

## Concepto, constitución y extinción de las fundaciones

# Concepto, constitución y extinción de las fundaciones

**Gil del Campo, Miguel**

Esta doctrina forma parte del libro *"Contabilidad y fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y del mecenazgo"*, edición nº 1, Editorial CISS, Madrid, Junio 2010.

**LA LEY 13861/2010**

## 1. INTRODUCCIÓN

### 1.1. Antecedentes normativos

Hasta la aprobación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre (LA LEY 4107/1994), de fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general, la regulación de esta institución estaba dispersa en una multiplicidad de normas, algunas de ellas centenarias, tanto generales como específicas de determinado tipo de fundaciones creándose una situación en la que era difícil saber si un determinado precepto estaba vigente o había sido derogado por normas posteriores.

Como normas generales de regulación de las fundaciones podemos destacar las siguientes (previas a la Ley 50/2002, de 26 de diciembre (LA LEY 1789/2002), de fundaciones):

- **La Ley de 20 de junio de 1849, General de Beneficencia**, vigente hasta su derogación expresa por la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994), que constituye el punto de partida de la regulación moderna de las fundaciones. Su característica principal es que a las fundaciones se las excluye de la aplicación de las leyes desvinculadoras y desamortizadoras en atención a los fines asistenciales o de beneficencia que conllevan, únicos que pueden perseguir.
- **Los artículos 35 (LA LEY 1/1889) a 39 del Código Civil (LA LEY 1/1889)** incorporan el régimen jurídico-privado de las fundaciones y reconocen la personalidad jurídica de las fundaciones, siempre que fuesen de interés público y reconocidas por la Ley. Parece haber una ampliación de los fines que pueden perseguir las fundaciones, puesto que ya no se habla de fines benéficos, sino de interés público. No obstante, en la práctica siguieron funcionando las fundaciones con fines exclusivamente asistenciales.
- **El Real Decreto de 14 de marzo de 1899 sobre Reorganización de Servicios de la Beneficencia particular e Instrucción para el ejercicio del Protectorado del Gobierno**, que regula el régimen jurídico-público de las fundaciones asistenciales, puras y mixtas. No ha sido derogado expresamente en su totalidad ni por la Ley 30/1994, ni por la Ley de fundaciones, salvo por los preceptos que fueren contrarios a estas normas.
- **La Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994)**, ya citada, regula por primera vez de forma unitaria el régimen jurídico privado y público de las fundaciones al objeto de simplificar su regulación, dotándole de claridad y racionalidad y reforzando la seguridad jurídica de los destinatarios de esas normas. Incorporó también un Título II donde se regulaba el régimen fiscal privilegiado de estas entidades en los Impuestos Directos estatales y en los Tributos Locales, así como el régimen tributario de las aportaciones efectuadas a las entidades sin fines lucrativos (Mecenazgo). Aparte de acomodar la regulación fiscal de las fundaciones a la Constitución y a la actual distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, su mayor logro fue unificar el régimen aplicable a todas las fundaciones ofreciendo una regulación sistemática, ordenada y precisa de esta

institución.

Como normas especiales de regulación de las fundaciones podemos a su vez destacar las siguientes (previas a la Ley 50/2002 (LA LEY 1789/2002)):

- Real Decreto de 20 de julio de 1926, de Instituciones y fundaciones Benéfico-Docentes particulares de enseñanza agrícola, pecuaria o minera.
- Real Decreto 446/1961, de 16 de marzo, de fundaciones **Laborales**.
- Decreto 2930/1972, de 21 de julio (LA LEY 1111/1972), por el que se aprueba el Reglamento de las fundaciones **Culturales Privadas** y entidades análogas, aplicable sólo a las fundaciones culturales y docentes. Aunque preconstitucional recoge una moderna y precisa regulación de este tipo de fundaciones, que inspiró la regulación establecida por la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994) y, correlativamente, la actual Ley de fundaciones. No fue derogado expresamente en su integridad por estas dos leyes. Ha quedado derogado por el actual Reglamento de fundaciones de competencia estatal aprobado por RD 1337/2005, de 11 de noviembre (LA LEY 1648/2005).

## 1.2. Regulación de las Comunidades Autónomas

Con anterioridad a la aprobación de la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994), y para desarrollar el mandato constitucional del artículo 34 de la Constitución (LA LEY 2500/1978), ya algunas Comunidades Autónomas habían aprobado leyes que regulaban el régimen de las fundaciones cuyo ámbito territorial de actuación se desarrollara en su territorio. Con posterioridad a la regulación estatal han seguido aprobándose normas autonómicas, con la particularidad de que en ambos casos estas regulaciones contienen, junto a preceptos de naturaleza administrativa cuya competencia les atribuye el artículo 148 de la Constitución (LA LEY 2500/1978), otros de índole exclusivamente civil, en principio, de competencia estatal salvo en el caso de las Comunidades que tuviesen Derecho Civil Foral o Especial (y en cuanto a éstas, únicamente por lo que se refiere a la aprobación de normas tendentes a conservar, modificar y desarrollar su Derecho Foral o Especial propio).

En la actualidad nos encontramos con las siguientes normas de ámbito autonómico sobre fundaciones:

### **Andalucía**

- Ley 10/2005, de 31 de mayo (LA LEY 1068/2005), de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía.
- Decreto 32/2008, de 5 de febrero (LA LEY 1961/2008), por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía.
- Decreto 279/2003, de 7 de octubre (LA LEY 9947/2003), por el que se crea el Registro de Fundaciones de Andalucía y se aprueba su reglamento de organización y funcionamiento.

### **Aragón**

- Decreto 276/1995, de 19 de diciembre (LA LEY 6053/1995), de la Diputación General de Aragón, por el que se regulan las competencias en materia de fundaciones y se crea el Registro de fundaciones.

### **Asturias**

- Decreto 18/1996, de 23 de mayo (LA LEY 5092/1996), por el que se crea y regula el Registro de Fundaciones Asistenciales de interés general del Principado de Asturias.
- Decreto 34/1998, de 18 de junio (LA LEY 5845/1998) por el que se crea y regula el Registro de fundaciones Docentes y Culturales de Interés General del Principado de Asturias.
- Decreto 82/2005, de 28 de Julio (LA LEY 8609/2005), por el que se crea el Registro de Fundaciones

Laborales del Principado de Asturias.

### **Canarias**

- Ley 2/1998, de 6 de abril (LA LEY 1790/1998), de fundaciones Canarias.
- Decreto 188/1990, de 19 de septiembre (LA LEY 4195/1990), por el que se aprueba el Reglamento de organización y funcionamiento del Protectorado de Canarias.
- Orden de 9 de abril de 1986, de la Consejería de la Presidencia, de regulación del Registro de Fundaciones Privadas de Canarias.

### **Cantabria**

- Decreto 26/1997, de 11 de abril (LA LEY 5108/1997), por el que se crea y regula el Protectorado y el Registro de fundaciones de la Comunidad Autónoma de Cantabria.

### **Castilla y León**

- Ley 13/2002, de 15 de Julio (LA LEY 1221/2002), de fundaciones de Castilla y León.
- Decreto 63/2005, de 25 de agosto (LA LEY 8999/2005), por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Castilla y León.

### **Cataluña**

- Ley 4/2008, de 24 de abril (LA LEY 4691/2008), del Libro Tercero del Código Civil de Cataluña, relativo a las Personas Jurídicas.
- Decreto 259/2008, de 23 de Diciembre (LA LEY 20079/2008), por el que se aprueba el Plan de Contabilidad de las Fundaciones y Asociaciones sujetas a la legislación de la Generalitat de Cataluña.

### **Extremadura**

- Decreto 2/1987, de 27 de enero (LA LEY 134/1987), por el que se crea el Registro de Federaciones, Asociaciones, fundaciones Culturales y Entidades afines de Extremadura.

### **Galicia**

- Ley 12/2006, de 1 de diciembre (LA LEY 12176/2006), de fundaciones de interés gallego.
- Decreto 14/2009, de 21 de enero (LA LEY 883/2009), por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Interés Gallego.
- Decreto 15/2009, de 21 de enero (LA LEY 884/2009), por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones de Interés Gallego.

### **Islas Baleares**

- Decreto 61/2007, de 18 de mayo (LA LEY 5490/2007), de regulación del Registro único de fundaciones de la Comunidad Autónoma Balear y de Organización del Protectorado.

### **La Rioja**

- Ley 1/2007, de 12 de febrero (LA LEY 930/2007), de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

### **Madrid**

- Ley 1/1998, de 2 de marzo (LA LEY 3135/1998), de fundaciones de la Comunidad de Madrid.
- Decreto 20/2002, de 24 de enero (LA LEY 2456/2002), por el que se regula el Registro de fundaciones de la Comunidad de Madrid.
- Decreto 40/1999, de 11 de marzo (LA LEY 5684/1999), por el que se determinan las normas contables y de información presupuestaria aplicables a las fundaciones de competencia de la

Comunidad de Madrid.

### **Murcia**

- Decreto 28/1997, de 23 de mayo (LA LEY 5394/1997), de atribución de competencias en materia de fundaciones a la región de Murcia.

### **Navarra**

- Ley Foral 1/1973, de 1 de marzo, por la que se aprueba la Compilación del Derecho Foral Civil de Navarra (Leyes 44 a 47).
- Ley Foral 10/1996, de 2 de julio (LA LEY 3763/1996), reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio.
- Decreto Foral 613/1996, de 11 de noviembre (LA LEY 6239/1996), por el que se regula la estructura y el funcionamiento del Registro de fundaciones.

### **País Vasco**

- Ley del Parlamento Vasco 12/1994, de 17 de junio (LA LEY 3839/1994) de 1994, de Fundaciones.
- Decreto 100/2007, de 19 de junio (LA LEY 9825/2007), por el que se aprueba el Reglamento del Protectorado de Fundaciones del País Vasco.
- Decreto 101/2007, de 19 de junio (LA LEY 9826/2007), por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones del País Vasco.
- **Álava** - Norma Foral 16/2004 de 12 de julio (LA LEY 7349/2004), de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.
- **Álava** - Decreto Foral 60/2004 (LA LEY 9266/2004) del Consejo de Diputados de 19 de octubre, que aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos al mecenazgo.
- **Guipúzcoa** - Norma Foral 3/2004 de 7 de abril (LA LEY 4477/2004), de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- **Guipúzcoa** - Decreto Foral 87/2004 de 2 de noviembre (LA LEY 9650/2004), por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos al mecenazgo.
- **Vizcaya** - Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero (LA LEY 3037/2004), de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- **Vizcaya** - Decreto Foral 129/2004 de 20 de julio (LA LEY 7566/2004), por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos al mecenazgo.

### **Comunidad Valenciana**

- Ley 8/1998, de 9 de diciembre (LA LEY 279/1999), de fundaciones de la Comunidad Valenciana.
- Decreto 139/2001, de 5 de septiembre (LA LEY 10837/2001), del Gobierno Valenciano, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de la Comunidad Valenciana.

En el ámbito estatal el régimen de fundaciones está regulado por la Ley 50/2002 (LA LEY 1789/2002), de fundaciones aplicable a las de competencia estatal, considerándose por tales las que desarrollen su actividad en todo el territorio del Estado o principalmente en el territorio de más de una Comunidad Autónoma. Esta concurrencia de normas, estatales y autonómicas, ha dado lugar en la actualidad, precisamente, al resurgimiento de la situación de dispersión e inseguridad jurídica que la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994) pretendió evitar.

La Ley de fundaciones ha sido desarrollada por el RD 1337/2005, de 11 de noviembre (LA LEY 1648/2005) por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de competencia estatal y el RD 1611/2007, de 7 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal. El actual Reglamento de fundaciones de competencia estatal ha derogado expresamente al RD 316/1996, de 23 de febrero (LA LEY 1019/1996), por el que se aprobó el anterior Reglamento de fundaciones, el RD 2930/1972, de 21 de julio, por el que se aprobó el Reglamento de fundaciones culturales privadas y el RD 446/1961, de 16 de marzo, por el que se crean las fundaciones laborales así como la Orden del Ministerio de Trabajo de 25 de enero de 1962, por la que se dictaron normal de aplicación del anterior.

Para intentar coordinar este conglomerado jurídico, la Disposición final primera de la Ley 50/2002 (LA LEY 1789/2002), relaciona los preceptos de esa norma que tienen aplicación general en todo el Estado por corresponder a condiciones generales de ejercicio del derecho de fundación, a legislación procesal o civil. El resto de los preceptos no enumerado en esa relación de la Disposición Final primera sólo se aplicarán directamente a las fundaciones de competencia estatal.

Son de aplicación general a todas las fundaciones, por regular las condiciones básicas del derecho de fundación que garantizan la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de ese derecho constitucional (artículo 149.1.1º CE (LA LEY 2500/1978)), las normas reguladoras del concepto legal de fundación, los posibles fines fundacionales, las modalidades de constitución, los beneficiarios y las causas de extinción.

Por tener naturaleza procesal también son de aplicación general en todo el Estado los preceptos relativos a la acción de responsabilidad contra los patronos, los correspondientes a regular la impugnación de actos del Patronato o los relativos a la competencia de los tribunales de justicia (artículo 149.1.6ª CE (LA LEY 2500/1978)).

Por tener naturaleza civil también será de aplicación general (salvo aquellas Comunidades Autónomas que tengan legislación foral o especial, en las que tendrán preferencia sus propias normas) los preceptos relativos al domicilio de la fundación, los requisitos de las fundaciones extranjeras, escritura de constitución, capacidad de fundar, contenido y modificación de los Estatutos y fusión de fundaciones, entre otros (artículo 149.1. 8ª CE (LA LEY 2500/1978)).

Evidentemente, de la simple lectura de las normas autonómicas se desprende la existencia de preceptos dispares respecto de lo establecido por la legislación estatal en estas materias de contenido obligatorio, lo que puede dar lugar conflictos normativos puesto que aquellas normas no se han atendido a las competencias que les correspondían.

## 2. CONCEPTO Y ELEMENTOS FUNDAMENTALES DE LAS FUNDACIONES

### 2.1. Concepto. Elementos: Patrimonio, fin y organización

Tradicionalmente se ha considerado a la fundación como una **personificación de un patrimonio** afecto a un fin. El elemento determinante de las fundaciones serían los bienes que lo integran los cuales son afectados por el fundador a la realización de un fin. En estas entidades habría una *universitas bonorum*, frente a las Asociaciones en donde predominaría su carácter de *universitas personarum*. El ordenamiento jurídico otorgaría personalidad jurídica a esta masa de bienes para que se pudiera mover en el mundo jurídico con unicidad en torno a la consecución del fin para el que fue creada. Dado que en el transcurso de su vida jurídica tendría que realizar actos positivos de gestión del patrimonio se le otorgaba también la posibilidad de establecimiento de un órgano de gobierno que fuera el que ejerciera de forma efectiva su capacidad de obrar. No obstante, en esta visión tradicional del concepto de fundación esta faceta organizativa de la persona jurídica no era lo determinante comparado con el elemento patrimonial.

Esta concepción tradicional de las fundaciones en nuestra doctrina también ha sido la predominante

en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, y asimismo fue recogida por la Sentencia 49/1988, de 22 de marzo (LA LEY 3669-JF/0000), del Tribunal Constitucional, relativa a las Cajas de Ahorro, donde el Alto Tribunal considera que ese ha sido el concepto de fundación admitido de forma general entre los juristas: la persona jurídica constituida por una masa de bienes vinculados por el fundador o fundadores a un fin de interés general. La fundación nace por tanto de un acto de disposición de bienes que realiza el fundador, quien los vincula a un fin por él determinado y establece las reglas por las que habrán de administrarse al objeto de que sirvan para cumplir los fines deseados de forma permanente, o cuando menos duradera.

En esta concepción estaba implícito otro elemento esencial de las fundaciones: la causa por la cual se personifica e individualiza a este patrimonio es su afectación a la consecución de un fin determinado, inicialmente, por el fundador. Ahora bien, en nuestro Derecho no se admite una concepción abstracta del fin fundacional, no basta la existencia de cualquier fin para que, si se dan el resto de los elementos, estemos ante la presencia de una fundación. El fin debe interesar a la sociedad en su conjunto y no solamente a su fundador, sus familiares o personas determinadas.

El fin al que históricamente han sido afectados los patrimonios constitutivos de fundaciones ha ido cambiando en nuestro Derecho conforme ha evolucionado la sociedad civil y singularmente la idea de las funciones que debe cumplir un estado social y democrático de Derecho. Inicialmente los fines que debían cumplir las fundaciones eran meramente de carácter benéfico. La Instrucción de 14 de marzo de 1899 definía en su artículo 2 las Instituciones de Beneficencia como establecimientos o asociaciones permanentes destinados a la satisfacción gratuita de necesidades intelectuales o físicas. La Ley de Beneficencia amparaba, excluyéndolas de la legislación desamortizadora y desvinculadora, únicamente a las fundaciones o establecimientos de beneficencia, que no podían hacer prestaciones a favor de pobres o mendigos válidos (artículo 18).

En ese momento histórico se veía con reticencias cualquier fenómeno de vinculación duradera de un patrimonio a un fin o a personas concretas (manos muertas) de forma que sólo se admitían las fundaciones de beneficencia, por su alto contenido social.

El Código Civil amplió este estrecho camino por el que debían moverse las fundaciones reconociendo personalidad jurídica a "las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por la ley" (artículo 35). Aunque la doctrina antigua siguió considerando o identificando el interés público con la beneficencia, con la llegada del Estado Social, poco a poco la doctrina más moderna ha ido ampliando más el contenido de este concepto jurídico indeterminado incluyéndose dentro de estos fines de interés público otras actividades de interés social fuera del estricto marco de la beneficencia.

El Reglamento de fundaciones Culturales Privadas y Entidades análogas y de los Servicios Administrativos encargados del Protectorado sobre las mismas, aprobado por Real Decreto 2930/1972, de 21 de julio, es un ejemplo de la transición que se estaba produciendo en nuestro Derecho de paso de las fundaciones estrictamente benéficas a la admisión de cualquiera otras que tuvieran otros fines públicos. En su artículo 1 se establece que "tendrán el carácter de fundaciones Culturales Privadas aquellos patrimonios autónomos destinados primordialmente por sus fundadores a la educación, la investigación científica y técnica o cualquier otra actividad cultural y administrados sin fin de lucro ...". Si bien quedaba claro que ya no tenían que circunscribirse a los fines benéficos, al admitirse los educativos y culturales, luego, al establecer los requisitos esenciales para su creación, exigía que los beneficiarios de sus prestaciones carecieran de medios económicos suficientes para obtener beneficios y resultados análogos a título oneroso, y que sus prestaciones fueran gratuitas [artículo 1.2 letras a) y d)].

Con la Constitución española se supera definitivamente la exigencia de que el fin fundacional sea de carácter benéfico admitiéndose cualquiera de interés general. El artículo 34 reconoce el derecho de

fundación para fines de interés general, con arreglo a la Ley. Y en su apartado segundo se impone que "regirá también para las fundaciones lo dispuesto en los apartados 2 y 4 del artículo 22, referido a las asociaciones (artículo 22.2 "las asociaciones que persigan fines o utilicen medios tipificados como delito son ilegales"; artículo 22.4 "las asociaciones sólo podrán ser disueltas o suspendidas en sus actividades en virtud de resolución judicial motivada"). Se ha pasado de una legislación en cierta manera restrictiva del reconocimiento de las fundaciones a otra en la que se las incardina plenamente dentro de las instituciones que tiene un Estado moderno para cumplir sus fines públicos. El derecho de fundación se reconoce entre los derechos y deberes de los ciudadanos de la sección 2ª del capítulo 2º del Título I de la Constitución. Por ello, de conformidad con su artículo 53.1, vincula a todos los poderes públicos y sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse su ejercicio, que se tutelará de acuerdo con lo previsto en el artículo 161.1.a). No figura entre los derechos susceptibles de suspensión cuando se acuerde la declaración del estado de excepción o de sitio (artículo 55.1). Esta especial protección, a la par de la que tiene el derecho de propiedad privada, únicamente encuentra su fundamento en la necesidad de que las fundaciones persigan fines de interés general.

Por último, la doctrina moderna incluye como elemento esencial y caracterizador a este tipo de persona jurídica que es la fundación el de consistir en una organización de diversos elementos para la realización de las actividades o fines propuestos. Así, DE CASTRO define la fundación como "la personificación de la organización, instituida y reglada por el fundador, para realizar el fin benéfico al que destina una masa de bienes" (1) . Para algunos autores éste es el elemento más importante de las fundaciones, por delante del patrimonio. Por organización debemos entender el conjunto de reglas o normas con arreglo a las cuales se deberá desarrollar la vida jurídica de la fundación que garanticen su supervivencia y el cumplimiento de los fines para la consecución de los cuales nació al mundo del Derecho. Esa organización deberá determinarse inicialmente en el negocio fundacional por parte del fundador, sin perjuicio de que posteriormente la estructura jurídica creada pueda ser modificada, con limitaciones, por el órgano de gobierno de la fundación con la supervisión del Patronato.

La atribución de capacidad de fundar a las personas jurídico-públicas, que se establece en el artículo 8 de la presente ley, obedece precisamente a esta característica: ya no solamente las personas físicas o jurídicas privadas utilizan este especial mecanismo jurídico en que consisten las fundaciones para la consecución de determinados fines de interés general, es también el Estado el que actualmente ha clavado su atención en estas organizaciones para dinamizar los mecanismos de gestión de algunos de los servicios básicos que debe garantizar. La Ley 15/1997, de 25 de Abril (LA LEY 1493/1997), sobre Habilitación de Nuevas Formas de Gestión del Sistema Nacional de Salud, se inspira precisamente en las bondades del fenómeno organizativo de las fundaciones para reformar las estructuras de gestión de los servicios sanitarios.

DÍEZ-PICAZO Y GULLÓN (2) siguen también esta moderna concepción de las fundaciones al establecer como elementos esenciales de ellas:

- a) **La dotación:** un bien o un conjunto de bienes que se adscriben al cumplimiento de un fin.
- b) **El fin de carácter general:** debe interesar a la colectividad al promover la consecución del bien general. Los beneficiarios deben ser colectivos de personas indeterminadas.
- c) **La organización:** es necesario que haya un corpus de normas por las que se vaya a regir la fundación a la par de un órgano de administración y de gobierno permanente.

El artículo 2 de la Ley 50/2002 (LA LEY 1789/2002), de fundaciones ha recogido a su vez esta concepción moderna basada en la trilogía de elementos que acabamos de comentar y define a las fundaciones como **"organizaciones constituidas sin ánimo de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de**

**interés general".** Recoge la nueva ley el mismo concepto que ya estableciera la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994) en su artículo primero.

## **2.2. El interés general y la ausencia de ánimo de lucro como elemento esencial de estas entidades**

En una concepción moderna del Estado la protección de los intereses generales no descansa única y exclusivamente en el sector público. Por supuesto que, de acuerdo con el artículo 103 de la Constitución Española (LA LEY 2500/1978), la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales, pero en un Estado Social y Democrático de Derecho la responsabilidad de su consecución recae plenamente en la sociedad civil en su conjunto, de manera que el Estado, además de realizar las actuaciones directas tendentes a ese fin, debe articular un sistema jurídico que favorezca la dinamización de todas las fuerzas sociales que puedan contribuir a la realización del interés general.

Hoy en día sería inconcebible la consecución de los objetivos básicos de un Estado social sin la muy estimable participación en las actividades de interés general de una inclasificable variedad de establecimientos, fundaciones, Asociaciones, empresas, etc. cuya contribución es imponderable.

El reconocimiento por parte de los poderes públicos de las entidades del tercer sector y de su función en el cumplimiento de los intereses generales de la sociedad no es reciente. En el derecho comparado se han utilizado dos sistemas de incorporación o reconocimiento de las entidades del sector no lucrativo: los sistemas continentales, basados en la tradición del Código Civil, suelen perfilar o configurar las entidades sin fines lucrativos a través de la utilización de una serie de formas jurídicas típicas que el ordenamiento jurídico prevé, y que otorgarían carácter de no lucrativas a las actividades realizadas a través de esas formas jurídicas. En cambio, en los sistemas jurídicos basados en el derecho consuetudinario (fundamentalmente anglosajones) la ausencia de ánimo de lucro derivaría de los objetivos concretos que persigan las entidades, que pueden optar por la utilización de un amplio abanico de formas jurídicas en la constitución de una entidad sin fines lucrativos; lo fundamental no es desde qué negocio se realizan las actividades sino los objetivos que se persiguen con éstas.

Un ejemplo de los sistemas continentales es el criterio que siguen el Código Civil y el Mercantil españoles (en definitiva, toda la legislación de nuestro país en el siglo XIX y XX hasta fechas recientes). El artículo 35 del Código Civil (LA LEY 1/1889) reconoce dos categorías fundamentales de personas jurídicas: en primer lugar, "las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por la Ley". En segundo lugar, se reconoce personalidad jurídica a las Asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la ley conceda personalidad propia, independiente de la de cada uno de los asociados". Las primeras serían las que perseguirían intereses generales, puesto que por "público" en la terminología del Código (recordemos que es de 1889) no se debe entender lo referente a los poderes públicos, sino lo que tiende a beneficiar a cualquier persona, es decir, pretende el interés general. Por tanto, si lo que se pretendía era la defensa de los intereses generales se debían utilizar uno de esos tres mecanismos. Cuando el Código se refiere a las Corporaciones está pensando en personas jurídico-públicas (en aquella época Ayuntamientos, Provincias, Mancomunidades etc, no se refiere a las corporaciones de derecho mercantil). Cuando habla de Asociaciones se está refiriendo a las que actualmente estarían reguladas en la LO 1/2002 (LA LEY 497/2002), es decir, a las Asociaciones sin fines lucrativos, a las Asociaciones que no persiguieran fines particulares de los asociados, sino fines generales. Y por fundaciones entiende algo bastante parecido a las fundaciones actuales, esto es, personificación de patrimonios afectos a un fin de interés general. De este primer bloque separa claramente a las que equívocamente denomina Asociaciones de interés particular, que no son otras que las sociedades civiles y mercantiles (las industriales quedarían subsumidas en éstas).

En cambio, un ejemplo de la configuración del ánimo de lucro a partir de los objetivos perseguidos por los diferentes agentes privados o públicos es la legislación del Reino Unido. En este sistema, ni siquiera se realiza una separación clara entre fundaciones y Asociaciones, en ambos casos se trata de fideicomisos caritativos. No existe ninguna forma jurídica con arreglo a la cual deban constituirse las entidades sin fines lucrativos. La más común suele ser la sociedad de responsabilidad limitada mediante garantía, pero también son admisibles otras como las sociedades industriales y caritativas, las *housing association* (para la construcción de viviendas de protección oficial), los fideicomisos, las personas jurídicas reconocidas por una *Royal Charter* o las reconocidas por una Ley Parlamentaria. Las formas no son importantes, lo son los objetivos, que deben perseguir un fin de interés común.

Volviendo a nuestro Derecho Privado, tradicionalmente se han identificado los conceptos de **"interés particular"** y **"ánimo de lucro"**, entendiéndose por éste (véase artículos 35 (LA LEY 1/1889) y 1665 del Código Civil (LA LEY 1/1889) y 325 del Código de Comercio) la obtención de un beneficio por los socios o asociados. Por contraposición, **el interés público** implicaba la inexistencia de una ganancia individualizada entre personas concretas. El ordenamiento privado regulaba una serie de formas jurídicas que necesariamente, por su propia configuración legal, tendían a la obtención de un lucro (por ejemplo, los artículos 116 (LA LEY 1/1885) y 325 del Código de Comercio (LA LEY 1/1885) regulaban la sociedad y la compraventa mercantil, y en los artículos 35 (LA LEY 1/1889) y 1665 del Código Civil (LA LEY 1/1889) se regulaban las asociaciones de interés particular y las sociedades civiles).

Parte de la doctrina civilista matiza un poco más este concepto de persona jurídica con ánimo de lucro afirmando que lo que hace que una entidad tenga finalidad lucrativa no es la obtención de rentas o ganancias en la realización de actividades diversas (lucro objetivo), sino el que **se repartan entre sus socios o asociados** (lucro subjetivo). Como señala LACRUZ BERDEJO "sin necesidad de constituirse en empresa mercantil puede una fundación recibir por alguno de sus servicios cantidades superiores al coste estricto (concepto éste de difícil determinación), compensando así otros servicios prestados gratuitamente o a precio inferior al de coste, sin que este ejercicio de su actividad, con lucro, descalifique la finalidad altruista del ente, la cual se cifra realmente en la no realización de ganancias repartibles. Por eso, como veremos, es posible incluso que la finalidad propia de una fundación sea el ejercicio de una actividad empresarial." (3) Bajo esta concepción, las sociedades civiles y mercantiles tendrían ánimo de lucro no por obtener beneficios en las actividades de su objeto social, sino por repartirlos.

Para esta doctrina el ánimo de lucro sería un elemento imprescindible en las sociedades, civiles y mercantiles, de modo que actuaría a modo de causa objetiva del contrato societario. En el caso de que se constituyera una sociedad sin ánimo de lucro habría que considerarla nula de pleno derecho (aún cuando esta causa de nulidad no se recogiera expresamente en el artículo 34 de la LSA) o bien reconducir, en virtud del principio de autonomía privada establecido en el artículo 1255 del Código Civil (LA LEY 1/1889), el negocio a una mera Asociación. Esta es la tesis seguida por el Tribunal Supremo en numerosas sentencias, entre otras las de 1-4-1988 y la de 21-6-1998. También es la doctrina seguida por la Dirección General de los Registros y del Notariado, aún cuando se admita la compatibilidad del concepto del ánimo de lucro que por imperativo legal debe perseguir una sociedad mercantil con la colaboración en actividades benéficas, científicas o altruistas y así, en Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 22 de Noviembre de 1991 se autoriza la inscripción de una modificación estatutaria por la cual una sociedad anónima destinaría obligatoriamente una parte de sus rentas o beneficios a financiar las actividades de una fundación benéfica. Esta Resolución considera compatible con el desenvolvimiento de la actividad societaria de obtención de un beneficio y su posterior reparto entre los socios que la integran el que "cumpliendo deberes no exigibles de solidaridad social, contribuya gratuita y voluntariamente, como cualquier persona física, a la satisfacción de fines de interés general mediante aportaciones que por su

moderación y marginalidad no comprometan la preponderancia de aquel sustancial objetivo lucrativo." La filosofía subyacente en la resolución, no obstante, sigue siendo la identificación del ánimo de lucro con la obtención de una ganancia repartible puesto que, como se ha constatado, sólo se permiten esas asignaciones altruistas en un marco de "moderación y marginalidad".

Para esta doctrina precisamente el ánimo de lucro es lo que distinguiría el contrato de sociedad de la mera comunidad de bienes, caracterizada por una utilización o aprovechamiento estático de los bienes, a diferencia de la primera en la que habría una utilización o gestión dinámica con el propósito de obtención de un lucro.

Ahora bien, un sector de la doctrina mercantilista moderna ha puesto en tela de juicio el que la persecución del ánimo de lucro sea un fin esencial a las sociedades mercantiles, considerándolo únicamente como el fin usual de ellas. Para esta doctrina las formas jurídicas ya no predeterminan las finalidades de los sujetos en ellas personificados puesto que, por poner un ejemplo, muchas de las actividades realizadas por el Estado y otros entes públicos menores se efectúan a través de sociedades anónimas. Difícil es señalar un Ayuntamiento de cualquier ciudad de tamaño mediano que no haya constituido sociedades mercantiles para gestionar el abastecimiento de sus aguas, mataderos, basuras etc. y en las que aquél tiene el 100 por 100 del capital social.

Por otra parte, como señala PAZ-HARES (4) la exigencia del ánimo de lucro pudo tener sentido en un momento histórico en que el asociacionismo no económico era visto con recelo, y esto sucedió no sólo en los años del franquismo, sino también en los albores del liberalismo. Esta razón de ser, que tenía sentido en el siglo XIX cuando la mayor parte de la riqueza nacional estaba en poder de las "manos muertas", se habría perdido en la actualidad. El mercado, actuando con su "mano invisible" era el que mejor podía proveer a la asignación de los recursos en una sociedad sean estos de naturaleza económica o social (Adam Smith, David Ricardo, Maltus).

Para esta doctrina lo esencial en cualquier tipo de sociedad, civil o mercantil, no es el propósito de obtención de una ganancia sino la existencia de un fin común entre los socios. Como señala FERNANDO SÁNCHEZ CALERO "la realidad muestra la utilización de la estructura y de la organización de las sociedades anónimas o de responsabilidad limitada para finalidades no lucrativas, tanto en el campo del sector público (v. gr., la explotación de actividades económicas no rentables) como en el privado (fines culturales, deportivos, recreativos etc.)... De manera que, a nuestro juicio, lo relevante es que la sociedad desarrolle unas actividades que puedan servir para la satisfacción de un fin común a los socios" (5) . En consecuencia con estas consideraciones define la sociedad de una forma muy amplia diciendo que es una asociación de personas que quiere conseguir una finalidad común a ellas, mediante la constitución de un tipo o clase de organización prevista por la Ley.

Aparte de esta característica esencial de que exista un fin común al que todos los socios deban contribuir, bien por aportaciones iniciales o sucesivas al mismo, o bien colaborando en el ejercicio de la actividad económica de la sociedad, para esta doctrina lo esencial en las sociedades, al menos en las capitalistas, es el elemento organizativo creado, esto es, el elemento estatutario. Lo importante en las sociedades serían las normas de administración y funcionamiento de la persona jurídica, y no tanto el fin perseguido por ella. Estas normas sirven tanto para la gestión de asuntos privados como públicos, de ahí su éxito en el campo de la gestión de servicios de esta naturaleza.

Esta doctrina moderna es la que habría inspirado diversas disposiciones legislativas aprobadas en los últimos años, como las de las Agrupaciones de Interés Económico y las Sociedades Cooperativas en las que no se exige el ánimo de lucro.

En el campo de lo que comúnmente consideramos entidades sin fines lucrativos, fundaciones y Asociaciones, ha pasado otro tanto. Se ha pasado de un concepto claro de lo que eran estas instituciones, basado en la persecución de intereses generales y en la no búsqueda de ánimo de lucro, a una situación como la actual en la que cada vez son más difusas sus características

fundamentales y su distinción con las sociedades mercantiles.

Así, inicialmente las fundaciones tenían como fin esencial y único la Beneficencia (Ley de Beneficencia de 20 de junio de 1849 y Real Decreto e Instrucción de 14 de marzo de 1899). En este momento se identificaba la forma jurídica de fundación con el fin caritativo que debían perseguir si no querían estar fuera de la Ley (en un primer momento Leyes desvinculadoras y desamortizadoras, de fuerte inspiración liberal). Esta equiparación perduró hasta la Constitución Española que reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, puesto que aunque el Código Civil recogió en el artículo 35 la posibilidad de cualquier tipo de fundación con tal de que tuviera un interés público, lo cierto es que la doctrina y la propia legislación venían a limitar el campo de posibles fines fundacionales a los de beneficencia. Esta idea late incluso en el Reglamento de fundaciones Culturales privadas de 1972 al exigir que los beneficiarios de sus prestaciones carezcan de medios económicos suficientes para obtener beneficios o resultados análogos a título oneroso. A las fundaciones no se les permitía ni siquiera el lucro objetivo puesto que su artículo 24.3 imponía que, en caso de cobrar precios, las cantidades exigidas a los beneficiarios no podían exceder de lo que correspondiera al coste real del servicio, sin margen de ninguna clase. En este mismo sentido DÍEZ-PICAZO Y GULLÓN entienden que «de acuerdo con el artículo 35.1 del Código Civil (LA LEY 1/1889), el fin de la fundación ha de ser de interés público, que debe ser entendido como fin que interesa a la colectividad de promover de alguna manera el bien general. Excluye por tanto la posibilidad de que los fines sean el beneficio de personas concretas y determinadas (por ejemplo, los familiares del fundador), de lo que deriva la necesidad de que los beneficiarios sean colectivos de personas indeterminadas (pobres, estudiantes sin recursos, etc.). Por ello es más expresiva la frase "fines de carácter general" del texto constitucional» (6) .

Esta concepción de las fundaciones ha quedado superada con la Constitución Española y con la Ley 30/1994, de 24 de noviembre (LA LEY 4107/1994). En esta normativa el carácter no lucrativo va a derivar de la persecución de una serie de fines perfilados por la propia norma como de interés general (artículo 2 Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994)) y de la utilización de unas formas jurídicas cuyos fundamentos básicos de organización y funcionamiento impiden la obtención de una ganancia repartible entre personas concretas. Nuestro ordenamiento regulaba el tercer sector de acuerdo a estas dos características esenciales: fines y organización. Los fines debían beneficiar los intereses generales y la organización debía garantizar que esos beneficios no se atribuyeran exclusiva o preferentemente a individuos concretos que desnaturalizaran la persecución y el logro real de esos fines generales.

Los fines eran definidos por el legislador en sus artículos 2 (LA LEY 4107/1994) y 42 de la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994), incluyéndose los de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, deportivos, etc. Y en cuanto a los principios organizativos estaban dispersos por todo el articulado, pero los principales eran los siguientes:

- Los beneficiarios de las actividades fundacionales debían ser colectividades genéricas de personas. Debían aplicar criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de los posibles beneficiarios. No se consideraban entidades sin fines lucrativos las fundaciones familiares. No obstante, se admitían diversas excepciones: las fundaciones laborales, las fundaciones del Patrimonio Histórico Español y las dedicadas a la asistencia social y a actividades deportivas.
- No se admitía la reversión de los bienes fundacionales. En caso de extinción los bienes se debían destinar a entidades sin fines lucrativos que persiguieran fines de interés general, no podían volver al fundador o familiares. Se admitía implícitamente que podían realizar actividades económicas obteniendo incluso beneficios de las mismas, pero se les obligaba a afectar las posibles rentas a las actividades fundacionales o a incrementar la dotación fundacional. Es decir, se admitía que pudieran perseguir u obtener un lucro objetivo de esas actividades económicas, lo que se prohibía era su reparto, el lucro subjetivo al que nos hemos referido anteriormente. Esta identificación del ánimo de

lucro con la ganancia repartible también inspiraba la Disposición Adicional 13ª al exigir como requisito de las Asociaciones declaradas de utilidad pública "carecer de ánimo de lucro y no distribuir entre sus asociados las ganancias realmente obtenidas".

- También se exigía que fueran administradas con criterios altruistas, así su artículo 13.4 exigía que los Patronos ejercieran su cargo gratuitamente sin que pudieran percibir retribución por el desempeño de su función. Respecto de las Asociaciones declaradas de utilidad pública se exigía el mismo requisito respecto de los miembros de las Juntas Directivas. Y lo que es más importante, el Reglamento de fundaciones de Competencia Estatal, aprobado por Real Decreto 316/1996 (LA LEY 1019/1996), exigía que los gastos de administración no superaran el 10 por 100 de los ingresos o rentas netas obtenidas en el ejercicio.

Las nuevas Leyes 49/2002, de 23 de diciembre (LA LEY 1774/2002), de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al Mecenazgo, y 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones, han introducido algunas modificaciones en esta configuración legal de lo que debe entenderse por entidades sin fines lucrativos.

Se han ampliado significativamente los fines de interés general que pueden perseguir estas entidades. La redacción es tan amplia que prácticamente cualquier fin que pudieran perseguir estaría amparado. Esto realmente ya era posible en la redacción de la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994), por lo que no debe entenderse como una crítica a la Ley actual. Se ponen en el mismo plano, por hacer una comparación, un proyecto de cooperación al desarrollo de microcréditos a favor de colectivos de mujeres que trabajen en el sector informal, que son casi todas, de la economía de Bangladesh que las actividades desarrolladas por el Real Club Náutico de Vigo (STS de 23-6-2001, fines deportivos del artículo 3.1º de la Ley de fundaciones y de la Ley de Régimen Fiscal) o por el Casino de Palencia (STS de 27-12-1999, fines cívicos). En estos dos últimos casos se reconoció la exención del artículo 20 uno del IVA a ambas Asociaciones por carecer de finalidad lucrativa y perseguir fines deportivos y cívicos, respectivamente. Actualmente, si se hubieran constituido como fundación o recibieran la declaración de utilidad pública en el caso de las Asociaciones, dispondrían de los beneficios fiscales de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002), y serían entidades beneficiarias del Mecenazgo (para ser más claro: las donaciones efectuadas al Casino - realmente es un club social, no está autorizado a realizar juegos o rifas - o al Club Náutico, tienen casi las mismas deducciones fiscales que las que pueda recibir una ONG en el campo de la cooperación al desarrollo o que trabaje con colectivos de marginados en nuestro país).

Respecto del requisito de indeterminación de los beneficiarios también en las nuevas leyes se ha producido su "suavización". Además de los supuestos indicados anteriormente, en la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002) no se exige el requisito de indeterminación respecto de las entidades dedicadas a actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico y se hace una excepción también a las Asociaciones no declaradas de utilidad pública. Respecto de las primeras es evidente que si una empresa mercantil constituye una fundación para I+D y luego se hace beneficiaria de los posibles resultados positivos de la investigación, bien utilizándolos directamente, bien patentándolos y explotando la propiedad industrial, se habrá producido un reparto de beneficios a favor del fundador. Las economías de opción entre utilizar una fundación para realizar I+D o bien desarrollar esas investigaciones desde la propia sociedad mercantil, son evidentes. Prácticamente todas las rentas que obtenga la fundación, incluidas las cuantiosas subvenciones que pueda recibir, están exentas, a diferencia de lo que ocurriría si las obtuviera directamente la sociedad. Las donaciones (inyecciones de capital) a la fundación se beneficiarían de las deducciones fiscales por Mecenazgo.

En la nueva Ley de fundaciones queda claro que éstas pueden realizar actividades económicas, con la única limitación de que su objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas (artículo 24). Si su ejercicio se realiza a través de la participación en sociedades ni siquiera existe ninguna limitación por lo que se refiere a su relación

con el objeto social. Por tanto, podrán realizar actividades económicas cuando su objeto social principal se cumpla precisamente a través de esas actividades, lo que planteaba algunas dudas en el ámbito de la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994). Así, como señalaba MARTÍNEZ LAFUENTE (7) "para las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública, la actividad económica nunca es un fin principal sino un medio para alcanzar alguno de los objetivos previstos en el artículo 42.1.a) de la Ley; pero aparte de lo expuesto, la regulación legal no ofrece la necesaria precisión al respecto pues no se indica con claridad cuál es el régimen jurídico de las fundaciones que cumpliendo con todos los requisitos enumerados en el artículo 42.1 de la ley realizan como "actividad principal", actividades mercantiles." En cualquier caso, se señalaba en el artículo 24 que "las fundaciones podrán obtener ingresos por sus actividades siempre que ello no implique una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios".

Por tanto, en la nueva Ley no existen significativas limitaciones a la obtención de beneficios por parte de las fundaciones, y lo mismo se puede decir de las Asociaciones en la Ley Orgánica 1/2002 (LA LEY 497/2002). Sin embargo, en la legislación estatal sigue existiendo la prohibición del reparto de esos beneficios o excedentes, como queda claro en la regulación del destino de rentas o beneficios obtenidos por sus actividades y del destino del patrimonio liquidativo en el caso extinción de la fundación, que se atribuirá a entidades públicas o privadas sin fines lucrativos que persigan fines de interés general.

Ahora bien, lamentablemente este artículo no fue incluido ni en Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994) ni en la Ley 50/2002 (LA LEY 1789/2002) entre los que son de aplicación general en todo el Estado y existen algunas Comunidades Autónomas que permiten una asignación diferente. Por citar sólo una, la Ley 1/1998, de 2 de marzo (LA LEY 3135/1998), de fundaciones de la Comunidad de Madrid, prevé en su artículo 27 que a los bienes y derechos resultantes de la liquidación de una fundación extinguida se les dará el destino previsto por el fundador. Podría suceder por tanto que reverteran a él mismo. Ello rompe el esquema jurídico existente en las fundaciones desde el siglo XIX, una de cuyas piedras angulares era la imposibilidad de reversión de los bienes fundacionales, y la limitación de las sustituciones fideicomisarias a dos generaciones (artículo 781 del Código Civil (LA LEY 1/1889): "Las sustituciones fideicomisarias en cuya virtud se encarga al heredero que conserve y transmita a un tercero el todo o parte de la herencia, serán válidas y surtirán efecto siempre que no pasen del segundo grado, o que se hagan a favor de personas que vivan al tiempo del fallecimiento del testador") (8) .

Este principio de imposibilidad de reversión, que responde a la interdicción del ánimo de lucro en estas instituciones del tercer sector, sigue inspirando la propia legislación estatal de las fundaciones, así el número 6º del artículo 3 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002) señala que "en ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos, a efectos de esta Ley, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley".

En cambio, en el ámbito de las Asociaciones sí existe en la legislación estatal una limitación a la prohibición del ánimo de lucro subjetivo. Se encuentra en el artículo 23 de la Ley Orgánica 1/2002 (LA LEY 497/2002). El Código Civil no regulaba la separación de los asociados en las Asociaciones sin ánimo de lucro. La STC 104/1999, de 14 de junio (LA LEY 7831/1999), consideró no obstante que el derecho a separarse de la Asociación forma parte de su contenido fundamental. Por ello, la nueva Ley lo regula y, lo que a nosotros nos interesa, reconoce que los Estatutos pueden establecer que el asociado que se separa pueda percibir la participación patrimonial inicial u otras aportaciones económicas realizadas, sin incluir las cuotas de pertenencia a la Asociación que hubiese abonado. Por tanto, se admite la reversión del patrimonio aportado. Imaginemos que hubiese aportado un

establecimiento mercantil o un bien inmueble: la devolución implicará que se le devolverá el bien, derecho o *universitas* con el fondo de comercio o la plusvalía latente en ese momento. Si es una Asociación declarada de utilidad pública esa plusvalía no tributará en la entidad al momento de la separación y en el asociado, en cambio, el valor fiscal por el que lo recuperará será su valor de mercado. Empleando el régimen de fusiones, escisiones, canje de valores y aportaciones de activos, que también pueden aplicar las entidades sin fines lucrativos (Disposición Adicional 1ª LIS), también se pueden imaginar supuestos de reversión del patrimonio de las Asociaciones.

Por último, también se ha relativizado el requisito de la gratuidad de los cargos del órgano de administración y representación. Sigue siendo obligatorio para las fundaciones, pero se prevé expresamente que los Patronos puedan tener otro tipo de relaciones jurídicas con la fundación que la derivada de su cargo. Esas relaciones podrán ser, básicamente, una relación laboral o de prestación de servicios, ésta última muy normal en la práctica. Aunque teóricamente no debería haber ningún obstáculo (la propia DGT lo había admitido en numerosas resoluciones) es lo cierto que puede provocar bastantes abusos derivados de la dificultad de probar la existencia o no de una prestación de servicios pasada y, sobre todo, de la valoración que hayan dado las partes. En el plano general existe la cautela de la necesidad de autorización del Protectorado en los supuestos de autocontratación, y en el fiscal la aplicación de la regla especial de valoración para las operaciones vinculadas (artículo 16 TRLIS) que impone el valor de mercado. Ahora bien, el requisito de gratuidad no es obligatorio para las Asociaciones declaradas de utilidad pública, respecto las cuales únicamente se prohíbe a sus órganos de gobierno que no perciban retribuciones con cargo a fondos y subvenciones públicas, requisito éste de difícil control dada la unidad de caja que existe en cualquier persona jurídica y a la aplicación de los criterios contables.

Para concluir, y limitándonos a los aspectos puramente fiscales, podemos sacar las siguientes conclusiones respecto del requisito de carecer de ánimo de lucro que tienen estas entidades:

- No debemos, válganos la expresión, "fiarnos" demasiado de la forma jurídica empleada y pensar que cualquier fundación o cualquier Asociación, por el simple hecho de estar constituidas válidamente o inscritas en el Registro correspondiente, carecen de ánimo de lucro. Los órganos correspondientes de la Administración Tributaria estatal, autonómica o local podrán comprobar el cumplimiento de este requisito aun cuando, repetimos, estas entidades estén inscritas y hayan rendido cuentas al órgano de Protectorado. En este "baile de disfraces" en el que algunas "personas" no son lo que parecen (sólo exponemos las que suponen una cierta contradicción respecto de sus elementos típicos: sociedades mercantiles que no persiguen fines lucrativos sino puramente altruistas ni persiguen repartir sus beneficios, sociedades con unipersonalidad sobrevenida u originaria -la unipersonalidad de las sociedades es una contradicción en los términos pero está admitida por nuestro derecho- Asociaciones de interés particular o ánimo de lucro, Asociaciones en las que sólo participan entidades públicas, sociedades mercantiles participadas íntegramente por entidades públicas, fundaciones que realizan sistemáticamente actividades económicas obteniendo beneficios, fundaciones que revierten su patrimonio al fundador, fundaciones públicas sanitarias y demás fundaciones integradas en el Sector Público Estatal, etc.) para determinar si una entidad tiene o no ánimo de lucro deberemos examinar sus Estatutos, pero mucho más las concretas actividades realizadas por ella con posterioridad a su constitución. En algún caso, una fundación se constituyó con la intención real, no en los Estatutos, de ser la titular del yate de lujo de un financiero o hay casos en que entidades sin ánimo de lucro tienen activos en paraísos fiscales.
- Acudir a los fines de la fundación o Asociación para ver si persiguen el interés general planteará muchos problemas en la práctica dada su falta de concreción legal. Resultará mucho más útil examinar el correcto cumplimiento de la necesidad de no discriminación de los beneficiarios.
- Creemos que el concepto de ánimo de lucro entendido como voluntad o intención de obtener una ganancia repartible entre los asociados o posibles personas "interesadas" en el patrimonio de la

fundación todavía resulta relevante y útil tanto en el ámbito mercantil como en el fiscal. Lo que pasa es que esa ganancia se puede obtener de muchas formas, no necesariamente en dinero y existiendo un reparto "formal" de beneficios. El concepto de ánimo de lucro en derecho fiscal es muy diferente al de otras ramas, por ejemplo, del derecho penal, donde se exige necesariamente dentro del tipo penal de los delitos económicos y que se identificaría como conocimiento y voluntad de obtención de una atribución o beneficio patrimonial a favor del autor correlativo a un empobrecimiento del patrimonio de la víctima. El derecho fiscal no impone esos requisitos subjetivos y objetivos en el ánimo de lucro. Incluso, alguna doctrina en derecho mercantil ha considerado que también hay ánimo de lucro cuando se persigue cualquier ventaja patrimonial o un mero ahorro de costes para los asociados (STS de 21-11-1969). Este criterio ha sido recogido expresamente por la legislación fiscal tanto en la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994), la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 20 tres, en cuanto a los requisitos de los establecimientos privados de carácter social) o en la actual Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002), cuyo artículo 3.4º exige 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.

- No podrán ser consideradas entidades sin fines lucrativos a efectos fiscales las que tengan por objeto la acumulación de patrimonios sin afectación real de esos elementos patrimoniales o de sus rentas a la realización de actividades de interés general. En este aspecto, nuevamente la ley actual ha relativizado el precepto de afectación de rentas a las actividades sociales que impusiera la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994). Se ha pasado de un plazo de tres años de afectación a uno de cuatro más el año en curso, lo que no beneficia la gestión dinámica de las fundaciones. Se debe evitar que se constituyan entidades sin fines lucrativos únicamente para huir de la imposición personal sobre rentas y patrimonios.
- En el examen del cumplimiento de los requisitos que el artículo 3 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002) impone para que se entienda que no tiene fines lucrativos, se debe acudir a las normas de valoración especial establecidas por las normas fiscales, a las que se remite el artículo 8 cuando regula la determinación de la base imponible. En concreto, si una retribución de trabajo o por servicios prestados a un miembro de una Junta Directiva de una Asociación excede de la normal del mercado tendrá la calificación fiscal que corresponda, esto es, normalmente, retribución al administrador por su cargo de administración y no por el contrato laboral o por el arrendamiento de servicios. También podría tener la consideración de retribución a los fondos propios para las Asociaciones cuando la distribución de rentas a los asociados sea proporcional al valor de las aportaciones realizadas cuando se integraron en la Asociación y excedan del valor normal de mercado. Creemos aplicable en este caso la doctrina administrativa existente interpretando la no deducibilidad de las cantidades asignadas por un sujeto del Impuesto sobre Sociedades a la retribución del capital propio (artículo 14 TRLIS). En definitiva, para determinar el requisito de la gestión altruista por parte de los administradores tendremos que aplicar la regla de valoración de operaciones vinculadas del artículo 16 de la TRLIS, que impone el valor normal de mercado (Consultas de la DGT de 5-11-1996, 23-9-1997, 15-11-1999, y 27-1-2000).

### **3. CONSTITUCIÓN DE LAS FUNDACIONES**

#### **3.1. Capacidad para fundar**

De acuerdo con el artículo 8 de la Ley de fundaciones podrán constituir fundaciones las personas físicas y las personas jurídicas, sean públicas o privadas. Respecto de primeras, puesto que el negocio fundacional supone una transmisión lucrativa de los bienes y derechos que integran la dotación fundacional, se exige que tengan capacidad para disponer gratuitamente, inter vivos o

mortis causa, de esos bienes y derechos en que consista la dotación.

Como ya estableciera la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994), también en la nueva ley se atribuye capacidad para fundar a las personas jurídico-públicas, salvo que sus normas reguladoras establezcan lo contrario.

### **3.2. Fundaciones del Sector Público Estatal**

Como novedad fundamental de la nueva Ley de fundaciones se incorpora a esta norma la regulación de las fundaciones del sector público estatal contenida en su capítulo XI, artículos 44 a 46. Como se dice en la Memoria del Anteproyecto de Ley de fundaciones, la nueva ley, no dando la espalda a la realidad, regula el régimen aplicable a aquellas fundaciones constituidas mayoritariamente por entidades del sector público estatal, aplicando la técnica fundacional al ámbito de la gestión pública. En esta regulación se establecen los requisitos y límites regulativos que resultan exigidos por la especial naturaleza de la referida figura fundacional de carácter público.

Se consideran fundaciones del sector público estatal aquéllas en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias (artículo 44):

- a) Que se constituya con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de la Administración General del Estado, sus organismos públicos o demás entidades del sector público estatal.
- b) Que su patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50 por 100 por bienes y derechos aportados o cedidos por las referidas entidades.

Se configuran los siguientes pasos obligatorios en el proceso de creación de este tipo concreto de fundaciones (artículo 45):

- a) Elaboración de una memoria que habrá de ser informada por el Ministerio de Administraciones Públicas, en la que, entre otros aspectos, se justifiquen suficientemente las razones o motivos por los que se considera que existirá una mejor consecución de los fines de interés general perseguidos a través de una fundación que mediante otras formas jurídicas, públicas o privadas, contempladas en la normativa vigente.
- b) Elaboración también de una memoria económica, que habrá de ser informada por el Ministerio de Hacienda, en la que se justificará la suficiencia de la dotación inicialmente prevista para el comienzo de su actividad y, en su caso, de los compromisos futuros para garantizar su continuidad.
- c) Finalmente, su creación deberá ser autorizada por Acuerdo del Consejo de Ministros.

En los aspectos no regulados específicamente en el capítulo XI, las fundaciones del sector público estatal se registrarán, con carácter general, por lo dispuesto en la Ley 50/2002 (LA LEY 1789/2002). Por tanto, deberán aprobar en sus Estatutos las normas que rijan su funcionamiento y actividades respetando los siguientes principios establecidos en el artículo 46, fundamentados en el régimen semipúblico de estas entidades [las fundaciones del sector público estatal ya constituidas deberán, en su caso, adaptar sus estatutos a lo dispuesto en el capítulo XI de la presente Ley, en el plazo de dos años a contar desde la fecha de su entrada en vigor (disposición transitoria segunda)]:

- No podrán ejercer potestades públicas.
- Únicamente podrán realizar actividades relacionadas con el ámbito competencial de las actividades del sector público estatal fundadoras, debiendo coadyuvar a la consecución de los fines de las mismas.
- En materia de presupuestos, contabilidad y auditoría de cuentas se registrarán por las disposiciones de la Ley General Presupuestaria. De ser obligatoria la realización de auditoría externa será realizada por la Intervención General del de la Administración del Estado.
- La selección de personal deberá realizarse con sujeción a los principios de igualdad, mérito,

capacidad y publicidad de la correspondiente convocatoria.

- Su contratación se ajustará a los principios de publicidad, concurrencia y objetividad, salvo que la naturaleza de la operación a realizar sea incompatible con estos principios.
- La disposición de fondos a favor de los beneficiarios, cuando la actividad exclusiva o principal de la fundación sea su disposición dineraria sin contraprestación, se ajustará a los principios de publicidad, concurrencia y objetividad, siempre que tales recursos provengan del sector público estatal.

Las **Fundaciones públicas sanitarias** a que se refiere el artículo 111 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre (LA LEY 4701/1998), de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y las constituidas al amparo de la Ley 15/1997, de 25 de abril (LA LEY 1493/1997), sobre Habilitación de Nuevas formas de Gestión del Sistema Nacional de Salud, seguirán rigiéndose por su normativa específica (disposiciones adicionales tercera (LA LEY 1789/2002) y cuarta de la Ley 50/2002). Respecto de las segundas se prevé la aplicación supletoria de los preceptos del capítulo XI.

### 3.3. Requisitos formales de constitución de la fundación

Como ocurriera con otro tipo de personas jurídicas, como las sociedades mercantiles, nuestro ordenamiento jurídico exige el otorgamiento de escritura pública y su inscripción en el correspondiente Registro de fundaciones, como requisitos necesarios para una válida constitución de estas entidades (9) .

Las fundaciones tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el correspondiente Registro de fundaciones, estatal o autonómico. La inscripción sólo podrá ser denegada cuando dicha escritura no se ajuste a las prescripciones de la Ley de fundaciones (artículo 4) (10) .

El artículo 36 regula el Registro de fundaciones de competencia estatal, que dependerá del Ministerio de Justicia. Si la fundación se constituye de acuerdo con las normas aprobadas por alguna Comunidad Autónoma la inscripción se realizará en el Registro que esas normas hubieran previsto. Se prevé que las Comunidades Autónomas, una vez realizada la inscripción de la constitución de la fundación o, en su caso, de la extinción de la misma, den traslado de estas circunstancias al Registro de fundaciones de competencia estatal, para constancia y publicidad general.

El Registro de fundaciones de competencia estatal ha quedado regulado por el Real Decreto 1611/2007 (LA LEY 13933/2007), de 7 de diciembre, por el que se aprueba su Reglamento. El artículo 24 señala que se inscribirán en el Registro la constitución de la fundación y los desembolsos sucesivos de la dotación inicial. También se inscribirán los aumentos y disminuciones de la dotación fundacional.

### 3.4. Régimen de la fundación en proceso de formación

Corresponderá al fundador el otorgamiento de la escritura pública de constitución (salvo en el supuesto especial del artículo 9.4), pero su inscripción corresponderá a las personas que integren el Patronato, que deberán estar identificadas en la escritura. La inscripción será una obligación para el Patronato, estableciéndose un plazo de seis meses desde el otorgamiento de la escritura pública fundacional para que los Patronos insten la inscripción en el Registro de fundaciones. En caso de no efectuarlo, la Ley prevé que el Protectorado pueda cesar a los patronos, quienes responderán solidariamente por las obligaciones contraídas en nombre de la fundación y por los perjuicios que ocasione la falta de inscripción. Asimismo, el Protectorado procederá a nombrar nuevos patronos, previa autorización judicial, que asumirán la obligación de inscribir la fundación en el correspondiente Registro de fundaciones.

Por tanto, dicho con la terminología del derecho mercantil, el transcurso del plazo de seis meses marca el paso de lo que sería una fundación en formación a una fundación irregular, entendida ésta

como aquélla formalizada en escritura pública pero no inscrita en el Registro de fundaciones. La Ley no permite la existencia de fundaciones "irregulares" como mecanismo de salvaguarda de la seguridad jurídica del tráfico y para garantizar que el derecho de fundación del artículo 34 de la Constitución (LA LEY 2500/1978) se efectúe precisamente para fines de interés general, extremo que también se deberá constatar en el momento de la inscripción.

Como hemos visto, distinto del fenómeno de la fundación "irregular" es el de la fundación en formación, entendiendo por ésta la constituida en escritura pública pero pendiente de inscripción en el Registro y respecto de la no hay dudas de que el Patronato tiene intención de realizar dicha inscripción. En nuestro derecho se prevén dos supuestos de fundación en formación:

a) La ya indicada correspondiente al supuesto en que el fundador simplemente haya previsto en el testamento su voluntad de creación de una fundación y de disponer de los bienes y derechos de la dotación, pero sin que en dicho testamento se recojan todas las indicaciones necesarias que para la creación de la fundación se exige en el artículo 10 para la escritura de constitución.

b) En el periodo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución y la inscripción de la misma en el Registro se prevé que el Patronato pueda realizar, aparte de los actos necesarios para su inscripción, únicamente los que sean indispensables para la conservación de su patrimonio y los que no admitan demora sin perjuicio de la fundación, los cuales se entenderán automáticamente asumidos por ésta cuando obtenga personalidad jurídica.

A juicio del Consejo Económico y Social (en el informe al anteproyecto del Gobierno) la posibilidad de que el Protectorado pueda cesar a los patronos que no hubieran cesado la inscripción de la fundación en el plazo de los seis meses a partir del otorgamiento de la escritura pública, supone un desequilibrio entre el hecho (incumplimiento de un trámite) y la sanción impuesta (cese de los patronos responsables de la inscripción).

El CES encontraba más oportuna, en este caso, la intervención temporal del Patronato que, tal como se recoge en el artículo 42, procede en los supuestos de grave irregularidad en la gestión económica o de la desviación grave de los fines fundacionales. Para el CES el incumplimiento de la obligación registral no parecía motivo suficiente para la sustitución de los patronos, siendo la intervención temporal, con asunción de las atribuciones legales y estatutarias del Patronato por parte del Protectorado, más ajustada al supuesto de hecho recogido en ese artículo 13.

Sin embargo, estamos más de acuerdo con la opinión del Consejo de Estado en su informe al anteproyecto, donde se defiende la redacción del mismo basándose en la obligación que se impone a los patronos en el artículo 17 de desempeñar el cargo con la diligencia de un representante leal y en el hecho de que el incumplimiento de esta obligación es causa de cese si así se declara en resolución judicial. La no inscripción de la fundación en el referido plazo puede ser una manifestación de la falta de la diligencia debida. A juicio del Consejo de Estado no parece excesiva dicha sanción si se tiene en cuenta la obligatoriedad de la inscripción y el carácter irrevocable del negocio fundacional, otorgada la escritura, pudiendo considerarse un estímulo a la rápida inscripción e iniciación de las actividades propias de la fundación sin que exista margen para la libre apreciación del Protectorado, ya que éste se limita a la constatación de un hecho: el transcurso de seis meses desde el otorgamiento de la escritura.

Esto último ha quedado reforzado por la nueva redacción que se dio en la tramitación parlamentaria del Congreso a la letra f) del artículo 18.2 donde se prevén los supuestos de cese de los patronos de una fundación. En dicha letra al anteproyecto recogía como supuesto del cese la decisión del Protectorado cuando los patronos no hubieran promovido la inscripción de la fundación. En la tramitación parlamentaria se cambió esa redacción por la de (el cese de los patronos se producirá) "por el transcurso del plazo de seis meses desde el otorgamiento de la escritura pública fundacional sin haber instado la inscripción en el correspondiente Registro de fundaciones". De esta nueva

redacción se deduce que realmente el cese de los patronos es automático y se produce por caducidad de su nombramiento. No es necesaria declaración alguna por parte del Protectorado a pesar de la redacción actual del artículo 13.2 que debió haberse modificado a la par que la letra f) del artículo 18.2.

En cualquier caso, el Protectorado necesitará autorización judicial previa para proceder al nombramiento de nuevos patronos.

A tenor del texto del artículo 13.1 durante el periodo de formación de la fundación los patronos sólo podrán hacer los siguientes actos:

- Los necesarios para la inscripción, esto es, todas aquellas actuaciones que vayan encaminadas a la inscripción de la fundación en el Registro de fundaciones. Se incluyen dentro de este supuesto el pago de los gastos de notaría de la escritura, el pago de impuestos, el pago a profesionales independientes, etc.
- Los que resulten indispensables para la conservación del patrimonio.
- Los que no admiten demora sin perjuicio de la fundación.

El Centro de fundaciones propuso añadir la posibilidad de realización de aquellos otros actos que el fundador expresamente les hubiera facultado llevar a cabo durante el periodo constitutivo, dada la conveniencia de que las fundaciones en constitución lleven a cabo, con carácter provisional, las actividades que les son propias. En parecido sentido se expresó el Consejo General del Notariado. Sin embargo, estamos de acuerdo con la opinión del Consejo de Estado que defendió la redacción del anteproyecto puesto que dado el corto plazo que debe transcurrir entre el otorgamiento de la escritura fundacional y la inscripción en el Registro parece preferible que las fundaciones en proceso de constitución únicamente realicen los actos indicados arriba.

La Ley no exige una ratificación expresa de los actos realizados por los patronos en la fase de constitución si se atienen a los límites indicados, sino que dichos actos se entenderán automáticamente asumidos por ésta cuando obtenga personalidad jurídica. Por estos actos no hay responsabilidad por parte de los patronos, sino que la responsabilidad es directa para el patrimonio fundacional exclusivamente.

Ahora bien, en caso de que los patronos se hubieran extralimitado en sus funciones, la fundación, una vez constituida podrá ratificar o no esos actos, respondiendo solidariamente, en cualquier caso, de los daños y perjuicios que hubieran causado esos actos en el patrimonio de la fundación. Aunque no se aclara en la ley creemos que en caso de extralimitación por parte de los patronos, responderán también personal y solidariamente frente a terceros por los actos y contratos celebrados en el nombre de la fundación en proceso de formación. No obstante, se debiera haber mantenido la redacción del último inciso del artículo 11 de la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994) que establecía: "En el supuesto de no inscripción, la responsabilidad se hará efectiva sobre el patrimonio fundacional, y, no alcanzando éste, responderán solidariamente los patronos." Respecto de las sociedades anónimas la STS de 4 de enero de 1989 reconoció la obligación, a cargo de las personas que hubieren intervenido a nombre de una sociedad en formación, de reintegro de los préstamos solicitados a nombre de la sociedad.

### **3.5. Reconocimiento de las fundaciones extranjeras**

Los requisitos de constitución de las fundaciones que estamos examinando son exigibles para las fundaciones que se constituyan en territorio nacional, pero no para las fundaciones extranjeras respecto de las cuales habrá que estar a lo establecido en su ley personal en cuanto a los requisitos de constitución.

Si bien se reconoce la validez de su constitución si ésta se ha realizado de acuerdo con su ley

personal, el proceso de reconocimiento en nuestro ordenamiento jurídico no es automático. En nuestro Derecho el reconocimiento se producirá por la inscripción de la fundación en el Registro de fundaciones que fuere competente en función del ámbito de sus actividades en nuestro territorio. Como decimos el reconocimiento no es automático puesto que el Registro podrá denegar esa inscripción si, aparte de que la fundación no pruebe que se ha constituido de acuerdo con las normas imperativas existentes en su país, tampoco acredita que los fines de la fundación coincidan con alguno de los fines de interés general recogidos en el artículo 3 de la Ley de fundaciones u otros análogos que tengan dicha caracterización de generales. Asimismo, el reconocimiento no se realizará si pretenden ejercer sus actividades de forma estable en España y no acreditan que disponen de una delegación en territorio español, la cual deberá ser mantenida mientras realicen esas actividades.

Una vez obtenido el reconocimiento quedan sujetas al estatuto jurídico de las fundaciones españolas en cuanto a su funcionamiento y a la supervisión por parte del Protectorado.

El artículo 4 del Reglamento de fundaciones señala que el establecimiento en España de una fundación extranjera deberá constar en escritura pública en la que se recogerán, al menos, los siguientes datos:

- a) Los fines de la fundación extranjera.
- b) Los datos o documentos que acrediten la constitución de la fundación extranjera con arreglo a su ley personal.
- c) Una certificación del acuerdo de su órgano de gobierno por el que se aprueba establecer una delegación de la fundación en España.
- d) La denominación de la delegación, que deberá integrar la expresión Delegación de la fundación.
- e) El domicilio y ámbito territorial de actuación de la delegación en España.
- f) Las actividades que, en cumplimiento de los fines, pretende realizar la delegación de forma estable en España, sin que estos puedan consistir exclusivamente en la captación de fondos.
- g) La identificación de la persona o de las personas que ejercerán la representación de la delegación o que integrarán sus órganos de gobierno.
- h) El primer plan de actuación de la delegación en España.

### **3.6. Modalidades de Constitución**

Por la forma de otorgamiento del negocio jurídico fundacional se pueden distinguir dos modalidades de constitución de las fundaciones:

- a) Fundaciones constituidas por actos inter vivos.
- b) Fundaciones constituidas por actos mortis causa.

Independientemente de la forma de otorgamiento del negocio jurídico fundacional, éste se configura en la nueva ley, como ya pasara con la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994), como un negocio formal. Se exige cumplir determinadas formalidades, tanto por lo que se refiere a la cualificación de los documentos en los que tiene que plasmarse la voluntad fundacional como por lo que se refiere al contenido mínimo de ellos, para que el negocio fundacional sea válido.

El artículo 9 exige la formalización del negocio fundacional en escritura pública, si la fundación se constituye por actos inter vivos, y a través de testamento, si se constituye por actos mortis causa.

En ambos casos el documento que plasme el negocio jurídico fundacional deberá contener los extremos mínimos que se establecen en el artículo 10 para la escritura de constitución. Es decir, se exigirá que el testamento que recoja la voluntad del fundador de crear una entidad de esta naturaleza contenga las prescripciones mínimas que se exigen a la escritura pública fundacional en el caso de

que la fundación se cree por actos inter vivos.

El carácter *ad solemnitatem* de la escritura pública fundacional trae como consecuencia la falta de validez de los actos jurídicos de creación de fundaciones que no estén documentados en ella. Este tipo de negocios fundacionales no documentados ante fedatario público no tendrían relevancia jurídica si la forma de constitución es inter vivos. En cambio, el Reglamento de fundaciones Culturales Privadas, aprobado por el Decreto 2930/1972, otorgaba validez y eficacia constitutiva a esos actos en su artículo 5.3 donde se establecía que "en aquellos supuestos en que se exprese la voluntad fundacional en un acto ínter vivos o de última voluntad, el Protectorado procederá a otorgar la Carta Fundacional si no lo hicieren, dentro de los seis meses siguientes a ser requeridos para ello, los fundadores o las personas por ellos designadas para poner en marcha la fundación". Como ocurre actualmente, en ese Reglamento también la Carta Fundacional (negocio jurídico fundacional) debía otorgarse en escritura pública, pero se permitía la posibilidad de completar la voluntad del fundador a través de otras personas hasta que aquélla cumpliera todos los requisitos de validez del negocio, supuesto que en la Ley de fundaciones sólo está previsto para la constitución de fundaciones por actos mortis causa.

Dados los extremos efectos jurídicos que produce el negocio fundacional en la esfera jurídica del fundador, la transmisión plena de los bienes y derechos que constituyen la dotación fundacional desde su patrimonio hasta el de la nueva persona jurídica creada, creemos positiva esta eliminación de la posibilidad de completar la voluntad en caso de actos ínter vivos, y que el negocio fundacional sea tan formal.

En cambio, el artículo 9.4 de la Ley de fundaciones prevé que si en la constitución de una fundación por acto mortis causa el testador se hubiera limitado a establecer su voluntad de crear una fundación y de disponer de los bienes y derechos de la dotación, la escritura pública en la que se contengan los demás requisitos exigidos por esta ley se otorgará por el albacea testamentario y, en su defecto, por los herederos testamentarios. En caso de que éstos no existieran, o incumplieran esta obligación, la escritura se otorgará por el Protectorado, previa autorización judicial.

### **3.7. Caracteres del negocio jurídico fundacional**

El negocio jurídico fundacional consiste en una declaración de voluntad individual, no receptícea e irrevocable por la que se destinan determinados bienes al cumplimiento de fines de interés general.

Se trata de un negocio gratuito puesto que quien lo efectúa no obtiene ninguna contraprestación a cambio de su disposición de bienes.

Es un negocio dispositivo en cuanto que produce la transmisión de los bienes y derechos que integran la dotación fundacional desde la esfera jurídica del fundador a la del nuevo ente que se crea, que deviene por virtud del propio negocio titular de esos bienes y derechos. Por ello, el fundador deberá tener plena facultad dispositiva de esos bienes o derechos, tanto por actos ínter vivos como mortis causa.

Se trata de un negocio irrevocable, salvo que se realice a través de testamento en cuyo caso prevalece la revocabilidad esencial de este tipo de negocios en virtud de lo establecido en el artículo 737 del Código Civil (LA LEY 1/1889). Aunque la transmisión de los bienes a favor de la fundación sea irrevocable, el fundador no se desvincula totalmente de la vida de la nueva persona jurídica creada puesto que podrá participar o ser uno de los miembros del patronato y, aun cuando no lo sea, podrá ejercer la acción de responsabilidad frente a los patronos que hubieran incumplido su obligación de desempeñar el cargo con la diligencia de un representante leal (artículo 17.3 Ley de fundaciones). Lo que se prohíbe es que los bienes o derechos entregados a la fundación puedan revertir al fundador para el caso de extinción con liquidación puesto que los bienes y derechos resultantes deberán destinarse a fundaciones o entidades no lucrativas privadas que persigan fines de

interés general o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persiguieran esos fines (en la legislación estatal).

## **4. CONTENIDO DE LA ESCRITURA DE CONSTITUCIÓN**

De acuerdo con el artículo 10 de la Ley de fundaciones "la escritura de constitución de una fundación deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

- a) El nombre, apellidos, edad y estado civil del fundador o fundadores, si son personas físicas, y su denominación o razón social, si son personas jurídicas, y en ambos casos, su nacionalidad, domicilio y número de identificación fiscal.
- b) La voluntad de constituir una fundación.
- c) La dotación, su valoración y la forma y realidad de su aportación.
- d) Los estatutos de la fundación, cuyo contenido se ajustará a las prescripciones del artículo siguiente.
- e) La identidad de las personas que integran el Patronato, así como su aceptación si se efectúa en el momento fundacional".

### **4.1. Acreditación de la voluntad fundacional**

El carácter esencialmente formal que tiene el negocio fundacional se manifiesta doblemente: en primer lugar, deberá constar necesariamente en escritura pública o en testamento y, en segundo lugar, ambos documentos deberán contener necesariamente los extremos relacionados en el artículo 10 para que la fundación quede válidamente constituida.

La necesidad de que se incluya dentro de la escritura la determinación de la identidad del fundador o fundadores y su voluntad de constituir una fundación tiene por objeto acreditar que su consentimiento se ha prestado libremente y sin vicios. El consentimiento de los contratantes es un requisito esencial para la validez de cualquier contrato de acuerdo con el artículo 1261 del Código Civil (LA LEY 1/1889).

En el caso de inexistencia de consentimiento por no manifestarse expresamente en la escritura fundacional la voluntad del fundador de constituir una fundación estamos ante un negocio "inexistente", concepto jurídico diferente al de nulidad, anulabilidad, rescisión o resolución. La nulidad se dará, por ejemplo, cuando, aún manifestando expresamente el fundador su voluntad de creación de esta figura jurídica, no tenía facultades de disposición sobre los bienes o derechos que integran la dotación fundacional.

### **4.2. Determinación de la dotación**

La novedad más importante en lo relativo a la constitución es la introducción de una cifra o cantidad mínima en cuanto a la dotación inicial de la fundación que garantiza su viabilidad económica. En el anteproyecto presentado por el Gobierno se preveía una dotación mínima inicial de 50.000 euros, si bien la dotación podría ser inferior o, de forma excepcional, superior a dicha cifra cuando el protectorado considerara que esta variación en la cifra inicial resultara justificada en atención a los fines de la fundación.

Este artículo 12 fue uno de los que más críticas recibió por parte de los distintos organismos que tuvieron acceso al anteproyecto del Gobierno. La Confederación Española de fundaciones propuso su reducción a 3.000 euros y suprimir la posibilidad de que el Protectorado elevara o redujera su cuantía. El Centro de fundaciones consideró que el Protectorado no debía tener la facultad de juzgar sobre la idoneidad de la dotación para la consecución de los fines de interés general. El Consejo General del Notariado propuso que fuera el encargado del Registro el que valorara la suficiencia de la dotación. El Consejo Económico y Social sugirió reducir la cuantía a 3.000 euros y suprimir las

facultades del Protectorado para aceptar una menor dotación o para obligar a superar el límite fijado.

El Consejo de Estado, en cambio, consideró que debía mantenerse lo dispuesto en el artículo 12.1 ya que no se establecía una cuantía mínima para el válido establecimiento de una fundación que impidiese la constitución de éstas con dotaciones económicas menores a dicha cuantía, sino sólo una presunción *iuris tantum* de que la dotación es suficiente cuando alcance 50.000 euros. Dicha presunción no exime de la valoración, en cada caso, de la adecuación y de la suficiencia de la dotación en atención a los fines de la fundación, únicamente obliga a las fundaciones cuya dotación sea menor que la cifra inicial prevista (50.000 euros en el anteproyecto) a la presentación del primer programa de actuación y de un estudio económico que acredite su viabilidad utilizando exclusivamente dichos recursos. Para el Consejo de Estado la cuantía prevista no resultaba excesiva y, en cuanto a la intervención del Protectorado en la valoración de la suficiencia de la dotación, era procedente puesto que el propio artículo 35.1.a) la prevé y respondía a la finalidad de dicha institución que, como señala la STC 49/1988, de 22 de marzo (LA LEY 3669-JF/0000), es "asegurar el cumplimiento de los fines de la fundación y la recta administración de sus bienes", por lo que no resultaba objetable que se le atribuyera aquella función.

La tramitación parlamentaria en el Congreso redujo la presunción de suficiencia de la dotación a 30.000 euros y eliminó el párrafo que indicaba que "excepcionalmente la dotación deberá ser de valor superior cuando, a juicio del Protectorado, ello resulte objetivamente justificado, en atención a los fines especiales de la fundación".

Finalmente el primer apartado del artículo 12 ha quedado redactado como sigue:

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

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

El apartado segundo regula la aportación de la dotación de forma sucesiva, al igual que sucede con las sociedades mercantiles. Se exige que el desembolso inicial sea al menos del 25 por 100, permitiéndose que el resto pueda hacerse efectivo en un plazo de cinco años, contados desde el otorgamiento de la escritura de constitución de la fundación. Se autoriza a que la aportación pueda realizarse en especie, en cuyo caso deberá incorporarse a la escritura de constitución tasación realizada por un experto independiente. Tanto si la aportación se efectúa en metálico como si no, deberá acreditarse o garantizarse la realidad de las aportaciones ante el notario autorizante.

Se acepta que puedan tener también la consideración de dotación los compromisos de aportaciones de terceros, siempre que dicha obligación conste en títulos de los que lleven aparejada ejecución. Lo que no se autoriza es que se pueda considerar como dotación el mero propósito de recaudar donativos; se quiere evitar que se formen fundaciones meramente receptoras de donaciones, sin estructura interna estable y sin un patrimonio que les permita, aunque sea parcialmente, la financiación de las actividades.

La dotación cumple la función que el capital social tiene en las sociedades mercantiles y como en éstas se posibilita la modificación de la cifra del mismo durante la vida social. Dado que las fundaciones no tienen socios o accionistas la modificación de la cifra de la dotación corresponderá decidirla al Patronato, siendo el proceso de modificación de la misma mucho menos formal que lo que ocurre en el ámbito mercantil. El incremento de la dotación fundacional podrá producirse en cualquier momento de la vida social, habiendo dos posibilidades básicas:

- El aumento de la dotación supone un aumento del patrimonio neto de la fundación: es el caso del

aumento en virtud de nuevas aportaciones del fundador o de terceros de bienes o derechos adicionales respecto de lo que pudieran aportar en el momento fundacional.

- El aumento de la dotación se produce simplemente por un cambio de adscripción o afectación en los bienes o derechos que integren el patrimonio de la fundación. Se producirá cuando el Patronato decida adscribir de forma duradera determinados bienes del patrimonio de la fundación a la consecución de los fines fundacionales. Esta adscripción supone la instrumentación de determinados bienes de forma duradera o permanente a la realización de las actividades sociales. El incremento progresivo de la dotación fundacional, además de una regla de buen gobierno y administración de los bienes fundacionales, supone una obligación legal para la fundación puesto que el artículo 27 le impone destinar el 30 por 100 de los resultados de las explotaciones económicas y de cualquier otra renta o ingreso neto obtenido por la entidad a incrementar la dotación fundacional o bien las reservas.

La dotación, aparte de dar estabilidad a la vida de la fundación, cumple también una función básica de garantía de las obligaciones asumidas por esta persona jurídica frente a terceros. Debido a su razón de ser, y a falta de una mayor concreción legal, creemos que estas aportaciones sucesivas por parte del fundador o de terceros, deben desembolsarse de forma total sin que sea válido aquí el mero compromiso de aportaciones futuras, aún cuando estuvieran garantizadas. Creemos que la posibilidad de considerar dotación esos compromisos de aportaciones opera únicamente para la aportación inicial y no para las aportaciones sucesivas.

Finalmente podemos indicar que nuestra valoración de la modificación legislativa efectuada respecto de la dotación fundacional es positiva con matices. La fijación de una cifra mínima de dotación aumenta la seguridad jurídica de estos entes por la disminución de la discrecionalidad administrativa que supone el establecimiento de una presunción legal de la suficiencia de la dotación. Como se señala en la Memoria del Anteproyecto una de las ideas-fuerza del mismo ha sido la de minimizar la intervención de los poderes públicos en relación al fenómeno fundacional. A ello responde que el Anteproyecto configure al Protectorado, no sólo como un órgano de control, sino, primordialmente, como una institución de apoyo, impulso y asesoramiento de las fundaciones. También esta presunción de suficiencia coadyuva a otra de las ideas-fuerza del texto: la de flexibilizar y simplificar los procedimientos, en especial los de carácter económico y contable. Si la dotación supera el límite mínimo legal, el Protectorado debería valorar automáticamente la suficiencia de la dotación.

Pero sin embargo el texto definitivamente aprobado arroja algunas sombras. En primer lugar se admite como excepción que se pueda justificar la suficiencia de dotaciones inferiores a 30.000 euros mediante la presentación del primer programa de actuación de la fundación, junto con un estudio económico que acredite su viabilidad. En segundo lugar, se ha eliminado la posibilidad de que el Protectorado pueda exigir cuantías superiores cuando ello resulte objetivamente justificado por la índole de las actividades a desarrollar por la fundación. En tercer lugar, creemos excesivo el plazo de cinco años para el desembolso definitivo de la dotación cuando se decida efectuar ésta de forma sucesiva. Finalmente no se ha corregido el error incurrido en la tramitación parlamentaria de la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994) (11) , que supone el diferenciar entre "adecuación" y "suficiencia" de la dotación. Creemos que se debería haber exigido únicamente la suficiencia de la dotación, concepto que tiene un sentido preciso en Derecho Presupuestario -el primer objetivo de un sistema fiscal es garantizar la suficiencia de los ingresos para cubrir los gastos que el Estado haya previsto gastar en un periodo dado- no ocurriendo lo mismo con el de "adecuación", de nulo perfil técnico-jurídico.

Cuando la aportación a la dotación fuese no dineraria, se describirán los bienes y derechos objeto de la aportación en la escritura de constitución, y se indicarán sus datos registrales, si existieran, y el título o concepto de la aportación. Se incorporará a la escritura de constitución el informe de valoración. En los aumentos de la dotación, cuando la aportación fuese no dineraria procedente del fundador o de terceros, se deberán hacer constar en la escritura pública correspondiente los mismos

datos, así como la manifestación de la voluntad del aportante de que forme parte de la dotación (artículo 5.2 Reglamento de fundaciones). Cuando las aportaciones consistan en valores cotizados en un mercado secundario oficial, tendrá la consideración de informe de experto independiente la certificación de una entidad gestora que opere en dicho mercado, en la que se acredite la valoración de los títulos de acuerdo con la cotización media del último trimestre (artículo 6.3 del Reglamento de fundaciones).

#### **4.3. Determinación de los miembros del Patronato**

El fundador deberá determinar en la propia escritura fundacional la identificación de las personas que integran el Patronato, así como su aceptación si se efectúa en el momento fundacional. Por imposición del artículo 15 el Patronato estará compuesto por un mínimo de tres miembros, que elegirán entre ellos un presidente, si no estuviera previsto de otro modo la designación del mismo en la escritura de constitución o en los estatutos.

Los consejeros del CES que representaban a las organizaciones empresariales CEOE y CEPYME plantearon un voto particular al informe emitido por ese órgano en el que no aceptaban la Disposición Transitoria primera del anteproyecto por no recoger expresamente el supuesto de adaptación de los estatutos que reconocieran la figura de patrono único. Consideraban que no estaba justificado que en el campo de las fundaciones no se aceptara la figura de "Administrador único", como ocurre en las sociedades mercantiles. En cualquier caso entendían que si se admitiera la figura del patrono único se respetaría más la voluntad del fundador, puesto que la mayoría de las veces éste se erigiría en patrono único para mejor garantizar el cumplimiento de los fines de interés general para los que fundó la entidad sin fines lucrativos. Consideraban que debía haberse dado un plazo de adaptación específico para aquellos estatutos que todavía recogían la figura de patrono único. No se entiende este voto particular puesto que la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994) ya eliminó la figura del patrono único y los plazos de adaptación de estatutos que recogió en sus disposiciones transitorias habían finalizado ya con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley. En cualquier caso, creemos acertada la eliminación de la figura del patrono único tanto por la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994) como por la presente: se debe garantizar la identidad y autonomía de la fundación, que tiene personalidad jurídica propia respecto del fundador, como se deduce de una concepción moderna de las fundaciones basada en el elemento organizativo, por delante incluso del respeto a la voluntad del fundador y de su elemento patrimonial.

#### **4.4. Inclusión de los Estatutos dentro de la escritura fundacional**

Por lo que se refiere al contenido mínimo de los Estatutos, en el apartado primero del artículo 11 se dice que en ellos "se hará constar:

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

Cualesquiera otras disposiciones y condiciones lícitas que el fundador o fundadores tengan a bien establecer".

### **5. CONTENIDO MÍNIMO DE LOS ESTATUTOS DE LA FUNDACIÓN**

Ya hemos resaltado cómo tanto la Ley 30/1994 como la actual Ley 50/2002, de 26 de diciembre (LA LEY 1789/2002), de fundaciones han realizado el elemento organizativo de las fundaciones por encima del resto de los elementos esenciales de estas personas jurídicas. Los Estatutos son la auténtica carta magna de la fundación, la norma que va a regir el régimen de administración del patrimonio, el funcionamiento, las actividades y, en su caso, el proceso de extinción de la fundación.

### **5.1. Denominación de la entidad**

Deberá constar en los estatutos la denominación de la entidad, que se ajustará a las siguientes reglas especificadas en el artículo 5 de la Ley de fundaciones (sólo la primera de las cuales estaba recogida en la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994)):

a) Deberá figurar la palabra "Fundación", y no podrá coincidir o asemejarse de manera que pueda crear confusión con ninguna otra previamente inscrita en los Registros de fundaciones. Para evitar esto, como novedad, en la regulación del Registro de fundaciones de competencia estatal, dependiente del Ministerio de Justicia, se prevé la creación en su seno de una Sección de denominaciones, en la que se integrarán las de las fundaciones ya inscritas en los registros estatal y autonómicos, y las denominaciones sobre cuya utilización exista reserva temporal, en los términos que se determinen reglamentariamente. Las Comunidades Autónomas, una vez realizada la inscripción de la constitución de la fundación o, en su caso, de la extinción de la misma, deberán dar traslado de estas circunstancias al Registro de fundaciones de competencia estatal para evitar duplicidades, y para constancia y publicidad general.

b) No podrán incluirse términos o expresiones que resulten contrarios a las Leyes o que puedan vulnerar los derechos fundamentales de las personas.

c) No podrán formarse exclusivamente con el nombre de España, las Comunidades Autónomas o Entidades Locales, ni utilizar el nombre de organismos oficiales o públicos, tanto nacionales como internacionales, salvo que se trate del propio de las entidades fundadoras.

d) La utilización del nombre o seudónimo de una persona física o de la denominación o acrónimo de una persona jurídica distintos del fundador deberá constar con su consentimiento expreso o, en caso de ser incapaz, con el de su representante legal.

e) No podrán adoptarse denominaciones que hagan referencia a actividades que no se correspondan con los fines fundacionales, o induzcan a error o confusión respecto de la naturaleza o actividad de la fundación.

f) Se observarán las prohibiciones y reservas de denominación previstas en la legislación vigente.

Como corolario de lo anterior, no se admitirá ninguna denominación que incumpla cualquiera de las reglas establecidas anteriormente, o conste que coincide o se asemeja con la de una entidad preexistente inscrita en otro Registro público, o con una denominación protegida o reservada a otras entidades públicas o privadas por su legislación específica.

### **5.2. Domicilio de la entidad**

Deberá constar en los estatutos el domicilio de la fundación y el ámbito territorial en que haya de desarrollar principalmente sus actividades. Precisamente este ámbito determinará la obligación de su inscripción en el Registro estatal o en el de alguna(s) Comunidad(es) Autónoma(s).

Se establece la obligación de estar domiciliadas en España las fundaciones que desarrollen principalmente su actividad dentro del territorio nacional. Su domicilio estatutario será el lugar donde se encuentre la sede de su Patronato, que deberá radicar en el ámbito territorial en que haya de desarrollar principalmente sus actividades. En cambio, se prevé que las fundaciones que se inscriban en España para desarrollar una actividad principal en el extranjero tendrán su domicilio estatutario en la sede de su Patronato dentro del territorio nacional (artículo 6).

En cambio, la Ley del Impuesto sobre Sociedades prevé que el domicilio fiscal será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. De no ser así, el domicilio fiscal será precisamente el lugar en que se realice dicha gestión o dirección (artículo 8.4 TRLIS).

Las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España deberán mantener una delegación en territorio español, que constituirá su domicilio.

### **5.3. Determinación de los fines de la fundación. Aplicación de los recursos a los fines fundacionales**

El artículo 3 especifica una lista amplia de fines de interés general que pueden perseguir las fundaciones, sin que la relación que incluye tenga carácter de *numerus clausus*, sino meramente enunciativa. Se considerarán en todo caso fines de interés general los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores constitucionales y de defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de desarrollo de la Sociedad de la Información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.

La lista que recoge la nueva ley es más amplia que la que se incluyera en el artículo 2 de la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994). Respecto de esta lista se han incluido, como nuevos fines de interés general, alguno más por su marcado carácter social, (no estaban en la lista anterior los de inclusión social y los de promoción y atención a personas con riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales), institucional (fomento de la tolerancia, promoción de valores constitucionales) o de fomento de la tecnología.

La lista no coincide exactamente con la relación de fines de interés general que deben perseguir las asociaciones que pretendan ser declaradas de utilidad pública según el artículo 32.1.a) de la Ley Orgánica 1/2002 (LA LEY 497/2002). Resulta muy criticable que no se haya recogido expresamente en la lista del artículo 3 de la Ley de fundaciones la protección de la mujer y de la infancia, que sí aparecen en la relación de fines de las Asociaciones de utilidad pública. Creemos no obstante que estos fines pueden entenderse comprendidos entre los fines de las fundaciones por el indudable carácter general que pudieran tener.

También se ha mejorado técnicamente el precepto puesto que del inciso final ("o cualesquiera otros de naturaleza análoga") que se recogía en la lista del artículo 2 de la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994), algunos autores habían interpretado que los posibles fines de interés general que pudieran perseguir las fundaciones, no recogidos expresamente en la lista, debían ser de naturaleza análoga a los "ya recogidos", no cabían fines con un contenido absolutamente diferente a los de la lista, aún cuando tuvieran carácter general.

Una enumeración tan amplia facilitará el proceso de calificación que efectuará el Protectorado cuando se pretenda la inscripción de una nueva fundación. Si los fines pretendidos por la fundación están en la relación se deberá proceder automáticamente a su inscripción, sin perjuicio de la verificación posterior de sus actividades y su adecuación a los pretendidos fines fundacionales. En particular se deberá examinar la congruencia entre las actividades realmente efectuadas por la fundación y sus fines sociales. En efecto, el artículo 35.1.a) considera una de las funciones del Protectorado la de informar sobre la idoneidad de los fines y sobre la suficiencia dotacional de las fundaciones que se encuentran en proceso de constitución. En caso de informe desfavorable, el Registro de fundaciones no procederá a la inscripción de la fundación. Posteriormente, después de la obtención de la

inscripción, el Protectorado deberá seguir velando por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales, de acuerdo con la voluntad del fundador, y teniendo en cuenta la consecución del interés general.

La vocación de servicios público que inspira la regulación de las fundaciones justifica que se establezca como uno de sus principios de actuación su obligación de dar información suficiente de sus fines y actividades para que sean conocidos por sus eventuales beneficiarios y demás interesados (artículo 23.b). También al Protectorado se le impone como una de sus funciones la de dar a conocer la existencia y actividades de las fundaciones.

Los fines sociales también serán determinantes a la hora de considerar si una determinada actividad económica puede o no ser realizada por la fundación. De acuerdo con el artículo 24 sólo podrán desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales, o sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento de las normas reguladoras de la defensa de la competencia.

La persecución de estos fines de interés general, aparte de resultar imperativo por el mandato constitucional del artículo 34, es requisito imprescindible para que a la fundación le sea aplicable el régimen fiscal privilegiado de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre (LA LEY 1774/2002), de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de Incentivos fiscales al Mecenazgo, más beneficioso que el que se recoge para las entidades sin fines lucrativos en los artículos 120 y siguientes del TRLIS.

Por expresa imposición del artículo 27 estas personas jurídicas deberán destinar a la realización de fines de interés general al menos el 70 por 100 de los resultados de las explotaciones económicas que desarrollen y de los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos, debiendo destinar el resto a incrementar la dotación patrimonial o bien las reservas según acuerdo del Patronato. Esta obligación se recoge también en el artículo 3.2º de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002) como requisito para que puedan gozar del régimen fiscal especial privilegiado.

Este destino del 70 por 100 de los ingresos ya se exigía por la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994) si bien nada se decía en su artículo 42, que regulaba los requisitos para disfrutar del régimen fiscal especial, respecto del destino del 30 por 100 restante. Únicamente, se imponía este destino del 30 por 100 restante a incrementar la dotación fundacional en su artículo 25, artículo que se incardinaba en el Título I que regulaba el Estatuto jurídico de las fundaciones. Al no establecerse explícitamente tal requisito dentro del Título II, dedicado a regular los incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, parte de la doctrina entendió que no era necesario para acceder al régimen fiscal especial, sin perjuicio de las responsabilidades legales u otras consecuencias jurídicas diferentes a las tributarias que el incumplimiento del mandato legal del artículo 25 pudiera acarrear a la fundación.

En la nueva Ley se recoge expresamente la necesidad de destinar el 30 por 100 restante a incrementar la dotación fundacional o las reservas y se amplía el plazo de cumplimiento de este requisito de afectación de rentas (tanto el 70 como el 30 por 100) de tres a cuatro años a contar desde la fecha de cierre del ejercicio en que se hayan obtenido los respectivos resultados e ingresos (también se permite la afectación en el propio año en que se hubieran obtenido las rentas). Además, en la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994), el plazo de los tres años para el empleo de las rentas generadas en las actividades sociales comenzaba desde la obtención de las rentas, concepto muy impreciso puesto que no se sabía si se refería al devengo contable de las rentas o al cobro. En cualquier caso, hasta que no se cerrara el ejercicio no se sabía si se había obtenido realmente un beneficio, al menos por lo que se refiere a la realización de actividades económicas. La nueva Ley fija como inicio de cómputo del plazo de afectación la del cierre del ejercicio, término que nos parece

mucho más concreto y preciso.

La nueva Ley establece expresamente la deducibilidad, a los efectos de determinar el importe total de rentas que deben ser afectadas a los fines sociales o de incremento de la dotación fundacional, de los gastos en que haya podido incurrir la fundación para la obtención de los ingresos, especificándose como deducibles, en su caso, 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. Más que un supuesto de deducibilidad fiscal de gastos realmente se trata de un no cómputo de esos gastos a la hora de determinar la afectación de rentas.

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

El artículo 27.2 de la Ley de fundaciones especifica que se entiende por **gastos de administración** los directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, y aquellos otros de los que los patronos tienen derecho a resarcirse. Se prevé que reglamentariamente se determine la proporción máxima de dichos gastos.

Este mismo porcentaje de destino del 70 por 100 de las rentas se establece en las leyes autonómicas sobre fundaciones del País Vasco, Comunidad Valenciana, Canarias, Cataluña y Madrid, que establecen únicamente un plazo de tres años para su afectación. La ley gallega incrementa el porcentaje hasta el 80 por 100.

Corresponde también al Protectorado verificar si los recursos económicos de la fundación han sido aplicados a los fines fundacionales, pudiendo solicitar del Patronato la información que a tal efecto resulte necesaria, previo informe pericial en su caso. Para cumplir este cometido el Protectorado dispone de dos documentos básicos que le reportan información capital sobre la afectación de recursos a los fines fundacionales:

- El Plan de Actuación, que anualmente se elaborará por el Patronato y se remitirá al Protectorado en los últimos tres meses de cada ejercicio. Se incluirán en él los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente.
- La Memoria, que además de completar, ampliar y comentar la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados, incluirá las actividades fundacionales y el grado de cumplimiento del Plan de Actuación, indicando los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios en cada una de las distintas actuaciones desarrolladas, los convenios que en su caso se hayan llevado a cabo con otras entidades para estos fines, y el grado de cumplimiento de las reglas de destino de ingresos del artículo 27.

La fórmula de cálculo del destino de rentas e ingresos y los límites de los gastos de administración han quedado regulados por los artículos 32 y 33 del Reglamento de fundaciones. Señala el artículo 32 que:

1. Deberá destinarse a la realización de los fines fundacionales, al menos, el 70 por 100 del importe del resultado contable de la fundación, corregido con los ajustes que se indican en los apartados siguientes.

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

2. No se incluirán como ingresos:

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

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

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

4. No se deducirán los siguientes gastos:

a) Los que estén directamente relacionados con las actividades desarrolladas para el cumplimiento de fines, incluidas las dotaciones a la amortización y a las provisiones de inmovilizado afecto a dichas actividades.

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

Dichos gastos comunes podrán estar integrados, en su caso, por los gastos por servicios exteriores, de personal, financieros, tributarios y otros gastos de gestión y administración, así como por aquellos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos, en los términos previstos en el artículo 15.4 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre (LA LEY 1789/2002), de Fundaciones.

5. Los ingresos y los gastos a que se refiere este cómputo se determinarán en función de la contabilidad llevada por la fundación con arreglo a lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre (LA LEY 1789/2002), de Fundaciones, y conforme a los principios, reglas y criterios establecidos en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, y en otras normas de desarrollo de dicho plan general que resulten de aplicación.

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

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

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

8. En la memoria integrada en las cuentas anuales que debe presentar la fundación se incluirá información detallada del cumplimiento del destino a fines fundacionales, y en ella se especificará el resultado sobre el que se aplica el porcentaje del 70 por 100 y los gastos e inversiones destinados a fines fundacionales, así como el importe de los gastos de administración. También se incluirá esta información en relación con los saldos pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

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

Y el artículo 33 ha establecido que el importe de los gastos directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, sumado al de los gastos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos, no podrá superar la mayor de las siguientes cantidades: el 5 por 100 de los fondos propios o el 20 por 100 del resultado contable de la fundación, corregido con los ajustes que se establecen en el artículo 32.

#### **5.4. Determinación de los beneficiarios**

La letra d) del artículo 11 impone que en los Estatutos se hagan constar expresamente las reglas básicas para la determinación de los beneficiarios.

Históricamente, uno de los principios más importantes que han inspirado el régimen jurídico de las fundaciones ha sido precisamente el de que los fines y actividades perseguidas por estas entidades deben estar destinados a colectividades genéricas de personas. Este perfil de interés general cristalizó definitivamente en el siglo XIX cuando se impuso este principio como requisito básico para que a las fundaciones no les fueran aplicables las Leyes desvinculadoras y desamortizadoras. Como consecuencia de esta legislación quedaron prohibidas las fundaciones familiares, de forma que si se quería adscribir un patrimonio a la satisfacción exclusiva de necesidades de una familia se debía acudir a la figura jurídica del fideicomiso establecida en el artículo 781 del Código Civil (LA LEY 1/1889), que no suponía una inmovilización indefinida del patrimonio familiar sino meramente temporal (dos generaciones). De acuerdo con este artículo "las sustituciones fideicomisarias en cuya virtud se encarga al heredero que conserve y transmita a un tercero todo o parte de una herencia, serán válidas y surtirán efecto siempre que no pasen del segundo grado, o que se hagan a favor de personas que vivan al tiempo del fallecimiento del testador".

Esta idea es la que inspira también nuestro Código Civil que en el artículo 35 divide a las personas jurídicas en dos categorías claramente diferenciadas:

- Las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por la Ley.
- Las Asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales.

Respecto de las segundas, el Código Civil regula las sociedades civiles en los artículos 1665 y siguientes y la legislación mercantil las sociedades de esta naturaleza, no poniéndose en ambas legislaciones trabas a su constitución y reconocimiento, aun cuando tienen interés particular o ánimo de lucro, precisamente por el hecho de que no suponen una inmovilización definitiva de patrimonios. En estas figuras jurídicas se prevé, como elemento de configuración de la institución, que los socios puedan repartir los beneficios o puedan separarse de la entidad jurídica creada diferente a ellos mismos.

En cambio, respecto del primer grupo el Código Civil es más restrictivo, inspirado sin duda en el ambiente liberal de la época en el que fue aprobado, de interdicción de la titularidad excesiva de bienes por parte de las "manos muertas". Por ello, solo reconoce personalidad jurídica (y por tanto la capacidad jurídica para ser titulares de bienes) a las fundaciones de interés público, que además estén reconocidas por la Ley (que en esa época eran solamente las de beneficencia). Por interés público hay que entender no lo referente a los poderes o autoridades públicas sino más bien lo que tiene que ver con los intereses generales, esto es, con los objetivos o fines comunes protegidos por el Derecho de colectividades más o menos amplias de personas. Coincidiría dicho interés público con el fin de interés general al que se refiere el artículo 34 de la Constitución española (LA LEY 2500/1978) cuando reconoce el derecho de fundación.

Este principio general de prohibición de las fundaciones familiares y, en general, las fundaciones de interés particular late en la Ley de fundaciones cuando dice que la finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas (12) (artículo 3.2), añadiéndose en el apartado tercero que en ningún caso podrán constituirse fundaciones con la finalidad exclusiva o principal de

destinar sus prestaciones al fundador o a los patronos, a sus cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad, a sus parientes hasta el cuarto grado inclusive, así como a personas jurídicas singularizadas que no persigan fines de interés general.

Esta indeterminación a priori de los beneficiarios es lo que diferencia esta institución de las Mutualidades en donde sí que se produce esa determinación subjetiva. La STS de 12 de febrero de 1946 negó el carácter de fundación a una Mutualidad precisamente por considerarla como entidad de interés particular de sus miembros. Por ello, nuestro Derecho Tributario da mejor trato a las fundaciones que a las Mutualidades. Las primeras pueden acogerse al régimen fiscal privilegiado regulado en la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002), caracterizado por tributar, para simplificar, únicamente por los resultados de determinadas explotaciones económicas, y a un tipo del 10 por 100. En cambio, las Mutualidades sólo pueden acogerse al régimen fiscal especial de las entidades parcialmente exentas a las que se refiere el artículo 9.3 del TRLIS y que figura regulado en el Capítulo XV de su Título VII. El ámbito material de la exención de rentas es menor en éste régimen respecto del anterior, y además por las rentas sujetas y no exentas deben tributar al 25 por 100.

La nueva Ley, como ya hiciera la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994), ha abandonado un concepto de fundación ligado a la idea de la beneficencia, que los destinatarios de las actividades fundacionales fueran solamente personas con determinadas carencias físicas o psicológicas. El artículo 2 del Real Decreto de 14 de Marzo de 1899 definía las instituciones de Beneficencia como los establecimientos o asociaciones permanentes destinados a la satisfacción gratuita de necesidades intelectuales o físicas, Esta idea ha latido en nuestro Derecho de fundaciones hasta la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994), como hemos indicado; así el Reglamento de las fundaciones Culturales Privadas imponía como requisito esencial para la creación de este tipo de fundaciones el que los beneficiarios de sus prestaciones carecieran de medios económicos suficientes para obtener beneficios o resultados análogos a título oneroso.

Ahora bien, la Ley de fundaciones recoge dos excepciones a la prohibición de determinación subjetiva de los beneficiarios, a las que hay que añadir otras dos incluidas en la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002):

- **Fundaciones Laborales:** en ellas los beneficiarios son colectivos de trabajadores de una o varias empresas y sus familiares. Están reguladas por el Decreto 446/1961, de 16 de marzo (LA LEY 10/1961), por el que se crean las fundaciones Laborales.
- Fundaciones cuya finalidad exclusiva o principal sea la **conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español**, siempre que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español (LA LEY 1629/1985), en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.
- En la Ley 49/2002, de 23 de diciembre (LA LEY 1774/2002), de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de Incentivos fiscales al Mecenazgo, se recoge como requisito esencial para gozar del régimen fiscal privilegiado en ella regulado 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 (artículo 3.4º), admitiéndose como excepción las fundaciones destinadas a la conservación y restauración del Patrimonio Histórico Español, ya citadas, y, como novedad respecto de lo indicado en la Ley de fundaciones aquéllas dedicadas a las actividades de **asistencia social o deportivas** a que se refiere el artículo 20, apartado uno, en sus números 8.º y 13.º, respectivamente, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LA LEY 3625/1992), del Impuesto sobre el Valor Añadido y las dedicadas a la **investigación científica y el desarrollo tecnológico**.

Ya hemos indicado cómo las fundaciones pueden desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté

relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas. La realización de este tipo de actividades dará lugar a que la fundación fije unos precios para las distintas actividades o servicios que pueda prestar a los beneficiarios. Ello podría dar lugar a que, especialmente en aquéllas fundaciones en que se permite que los familiares del fundador o de los patronos puedan ser los beneficiarios principales de las prestaciones de la fundación, una política de precios elevados restringiera de facto el acceso de terceros a las actividades de la fundación. Para evitar esto nuestra Ley de fundaciones impone en su artículo 26 que las fundaciones podrán obtener ingresos por sus actividades siempre que ello no implique una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios. Más concreto era el Reglamento de las fundaciones Culturales Privadas que exigía como requisito esencial para su creación que sus prestaciones fueran gratuitas, salvo que excepcionalmente se autorizara por el Protectorado el percibo de alguna cantidad de los beneficiarios, la cual no podía exceder de lo que correspondía al coste real del servicio, sin margen comercial de ninguna clase.

### **5.5. Regulación del órgano de gobierno de la fundación y determinación de su composición**

La letra e) del artículo 11.1 exige que en los Estatutos se haga constar 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.

El Patronato es el órgano de gobierno y representación de la fundación, siendo su cometido el hacer posible el cumplimiento de los fines fundacionales y administrar con diligencia los bienes y derechos fundacionales manteniendo el rendimiento y utilidad de los mismos.

El Patronato es la institución que ha salido más reforzada de la nueva Ley de fundaciones que va a poder realizar sin la previa autorización del Protectorado muchos más actos jurídicos que con la regulación de la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994). La reforma se ha inspirado en la idea de minimizar la intervención de los poderes públicos en relación con el fenómeno fundacional. Para ello, la nueva Ley configura al Protectorado no sólo como órgano de control, sino primordialmente como una institución de apoyo, impulso y asesoramiento de las fundaciones. En numerosos actos de disposición o gravamen de bienes de la fundación, se ha sustituido la anterior y preceptiva autorización del Protectorado, por la mera obligación a cargo del Patronato de simple comunicación del negocio ya realizado. Esta mayor autonomía de las fundaciones aparece compensada por un correlativo incremento de la responsabilidad exigible a los Patronos y gestores de los entes fundacionales.

Con todo, como se señala en la Memoria del Anteproyecto, la tensión entre marco de libertad, voluntad del testador e interés general que caracteriza la regulación de las personas jurídicas fundacionales, exige también que los protectorados, como garantes del interés general perseguido por la fundación, al mismo tiempo que del interés particular de respeto a la voluntad del fundador, no pueden quedar desapoderados de sus funciones de control, que también recoge la nueva Ley, aunque de una manera mucho menos rígida que la anterior Ley.

El Patronato estará constituido por un mínimo de tres miembros, que elegirán entre ellos un presidente, si no estuviera previsto de otro modo la designación del mismo en la escritura de constitución o en los Estatutos, lo que implica, a nuestro entender, que el fundador podrá reservarse inicialmente la figura de presidente si así lo hace constar en la escritura fundacional. No obstante, para evitar la posibilidad de utilización de la fundación por parte del fundador para fines particulares suyos se prevé que haya un mínimo de tres patronos, y que sus acuerdos se deban adoptar por mayoría, en los términos establecidos en los Estatutos.

Como se indica en el artículo 15 el Patronato deberá nombrar un secretario, cargo que podrá recaer en una persona ajena a aquél, en cuyo caso tendrá voz pero no voto, y a quien corresponderá la

certificación de los acuerdos del Patronato.

Podemos señalar las siguientes novedades del actual texto normativo:

- Como ya se ha visto, el cargo de secretario, hasta ahora facultativo, se convierte en obligatorio para toda fundación.
- Las personas jurídicas que formen parte del patronato deberán designar, en todo caso, a la persona o personas físicas que las represente. Por supuesto, también podrán ser miembros del Patronato las personas físicas que tengan plena capacidad de obrar y no estén inhabilitadas para el ejercicio de cargos públicos.
- Se flexibiliza el régimen de aceptación y renuncia del cargo por los patronos, que podrán llevarse a cabo, además de en documento público, en documento privado con firma legitimada notarialmente o por comparecencia realizada al efecto en el Registro de fundaciones, por comparecencia ante el propio Patronato, acreditándose dicha aceptación a través de certificación expedida por el secretario, con firma legitimada notarialmente. En todo caso, la aceptación se notificará formalmente al Protectorado, y se inscribirá en el Registro de fundaciones.
- Aunque se mantiene el principio general de gratuidad del cargo de patronos, lo que implica que no podrán percibir retribución por el desempeño de su función (sin perjuicio del reembolso de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione), se prevé expresamente en la nueva ley que el Patronato pueda fijar una retribución adecuada a aquellos patronos que prestasen a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les correspondan como miembros del Patronato. No obstante, se exigen dos requisitos: que no lo hubiera prohibido el fundador y la previa autorización del Protectorado.
- El artículo 28 exige la previa autorización del Protectorado para cualquier clase de autocontratación, no sólo para la correspondiente a prestaciones de servicios, previéndose, como novedad, esa autorización también para el caso de personas físicas que actúen como representantes de los Patronos, y tanto si los Patronos (actuando como contraparte de la fundación) actúen en nombre propio o de un tercero.
- El cargo de patrono que recaiga en persona física deberá ejercerse personalmente. Ahora bien, como novedad se permite la posibilidad de que un patrono otorgue la representación a otro para actos concretos y debiendo el apoderado ajustarse a las instrucciones que, en su caso, el representado formule por escrito.
- También como novedad los Estatutos podrán prever la existencia de otros órganos para el desempeño de las funciones que expresamente se les encomienden, con las excepciones previstas para el caso de las delegaciones.
- Aparte de ello, como ya recogiera la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994), si los Estatutos no lo prohibieran, el Patronato podrá delegar sus facultades en uno o más de sus miembros. No son delegables la aprobación de cuentas y del plan de actuación, la modificación de los Estatutos, la fusión y la liquidación de la fundación, ni aquellos actos que requieran la autorización del Protectorado.
- Además, el Patronato podrá otorgar y revocar poderes generales y especiales, salvo que los Estatutos dispongan lo contrario.
- Las delegaciones, los apoderamientos generales y su revocación, así como la creación de otros órganos, deberán inscribirse en el Registro de fundaciones (artículo 18). Esta inscripción no es constitutiva, si bien los actos sujetos a inscripción no inscritos no perjudicarán a terceros de buena fe, presumiéndose ésta salvo que se pruebe que conocía el acto sujeto a inscripción no inscrito.

Los Estatutos deberán prever los supuestos y la forma de sustitución de los Patronos. A falta de

previsión estatutaria, y siendo necesaria su sustitución, se procederá a la modificación de los Estatutos en la forma prevista en el artículo 29, quedando facultado el Protectorado, hasta que la modificación estatutaria se produzca, para la designación de la persona o personas que integren provisionalmente el órgano de gobierno y representación de la fundación (artículo 18.1).

La Ley de fundaciones prevé las siguientes causas de cese de los patronos de una fundación que pueden ser ampliadas por otras señaladas válidamente en los Estatutos (artículo 18.2):

- a) Por muerte o declaración de fallecimiento, así como por extinción de la persona jurídica.
- b) Por incapacidad, inhabilitación o incompatibilidad, de acuerdo con lo establecido en la Ley.
- c) Por cese en el cargo por razón del cual fueron nombrados miembros del Patronato.
- d) Por no desempeñar el cargo con la diligencia de un representante leal, si así se declara en resolución judicial.
- e) Por resolución judicial que acoja la acción de responsabilidad contra los patronos que causaren daños y perjuicios a la fundación por actos contrarios a la Ley y a los Estatutos, o por los realizados sin la diligencia con que debieron desempeñar el cargo.
- f) Por el transcurso del plazo de seis meses desde el otorgamiento de la escritura pública fundacional sin haber instado la inscripción en el correspondiente Registro de fundaciones.
- g) Por el transcurso del periodo de su mandato si fueran nombrados por un determinado tiempo.
- h) Por renuncia, que podrá llevarse a cabo por cualquiera de los medios y mediante los trámites previstos para la aceptación.

La suspensión de los patronos podrá ser acordada cautelarmente por el Juez cuando se entable contra ellos la acción de responsabilidad. El artículo 17.2 impone la responsabilidad solidaria de los patronos frente a la fundación por los daños y perjuicios que causen con motivo de los actos contrarios a la Ley y a los Estatutos, o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo. Quedarán exentos de responsabilidad quienes hayan votado en contra del acuerdo, y quienes prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquél. La acción de responsabilidad se entablará, ante la Autoridad Judicial y en nombre de la fundación (artículo 17.3 Ley de Fundaciones):

- a) Por el propio órgano de gobierno de la fundación, previo acuerdo motivado del mismo, en cuya adopción no participará el patrono afectado.
- b) Por el Protectorado.
- c) Por los patronos ausentes o disidentes, así como por el fundador cuando no fuere patrono.

Para que produzcan efectos frente a terceros, la sustitución, cese y la suspensión deberán inscribirse en el Registro de fundaciones.

## **6. MODIFICACIÓN, FUSIÓN Y EXTINCIÓN DE LA FUNDACIÓN**

### **6.1. Modificación**

En materia de modificación, fusión y extinción de fundaciones pocas han sido las modificaciones introducidas por la nueva Ley respecto de su antecesora Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994). Respetando siempre la voluntad del fundador manifestada en la escritura fundacional o en los Estatutos, el Patronato tiene un amplio poder de maniobra para decidir y ejecutar estos actos de modificación estatutaria entendidos en sentido amplio. No necesitará autorización previa del Protectorado, sino simple comunicación de su decisión, limitándose los posibles casos de oposición del Protectorado a motivos de estricta legalidad, esto es, que se haya infringido algún precepto legal

de naturaleza imperativa, tanto de la legislación estatal como autonómica.

La Ley prevé en su artículo 29 dos supuestos de modificación atendiendo a la naturaleza de las causas que la originan:

a) **Modificación potestativa:** El Patronato podrá acordar la modificación de los Estatutos de la fundación siempre que resulte conveniente en interés de la misma, salvo que el fundador lo haya prohibido.

b) **Modificación imperativa:** Cuando las circunstancias que presidieron la constitución de la fundación hayan variado de manera que ésta no pueda actuar satisfactoriamente con arreglo a sus Estatutos, el Patronato deberá acordar la modificación de los mismos, salvo que para este supuesto el fundador haya previsto la extinción de la fundación. Si el Patronato no da cumplimiento a lo previsto en el apartado anterior, el Protectorado le requerirá para que lo cumpla, solicitando en caso contrario de la autoridad judicial que resuelva sobre la procedencia de la modificación de Estatutos requerida.

La modificación o nueva redacción de los Estatutos acordada por el Patronato se comunicará al Protectorado, que sólo podrá oponerse por razones de legalidad y mediante acuerdo motivado, en el plazo máximo de tres meses a contar desde la notificación al mismo del correspondiente acuerdo del Patronato. El Protectorado podrá comunicar en cualquier momento dentro de dicho plazo y de forma expresa su no oposición a la modificación o nueva redacción de los Estatutos.

La modificación o nueva redacción habrá de ser formalizada en escritura pública e inscrita en el correspondiente Registro de fundaciones. El procedimiento de modificación ha quedado regulado por el artículo 36 del Reglamento de fundaciones.

## 6.2. Fusión

En este proceso tampoco se ponen cortapisas ni limitaciones al órgano de gobierno puesto que las fundaciones, siempre que no lo haya prohibido el fundador, podrán fusionarse previo acuerdo de los respectivos Patronatos, que se comunicará al Protectorado (artículo 30 Ley de Fundaciones).

El Protectorado podrá oponerse a la fusión por razones de legalidad y mediante acuerdo motivado, en el plazo máximo de tres meses a contar desde la notificación al mismo de los respectivos acuerdos de las fundaciones interesadas. El Protectorado podrá comunicar en cualquier momento dentro de dicho plazo y de forma expresa su no oposición al acuerdo de fusión.

Como en el caso de la modificación estatutaria, la fusión requerirá el otorgamiento de escritura pública y la inscripción en el correspondiente Registro de fundaciones.

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

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

Frente a la oposición de aquélla, el Protectorado podrá solicitar de la autoridad judicial que ordene la referida fusión. En el caso de no ordenarse, a la fundación no le quedarán más opciones que proceder a una modificación estatutaria o comenzar el proceso de extinción, en cuyo caso también pasarán sus bienes a otras ESFL.

De acuerdo con el artículo 83.6 del TRLIS el régimen tributario de fusiones, escisiones, aportaciones y canje de valores será igualmente aplicable a las operaciones en las que intervengan sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que no tengan la forma jurídica de sociedad mercantil, siempre que produzcan resultados equivalentes a los derivados de las operaciones mencionadas en el propio artículo 83.

El régimen de fusiones se inspira en el principio de neutralidad fiscal, se quiere que la posible tributación de esas operaciones no obstaculice su realización efectiva por los agentes económicos, para ello la ley autoriza a que no se integren en la base imponible del transmitente (la ESFL que se disuelve) las rentas que se generan en ese proceso por la transmisión de los bienes y derechos a la entidad adquirente. Pero no se renuncia a la tributación final de esas rentas puesto que esta entidad adquirente tiene que valorar fiscalmente los elementos patrimoniales recibidos por la misma valoración y antigüedad que tenían en la entidad transmitente.

Esta norma de valoración de los bienes recibidos se reitera en el artículo 9 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002), al indicarse que los bienes y derechos integrantes del patrimonio resultante de la disolución de una entidad sin fines lucrativos que se transmitan a otra entidad sin fines lucrativos, en aplicación de lo previsto en el número 6 del artículo 3 de esta Ley, se valorarán en la adquirente, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad disuelta antes de realizarse la transmisión, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición por parte de la entidad disuelta.

El procedimiento de fusión ha quedado regulado por el artículo 37 del Reglamento de fundaciones

### **6.3. Liquidación y extinción**

El artículo 31 establece las siguientes causas de extinción de las fundaciones:

- a) Cuando expire el plazo por el que fue constituida.
- b) Cuando se hubiese realizado íntegramente el fin fundacional.
- c) Cuando sea imposible la realización del fin fundacional, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 29 y 30 de la presente Ley.
- d) Cuando así resulte de la fusión a que se refiere el artículo anterior.
- e) Cuando concurra cualquier otra causa prevista en el acto constitutivo o en los Estatutos.
- f) Cuando concurra cualquier otra causa establecida en las leyes.

El procedimiento de extinción y el de liquidación han quedado regulados por los artículos 38 y 39 del Reglamento de fundaciones

Al tratarse del acto jurídico más importante que puede realizar una fundación, es normal que la Ley exija en este caso, como norma general, que concurran las voluntades de extinción del Patronato y del Protectorado. En efecto, la extinción de la fundación requerirá acuerdo del Patronato ratificado por el Protectorado. Si no hubiese acuerdo del Patronato, o éste no fuese ratificado por el Protectorado, la extinción de la fundación requerirá resolución judicial motivada, que podrá ser instada por el Protectorado o por el Patronato, según los casos.

Se establecen dos excepciones a la necesidad de este acuerdo Patronato-Protectorado:

- Cuando la fundación se constituyó por un plazo limitado se extinguirá al cumplirse el mismo de pleno derecho, es decir, no será necesario adoptar ningún acuerdo específico, la extinción es automática.
- Cuando concurra cualquier causa establecida en las Leyes, no prevista en el acto constitutivo o estatutos, la extinción podrá ser instada por el Protectorado o el Patronato, pero en cualquier caso requerirá resolución judicial motivada.

La extinción no supone la realización de un único y concreto acto jurídico sino que es realmente un proceso que puede durar algún tiempo puesto que, salvo que la extinción se produzca como consecuencia de un proceso de fusión (fundación absorbida que se extingue, o bien cuando ambas fundaciones se extinguen para formar una única fundación nueva con los patrimonios de ambas que se han extinguido), implica la apertura de un periodo indeterminado de liquidación de los bienes y derechos de la sociedad que se extingue, previo a su transmisión a otras ESFL.

En efecto, como indica el artículo 33 la extinción de la fundación determinará la apertura del procedimiento de liquidación, que se realizará por el Patronato de la fundación bajo el control del Protectorado.

Respecto del destino de los bienes y derechos resultantes del proceso de liquidación la Ley prevé dos alternativas:

- Los bienes y derechos resultantes de la liquidación se destinarán a las fundaciones o a las entidades no lucrativas privadas que persigan fines de interés general y que tengan afectados sus bienes, incluso para el supuesto de su disolución, a la consecución de aquéllos, y que hayan sido designados en el negocio fundacional o en los Estatutos de la fundación extinguida. En su defecto, este destino podrá ser decidido, en favor de las mismas fundaciones y entidades mencionadas, por el Patronato, cuando tenga reconocida esa facultad por el fundador, y, a falta de esa facultad, corresponderá al Protectorado cumplir ese cometido.
- Las fundaciones también podrán prever en sus Estatutos o cláusulas fundacionales que los bienes y derechos resultantes de la liquidación sean destinados a entidades públicas, de naturaleza no fundacional, que persigan fines de interés general.

Es decir, los bienes no pueden salir del "circuito" no lucrativo (o público) al que entraron cuando se constituyó la fundación o cuando fueron aportados por otras entidades públicas o privadas vigente la misma. Este mismo precepto se incluye entre los requisitos básicos para que una fundación pueda acogerse al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002), puesto que el número 6º de su artículo 3 considera que en ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo.

Este precepto puede plantear algunos problemas en las Comunidades Autónomas que **admitan el derecho de reversión al aportante, como la de Madrid y la de Navarra**. De acuerdo con la Ley 47 (artículo 47) de la Ley 1/1973, de 1 de marzo (LA LEY 269/1973), por la que se aprueba la Compilación del Derecho Foral Civil de Navarra "el acto fundacional o los estatutos podrán establecer la reversión de los bienes en favor de los herederos del fundador o de determinadas personas, sean o no parientes de éste, con el límite de la Ley 224." Este artículo establece que "El disponente puede ordenar que se transmitan a uno o sucesivos fideicomisarios, en el tiempo y forma que señale, los bienes que de él haya recibido el fiduciario. Límite.- No existirá limitación de número en los llamamientos de fideicomisarios sucesivos a favor de personas que vivan o al menos estén concebidas al tiempo en que el primer fiduciario adquiera los bienes. Las sustituciones a favor de personas que no existan en ese momento no podrán exceder del cuarto llamamiento; en lo que excedan de ese límite se entenderán por no hechas". Por lo que se refiere a las fundaciones de ámbito autonómico de la Comunidad de Madrid, el apartado segundo del artículo 27 de la Ley 1/1998, de 2 de Marzo (LA LEY 3135/1998), estableció que "a los bienes y derechos resultantes de la liquidación de una fundación extinguida se les dará el destino previsto por el fundador".

## DOCTRINA ADMINISTRATIVA

**STC 32/1981 (LA LEY 223/1981):** Contenido del derecho fundacional.

**STC 48/1988 (LA LEY 3618-JF/0000) y STC 61/1997 (LA LEY 9921/1997):** Competencias de las CCAA en materia de fundaciones.

**STC 341/2005 (LA LEY 160/2006), de 21 de diciembre:** Esta sentencia ha confirmado la **constitucionalidad de la posibilidad de reversión de los bienes fundacionales** (al fundador) que se estableciera, implícitamente, en el apartado segundo del artículo 27 de la Ley madrileña de fundaciones. "De la doctrina constitucional elaborada en esta materia no puede decirse que forme

parte de esa imagen reconocible de la institución preservada por el artículo 34 CE (LA LEY 2500/1978) la afectación perpetua de los bienes y derechos al servicio de intereses generales. El interés jurídico protegido por el artículo 34 CE (LA LEY 2500/1978) exige que los bienes y derechos con que se dote a la fundación sirvan al "interés general" en tanto subsista el ente fundacional, pero no prescribe la permanente afectación tras la extinción de la fundación" (FJ 7).

*Comentario:* aunque civilmente sea posible establecer cláusula de reversión, tales ESFL incumplirían los requisitos para gozar del régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002). No hay que confundir la regulación civil con la fiscal.

- (1)** DE CASTRO Y BRAVO, F: "La persona jurídica", Cívitas, Madrid, 1984, página 293.
- (2)** DÍEZ-PICAZO Y GULLÓN: "Sistema de Derecho Civil", Volumen I, Editorial Tecnos, Madrid 1995. Página 646 y siguientes.
- (3)** LACRUZ BERDEJO: "Elementos de Derecho Civil" Vol. 1. Editorial Bosch, 1990, página 311.
- (4)** PAZ-HARES, C: "Curso de Derecho Mercantil I", Edit Cívitas, Madrid, 1999, página 432.
- (5)** SÁNCHEZ CALERO, FERNANDO: "Instituciones de Derecho Mercantil". Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid, 1991. Página 156.
- (6)** DÍEZ-PICAZO Y GULLÓN: "Sistema de Derecho Civil", Vol. I, Editorial Tecnos. Madrid, 1995. Página 647.
- (7)** MARTÍNEZ LAFUENTE, ANTONIO: "Fundaciones y Mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de Noviembre (LA LEY 4107/1994)." Editorial Aranzadi. Pamplona, 1996. Página 39.
- (8)** A nuestro juicio, esta es una materia de Derecho Civil que debería haberse reservado el legislador estatal en la Disposición final primera de la Ley 50/2002 (LA LEY 1789/2002), de acuerdo con lo dispuesto en la Constitución Española en el artículo 149.1.8ª. Las Comunidades Autónomas que no tengan legislación civil propia, y respecto de las pocas que lo tienen su competencia no va más allá de la conservación, modificación y desarrollo de su Derecho Civil foral o especial.
- (9)** El Real Decreto y la Instrucción de 14 de marzo de 1899 no preveían ninguna formalidad específica para el negocio jurídico fundacional. No obstante, la doctrina consideró que si la fundación se dotaba de bienes inmuebles, dada la transmisión gratuita que se realizaba a través del negocio fundacional, era necesaria la formalización de escritura pública, por exigencias del artículo 633 del Código Civil (LA LEY 1/1889). En cambio, el Reglamento de fundaciones Culturales privadas exigió escritura pública para la validez de la constitución de las fundaciones (artículo 6).
- (10)** Ni la Instrucción sobre Beneficencia particular ni el Código Civil, en su artículo 35, la inscripción del negocio fundacional para la adquisición de personalidad jurídica propia. Una vez más fue el Reglamento de fundaciones Culturales Privadas el que exigió tanto la formalización del negocio fundacional a través de escritura pública, como su inscripción en el Registro de fundaciones Culturales Privadas, para que éstas adquirieran personalidad jurídica (artículo 5.2).
- (11)** Como demostró FERNANDO MORILLO GONZÁLEZ en su libro "La fundación: concepto y elementos esenciales", Edit. Tecnos, Madrid, 2001 pág 134.
- (12)** Este requisito ya se exigía en el artículo 1.2. a) del Reglamento de fundaciones Culturales Privadas.