

Prohibición de los fundadores, patronos, representantes, sus cónyuges y familiares, como destinatarios principales y especialmente beneficiados en las actividades y servicios desarrollados por la fundación

Márquez Sillero, Carmen

Esta doctrina forma parte del libro *"La exención de las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Conforme a la Ley 49/2002"* , edición nº 1, Editorial LA LEY, Madrid, Mayo 2007.

LA LEY 81/2010

[Prohibición de los fundadores, patronos, representantes, sus cónyuges y familiares, como destinatarios principales y especialmente beneficiados en las actividades y servicios desarrollados por la fundación](#)

[4.1. Colectivo genérico de beneficiarios. Interdicción de fundaciones familiares en el Derecho vigente](#)

[4.2. Fundaciones laborales](#)

[4.3. Fundaciones para la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español](#)

Como prohibición establecida por la Ley 49/2002 para aquellas entidades, incluidas las fundaciones, que quieran mantener su condición de no lucrativas en lo que respecta al ámbito tributario, el artículo 3.4.º, párrafo primero, determina literalmente «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» (1) .

Ya el Proyecto de Ley 30/1994, de Incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, presentado durante la IV Legislatura, también conocido como Proyecto de Ley de Mecenazgo, abordaba esta cuestión con términos casi idénticos a los actuales, salvo en el grado de parentesco que quedaba más reducido. En este sentido, se prohibía (2) a las entidades sin ánimo de lucro efectuar sus actividades, con carácter principal, en beneficio de los asociados o fundadores, así como de sus cónyuges o parientes hasta el segundo grado inclusive.

Es en la Memoria del Anteproyecto de la citada Ley, actualmente derogada, donde se cambia la redacción de este requisito negativo a cumplir por las fundaciones y demás entidades no lucrativas, dándole el tenor literal con el que quedó definitivamente configurado en su artículo 42.3.

Un enfoque sencillo y superficial del contenido que encierra el precepto objeto de estudio, se limitaría a considerar que lo que en él se establece es que las actividades fundacionales tengan por destinatarios a personas ajenas a la propia institución (3) ; puesto que de ser aquéllos, con carácter principal o bajo condiciones especiales, sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos, dejarían de ser consideradas entidades sin fines lucrativos (4) .

Por otra parte, el mandato legal del 3.4.º no presenta gran novedad respecto a las fundaciones, porque viene a repetir, casi literalmente, la exigencia que, con carácter sustantivo, establece el artículo 3.3 de la Ley 50/2002 para todas las instituciones fundacionales (5) , cuando señala que «En ningún caso podrán constituirse fundaciones con la finalidad principal de destinar sus prestaciones al fundador o a los patronos, a sus cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad, o a sus parientes hasta el cuarto grado inclusive, así como a personas jurídicas singularizadas que no persigan fines de interés general». Estas consideraciones de carácter general (6) son del todo válidas

y las compartimos plenamente, pero existen ciertas precisiones interpretativas de interés que, a nuestro criterio, deben tenerse en cuenta.

Así, llama la atención que el artículo 3.4.º de la Ley 49/2002 niega la condición de entidad no lucrativa a los exclusivos efectos de la propia Ley, esto es, tributarios; y, también, que tal negación se producirá cuando los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos, sean los destinatarios principales de las actividades de la fundación, o se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus prestaciones.

Si nos limitamos a analizar de forma literal y *a sensu contrario* el tenor del precepto, aisladamente en relación con el resto del articulado de la Ley, surgen dos cuestiones.

En primer lugar, cabe preguntarse, si aquellas fundaciones que incurran en las circunstancias no permitidas por el artículo 3.4.º, primer párrafo, de la citada Ley 49/2002, pierden su carácter no lucrativo a efectos del Título II; por tanto, ¿se permiten las fundaciones familiares en las Leyes 50/2002 y 49/2002, aunque no les resulte aplicable la tributación de esta última Ley por mandato expreso del artículo 3.4.º?

Como segundo aspecto, en cuanto que este precepto restringe la calificación de no lucrativa para las instituciones fundacionales cuyo fundador, asociado, patrono, representante estatutario, miembro de los órganos de gobierno, cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos, sean los destinatarios principales o se beneficien de condiciones especiales a la hora de utilizar los servicios que realiza la fundación, ¿qué sucedería si tales sujetos fuesen los destinatarios de la institución fundacional, pero no con carácter principal, o se beneficiasen de sus prestaciones, pero sin disfrutar de ninguna condición especial?; ¿son admisibles este tipo de fundaciones, tanto a nivel tributario, como sustantivo, según la normativa vigente?; ¿podrían tributar como entidades sin fines lucrativos ateniéndose al régimen fiscal especial del Título II de la Ley 49/2002? (7) .

4.1. Colectivo genérico de beneficiarios. Interdicción de fundaciones familiares en el Derecho vigente

Para dar una respuesta adecuada a esta problemática, que se resume en determinar la posibilidad legal de que se constituyan fundaciones familiares y el régimen tributario que pueda corresponderles, hay que relacionar el artículo 3.4.º, primer párrafo, de la Ley 49/2002, con otros preceptos de la Ley 50/2002.

Como punto de partida, debemos considerar tanto el artículo 2.1 de la Ley 50/2002, en cuanto que al definir la fundación da una especial importancia al fin de interés general al que ha de quedar afectado el patrimonio fundacional, como 3 de la misma Ley y 3.1 de la Ley 49/2002, en los que se vuelve a hacer hincapié en la persecución por las fundaciones de fines de interés general. Es, por tanto, evidente el carácter fundamental que tiene para la propia esencia de las instituciones fundacionales el interés general del fin a cuyo servicio se constituyen.

En este sentido, las fundaciones familiares no parecen dar cumplimiento a dicho requisito, pues sus intereses son de carácter particular, al pretender beneficiar única y exclusivamente a ciertas personas; y no generales, como exigen las Leyes 50/2002 y 49/2002, e incluso el propio artículo 34 de nuestra Constitución (8) . Autores como GARCÍA LUIS consideran que la exclusión genérica de las entidades en las que concurren las circunstancias del artículo 42.3 de la derogada Ley 30/1994 —hoy, 3.4.º de la Ley 49/2002 y 3.3 de la Ley 50/2002—, se justifica porque a través de ellas no se satisfacen intereses generales, sino particulares (9) .

A continuación hay que considerar el mandato legal del artículo 3.2 de la Ley 50/2002, según el cual «la finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas». Esta nota reviste importancia a efectos de nuestro estudio, porque lo que hace es remarcar la exigencia de atender el

interés general desde el ángulo subjetivo de los beneficiarios (10) ; esto es, el interés general de la fundación está delimitado no sólo por los fines, sino también por las personas a quienes se destinan las actividades de la institución, que han de constituir un grupo indeterminado nominalmente (11) .

En este sentido, CAMPO ARBULO considera que lo que califica la indeterminación del colectivo beneficiario es, precisamente, la generalidad del interés que se ha tenido en cuenta al constituir la fundación; aunque se trata de un interés general en potencia, ya que en la práctica pueden ser pocos los afectados por él (12) . Por tanto, con base en esta última opinión doctrinal, nos parecen admisibles instituciones fundacionales con beneficiarios cuantitativamente escasos, pero cualitativamente genéricos, determinados en virtud de un interés general.

El mismo autor hace referencia a un aspecto que nos parece curioso. Se trata de la preocupación que tradicionalmente ha habido en la legislación española en relación con la condición económica de los beneficiarios de las prestaciones de la fundación. En este sentido, parece que tal beneficiario debía ser una persona necesitada en la acepción más elemental de la palabra, es decir, necesitada económicamente.

A título personal, opinamos que, si bien tal observación es perfectamente válida en lo que respecta a la normativa anterior a las Leyes 50/2002 y 49/2002, la aprobación de dichas Leyes ha supuesto un cambio en el enfoque de los destinatarios de las prestaciones fundacionales; introduciendo una perspectiva mucho más abierta en este sentido, así como en la propia configuración de las fundaciones, que ya no quedan limitadas a fines exclusivamente caritativos, como era frecuente en tiempos anteriores (13) .

Las Leyes autonómicas sobre fundaciones también contemplan la generalidad e indeterminación como condicionamientos a cumplir por sus beneficiarios.

Así, el artículo 4 de la Ley 5/2001, de 2 de mayo (LA LEY 821/2001), de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Cataluña, establece que «Las finalidades fundacionales han de ser lícitas, de interés general y sus actividades han de beneficiar colectivos genéricos de personas». Con unas redacciones muy similares a la de la Ley catalana, el artículo 2.2 de la Ley 12/2006, de 1 de diciembre (LA LEY 12176/2006), de Fundaciones de interés gallego, determina que «La finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas»; el 3.1 de la Ley 12/1994, de 17 de junio (LA LEY 3839/1994), de Fundaciones del País Vasco establece que «La finalidad de la fundación debe ser lícita, servir un interés general y beneficiar a personas no individualmente determinadas»; por último, el 10 de la Ley 2/1998, de 6 de abril (LA LEY 1790/1998), de Fundaciones canarias, dispone que «Los fines fundacionales deben ser de interés general y beneficiar a colectividades genéricas de personas, no individualmente determinadas».

La Ley Foral Navarra 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio, se muestra totalmente clara en este tema cuando regula, en su artículo 3, que «Los beneficiarios de las fundaciones deberán ser colectividades genéricas e indeterminadas de personas»; y en el 2, segundo párrafo, letra b´) que «No se considerarán entidades sin ánimo de lucro: (...) Aquellas cuyos fundadores y sus cónyuges o parientes, hasta el cuarto grado inclusive, sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades o gocen de condiciones especiales para beneficiarse de sus servicios».

La Ley valenciana 8/1998, de 9 de diciembre, de Fundaciones, se ocupa de los beneficiarios de la institución en el artículo 3. Si bien en su apartado 2, hace una mera remisión a lo establecido en la legislación estatal al respecto; en el 4, prohíbe las fundaciones «entre cuyas finalidades se encuentre la de destinar sus prestaciones a los cónyuges o parientes, por consaguinidad o afinidad del fundador hasta el cuarto grado inclusive».

Finalmente, las Leyes 1/1998, de 2 de marzo (LA LEY 3135/1998), de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Madrid —art. 3.1 y 2—, 13/2002, de 15 de julio, de Fundaciones de Castilla y León —

art. 3.1 y 2—, 10/2005, de 31 de mayo, de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía — art. 3.2 y 3—, y 12/2006, de 1 de diciembre, de Fundaciones de interés gallego —art. 4.2 y 3— coinciden, además de en exigir que las fundaciones han de beneficiar a colectividades genéricas de personas, sin que puedan presentar como finalidad destinar sus prestaciones ni al cónyuge o parientes del fundador hasta el cuarto grado inclusive por consanguinidad o afinidad, ni a quienes guarden idénticos lazos familiares o de parentesco con los patronos, directivos y administradores de las mismas; en establecer, de forma expresa, que tales familiares o parientes podrán ser beneficiarios de dichas prestaciones, siempre que formen parte de las colectividades genéricas de personas destinatarias de la finalidad fundacional, debiéndose abstener en tal caso de sus funciones propias de gobierno de la fundación.

En cuanto que las Leyes de las Comunidades Autónomas referidas exigen la indeterminación, o la no concreción previa, de los destinatarios de las actividades de la fundación, cabe pensar que rechazan la figura de las llamadas fundaciones familiares; ya que admitir la presencia de éstas supondría que los beneficiarios estuviesen perfectamente determinados a priori.

Además, semejante condición tampoco encaja con una fundación pura y exclusivamente familiar, porque ésta sólo favorece, bien al propio fundador, bien a un grupo específico de distintas personas, vinculadas, o no, a éste por lazos de parentesco, lo cual resulta del todo contrario a la generalidad e indeterminación que debe cumplir el colectivo beneficiario de toda institución fundacional.

Pero el precepto capital sobre fundaciones familiares, desde una perspectiva sustantiva de la que con posterioridad extraeremos consecuencias tributarias, es el artículo 3.3 de la Ley 50/2002.

La inclusión de este precepto en la Ley es un eco de la posición brillantemente sostenida por el Profesor FEDERICO DE CASTRO, en la controversia sobre la pretendida validez de las fundaciones familiares (14) . DE CASTRO negó, con argumentos que siguió toda la doctrina posterior, la posibilidad de constituir en nuestro Derecho una fundación en beneficio exclusivo de los parientes del fundador, ya que se consideraría opuesta a las Leyes desvinculadoras del siglo pasado y al espíritu del Código Civil. Incluso, para este autor, aquellas fundaciones que, sin ser exclusivamente familiares, concediesen ventajas como beneficiarios a personas determinadas por familias, no serían válidas si la intención del fundador no fuese la de crear una institución fundacional de «interés público» o «general».

La redacción del mencionado precepto, interpretada en un sentido estrictamente literal, prohíbe de forma taxativa la posibilidad de que se constituyan fundaciones familiares (15) . Así establece que «En ningún caso podrán constituirse fundaciones con la finalidad principal de destinar sus prestaciones al fundador o a los patronos, a sus cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad, o a sus parientes hasta el cuarto grado inclusive, así como a personas jurídicas individualizadas que no persigan fines de interés general» (16) .

Una interpretación en sentido contrario de este precepto, en lo que al grado de parentesco se refiere, podría dar a entender que las fundaciones que destinen sus prestaciones a parientes más allá del cuarto grado estarían permitidas. Sin embargo, no es así, porque debe prevalecer la exigencia legal de la generalidad de los destinatarios de la fundación; de modo que, por muy lejano que sea el familiar, nunca será posible constituir una institución fundacional en su concreto favor (17) .

La misma cuestión, e idéntica solución, se pone de manifiesto por PRADA GONZÁLEZ. Añade este autor (18) que el primer Proyecto de Ley —presentado durante la IV Legislatura— era más afortunado en su terminología, al establecer «que no podrá destinar sus prestaciones para fines de interés familiar», de manera que redactado así era más genérico y estaba más de acuerdo con el espíritu de la Ley.

A título personal, y partiendo de una interpretación flexible de los preceptos señalados, entendemos que todos estos obstáculos a las fundaciones familiares, y en especial la prohibición de los artículos

3.3 Ley 50/2002 y 3.4.º Ley 49/2002, sólo van encaminados a impedir la existencia de fundaciones cuya única y exclusiva finalidad sea beneficiar al propio fundador o a sus parientes. Por tanto, la constitución de una institución fundacional con una finalidad de interés general y que beneficie a un colectivo indeterminado de personas es, a nuestro juicio, perfectamente válida aunque el fundador o alguno de sus familiares sean destinatarios de los servicios de la fundación, por encajar dentro del fin fundacional y del colectivo genérico al que ésta beneficia, en cuanto que concurren en tales sujetos las características necesarias y acordes con el objeto de la institución, y no resulten especialmente favorecidos con un trato diferenciado al resto de los beneficiarios.

Desde esta perspectiva, podemos afirmar que la prohibición legal de crear fundaciones familiares no impide de forma tajante que puedan ser destinatarios de las prestaciones de la entidad el fundador o cualesquiera de sus parientes, incluso aquellos que se encuentren respecto de éste en la relación de parentesco indicada por la Ley —cuarto grado—; siendo requisito imprescindible para ello que sean beneficiarios en las mismas condiciones que otras personas no familiares, esto es, que cumplan los requisitos establecidos por la fundación de que se trate para poder recibir los servicios de aquélla como los demás beneficiarios.

El pensamiento expuesto no creemos que contradiga la indeterminación que exige la Ley respecto de los destinatarios fundacionales. Y ello, porque, si bien es cierto que las fundaciones deben beneficiar a colectividades genéricas de personas, cumpliendo así con el requisito de impersonalidad y generosidad del fin que impide al fundador favorecer a una persona concreta y determinada de antemano, tal indeterminación es tan sólo aparente (19) . En este sentido, debemos considerar que los beneficiarios se caracterizan por una serie de rasgos comunes (investigadores, minusválidos, pertenecientes a un determinado grupo social, etc.), y que es el propio fundador quien puede precisar las circunstancias objetivas que han de concurrir en éstos, así como las restricciones en las cualidades que deben reunir, siempre que no resulten discriminatorias e injustificadas; circunstancias y restricciones en las que pueden encajar, tanto el fundador, como alguno de sus familiares, convirtiéndose así en beneficiarios genéricos de la institución fundacional constituida.

El Código Civil italiano se sitúa en esta línea de pensamiento, aunque con una mayor permisibilidad hacia las fundaciones familiares que en el Derecho español. En concreto, es el artículo 28.3 el que contempla las fundaciones de familia, o sea, aquellas instituciones fundacionales destinadas a operar una ventaja a los miembros de una o más familias determinadas. Pero el fin debe presentar caracteres de «pública utilidad», como indirectamente se deduce por la norma del artículo 699 ubicada entre las que ponen límites a las sustituciones fideicomisarias, de manera que los beneficiarios no podrán ser descendientes del fundador en cuanto tales, sino sólo en cuanto reúnan una particular situación subjetiva que el propio fundador ha tomado en consideración.

Por el contrario, en Alemania se considera admisible el supuesto de la fundación-empresa, existiendo ésta cuando la fundación es titular y gestora de una empresa cuyo capital coincide con el patrimonio fundacional, de modo que la empresa se dedica a devolver las rentas e ingresos obtenidos al fundador, mientras viva, y sucesivamente a sus sucesores, produciéndose una continuidad a través de la fundación-empresa. Esto es consecuencia de una concepción formalista de la fundación, en la que la forma fundacional es lo fundamental y se deja abierta la cuestión de los fines fundacionales por el Código Civil alemán. En este sentido, se considera que la determinación de los fines es una manifestación del derecho de propiedad y del libre desarrollo de la personalidad, de ahí que una limitación de tales fines a los de interés general supondría una restricción a la autonomía privada (20) .

A modo de ejemplo, no tendría sentido que se constituyera una fundación para la asistencia sanitaria de enfermos renales que requieran diálisis, y uno de los hijos del fundador, con necesidad de recibir dicha asistencia, quedara excluido de las prestaciones de la fundación por el único motivo de ser familiar directo de aquél. Igualmente, resultaría ilógico que la institución fundacional perdiera su

condición de tal por incluir entre sus beneficiarios a dicha persona. Incluso consideramos que ni tan siquiera podría calificarse a la fundación de familiar, ya que, como afirma PRADA GONZÁLEZ, no se violenta el interés general (21) . Es decir, nadie puede entender que en el ejemplo señalado, u otros semejantes, no se esté persiguiendo un fin de interés general, sino que lo realmente sucedido es la reserva por parte del fundador de un derecho lógico cuyo ejercicio le corresponde. El autor justifica la no vulneración del interés general por su concreción en determinadas personas o grupos de personas; se muestra partidario de permitir al fundador que se pueda reservar algún «privilegio» para él o su familia, aclarando tal opinión con un ilustrativo ejemplo; y concluye mostrándose partidario de una cierta flexibilización en lo que respecta a la interpretación de estas cuestiones.

Para terminar con nuestra reflexión, añadir que, a pesar de cuanto se ha dicho con carácter meramente teórico, es imprescindible atender a las circunstancias objetivas del caso concreto de que se trate. Sólo de esta forma se puede enjuiciar si los destinatarios de las actividades fundacionales son realmente un colectivo indeterminado de personas, dentro del cual se encuadran tanto el fundador como sus familiares; o si, por el contrario, los criterios establecidos para determinar dicho colectivo contemplan sólo formalmente destinatarios genéricos, con la finalidad de encubrir como tales al fundador o a los parientes de éste con carácter exclusivo, lo que supondría incurrir en el prototipo de fundación familiar prohibida por nuestro Ordenamiento.

La interpretación que se acaba de dar al precepto 3.2 y 3 de la Ley 50/2002, guarda una perfecta relación con el mandato legal establecido en el 3.4.º, primer párrafo, de la Ley 49/2002, cuando éste habla de «destinatarios principales» y «condiciones especiales».

En este sentido, el artículo 3.4.º excluye como entidades sin fines lucrativos, y a efectos tributarios, a las instituciones fundacionales cuyo fundador, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos, sean los destinatarios principales de la actividad fundacional o reciban las prestaciones de la fundación bajo condiciones especiales.

Tal exclusión, aunque se circunscriba al ámbito tributario, es del todo lógica, porque, en cuanto que resultan beneficiados de forma particular una persona o grupo de personas frente a los demás, se pierde el fundamento del tratamiento fiscal favorable de las fundaciones, el cual se apoya en el interés general que persiguen. Esta misma idea, pero a nivel sustantivo, es la que, como ya hemos analizado en líneas anteriores, deriva del artículo 3.3 de la Ley 50/2002, y no una prohibición tajante y absoluta de todas aquellas fundaciones que incluyan entre sus beneficiarios al fundador, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno o alguno de sus familiares.

Por tanto, las instituciones fundacionales que presten sus servicios y actividades a favor de estos sujetos, dando cumplimiento a las condiciones ya expuestas en la interpretación que se ha hecho del artículo 3.3 de la Ley 50/2002, no perderán su condición de entidad no lucrativa bajo la forma de fundación según la Ley 49/2002, ni a nivel sustantivo, ni tributario, pudiendo gozar del régimen fiscal especial del Título II, siempre que respeten los demás requisitos exigidos en dicho Título; o, en caso de no cumplirlos, les será de aplicación el régimen de entidades parcialmente exentas previsto en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (LA LEY 388/2004), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades —arts. 120 a 122—. No obstante, hay algunas opiniones doctrinales bastante rígidas a este respecto. Así, MARTÍNEZ LAFUENTE afirma, aunque en referencia a la Ley 30/1994 anterior (22) , que para el supuesto regulado en el artículo 42.3, primer párrafo, de la citada norma, la prueba legal de la existencia de una asociación o fundación «de interés particular» haría inviable la aplicación de la norma de protección fiscal, aunque formalmente se cumplieran todos los requisitos previstos en el precepto 42.1 de la misma Ley.

A favor de una interpretación flexible en relación con el tema de las fundaciones familiares, se

muestra ARIAS VELASCO, cuando comenta la Ley 30/1994 hoy derogada (23) . Este autor considera que los redactores del artículo 42.3, primer párrafo, ponen de manifiesto un desconocimiento pavoroso de la realidad que los rodea. Se debe suponer que el propósito de la norma es excluir de los beneficios fiscales a las entidades elitistas o cerradas; de ahí, cabe esperar que, en la práctica, se imponga una interpretación finalista generosa. Pero si se interpreta en un sentido restrictivo, podrían quedar excluidas entidades tales como los Ateneos, por cuanto se podría decir que los destinatarios principales de su actividad son sus propios socios, aun teniendo una proyección cívica y social muy amplia.

El pensamiento que contempla la asistencia de las fundaciones al propio fundador y a sus familiares con cierta flexibilidad se ve confirmado por la excepción que, a la regla general del apartado 3, establece el apartado 4 del mismo artículo 3 de la Ley 50/2002, según el cual «No se incluyen en el apartado anterior las 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 (LA LEY 1629/1985), del Patrimonio Histórico Español, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes», así como en el artículo 3.4.º, párrafos segundo y tercero, en relación con el 2.e) de la Ley 49/2002, que dicen «Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, ni a las actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere el artículo 20, apartado uno, en sus números 8.º y 13.º, respectivamente, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LA LEY 3625/1992), del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio (LA LEY 1629/1985), del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes. Lo dispuesto en el primer párrafo de este número no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior», siendo estas entidades: «e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español».

La primera observación que se debe hacer a estos preceptos legales, versa sobre la excepción referente a las actividades de asistencia social previstas en el artículo 20.Uno.8.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LA LEY 3625/1992), de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. Según GARCÍA LUIS, tal excepción afectará (24) en su gran mayoría a las asociaciones, puesto que se va a permitir que la asociación beneficie exclusivamente a sus asociados o parientes.

Personalmente, consideramos que, si bien, es cierto que la excepción citada sobre asistencia social va a repercutir de manera considerable en el ámbito de las asociaciones, ya que éstas parecen no tener restricciones a la hora de favorecer a sus asociados o familiares, resulta también igualmente importante para las fundaciones. Y ello, porque, aunque aquellas que presenten un exclusivo carácter familiar quedan totalmente prohibidas por la Ley, no ocurre así con las instituciones fundacionales que beneficien a su fundador o parientes cuando éstos se encuentren englobados en el colectivo genérico de beneficiarios al que favorece la propia fundación con carácter general, y sin que ostenten una posición destacada respecto de los demás beneficiarios o gocen de circunstancias privilegiadas en la percepción de los servicios de la entidad.

Con buena lógica, esta excepción especial ha sido incluida por el legislador en el artículo de contenido general 3.4.º de la Ley 49/2002, en cuanto que parece permitir que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive, puedan ser los destinatarios principales o disfruten bajo condiciones especiales de las prestaciones realizadas por determinadas fundaciones, sin que éstas pierdan su condición de entidad no lucrativa. En concreto, se trata de aquellas

instituciones fundacionales que desarrollen alguna, o varias, de las siguientes actividades: protección de la infancia y de la juventud; asistencia a la tercera edad; educación especial y asistencia a minusválidos físicos o mentales; asistencia a minorías étnicas; asistencia a refugiados y asilados; asistencia a transeúntes; asistencia a personas con cargas familiares no compartidas; acción social comunitaria y familiar; asistencia a ex-reclusos; prevención de la delincuencia y reinserción social; asistencia a alcohólicos y toxicómanos; cooperación para el desarrollo —asistencia social conforme al artículo 20.Uno. número 8.º, Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido—.

Así, PÉREZ CRISTÓBAL considera que, con carácter general, no se puede calificar como una entidad carente de lucro a aquella que, de un modo u otro, favorezca en particular a ciertos individuos frente al resto de beneficiarios (25) , salvo en los supuestos de asistencia social señalados en el artículo 20.Uno.8.º de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido. La justificación de esta excepción radica en la naturaleza especial de los estos servicios de asistencia social, previstos y consignados *numerus clausus* en el referido artículo de la Ley del Impuesto.

GARCÍA LUIS opina que la exclusión de las entidades que sólo benefician a los propios asociados o fundadores del círculo de las incentivadas, cede en casos concretos por motivos sociales (26) ; evidentemente, cuando habla de casos concretos, se está refiriendo a las actividades descritas en el artículo 20.Uno.8.º de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido. Pero queremos destacar un problema, a nuestro juicio de interés, que este autor advierte en relación con la enumeración tasada que se establece en dicho artículo. Así, según GARCÍA LUIS, con esta técnica siempre pueden existir entidades de características análogas a las citadas, a las cuales no les alcanza la exención en el IVA, y, por tanto, tampoco podrán disfrutar de los beneficios fiscales de la Ley 49/2002.

Una segunda cuestión que consideramos importante para comprender la relevancia que, en el ámbito fiscal, tiene la especialidad establecida en el párrafo segundo, del artículo 3.4.º, de la Ley 49/2002, sobre actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, asistencia social y deportivas, consiste en determinar su alcance tributario.

En este sentido, hay que tener presente que la excepción regulada en el mencionado precepto, se aplica a cualquier fundación que encaje en alguno de los supuestos enumerados en el artículo 20.Uno.8.º y 13.º, respectivamente, de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido; a efectos de ser declarada exenta, y gozar del régimen fiscal especial establecido en relación con el Impuesto sobre Sociedades para entidades no lucrativas, con independencia de que se hayan acogido, o no, a la tributación del Título II de la Ley 49/2002. Y ello, porque la prohibición de entidades con beneficiarios cerrados no es una exigencia exclusivamente fiscal, sino que viene regulada por las Leyes respecto de todas las fundaciones; entender lo contrario no tendría lógica.

Es decir, estas instituciones fundacionales, en cuanto que realizan determinadas actividades de asistencia social y deportivas, no dejan de ser consideradas entidades sin fines lucrativos desde un enfoque tributario; por tanto, pueden beneficiarse sin ningún problema de la fiscalidad establecida para dicha clase de entidades. Concretamente, en lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, como tributo que a nuestra investigación interesa, en el caso de que tales fundaciones cumplan los requisitos exigidos en el artículo 3, del Título II, de la Ley 49/2002, se les aplicará el régimen fiscal regulado en dicha Ley; si, por el contrario, no cumplen tales requisitos, será procedente la tributación establecida en Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (LA LEY 388/2004), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para entidades parcialmente exentas.

Según CASERO BARRÓN, se deben admitir excepciones que sí se han de beneficiar fiscalmente; tal es el caso de las entidades comprendidas en el artículo 20.1.8.º de la Ley del IVA (27) .

En este mismo sentido, ARIAS VELASCO considera que estas entidades podrán gozar de los beneficios fiscales aunque los destinatarios principales de su actividad sean los asociados o

fundadores (28) .

Como resumen de cuanto se ha expuesto hasta el momento, afirmar que no cabe ninguna duda de que las fundaciones exclusivamente familiares (29) , mediante las que únicamente se pretende beneficiar a ciertos sujetos, están prohibidas por las Leyes 50 y 49/2002, tanto a nivel sustantivo, como tributario, respectivamente. Sólo se excepcionan del cumplimiento de este requisito, determinadas entidades no lucrativas cuya actividad sea alguna de las que se encuentran tasadas en los artículos 3.2 y 4, Ley 50/2002, o 3.4.º, párrafo segundo, Ley 49/2002, cuyo contenido es, además, bastante parecido; si bien el mandato tributario presenta un mayor número de actividades que quedan exceptuadas; aunque en el sustantivo se hace referencia expresa a las fundaciones laborales, mientras que en la Ley 49/2002 no.

Ahora bien, una institución fundacional constituida con un verdadero fin de interés general y que favorezca a un colectivo genérico de personas, puede dedicar sus servicios al fundador, patronos, representantes, sus cónyuge o familiares, siempre que éstos se encuadren en dicho colectivo y finalidad, no sean los destinatarios principales de las actividades fundacionales, ni gocen de condiciones especiales en las prestaciones recibidas respecto del resto de los beneficiarios.

A nivel sustantivo, una fundación que presente tales características nos parece perfectamente admisible como tal por la Ley 50/2002, en cuanto que no vulnera el espíritu de ninguno de los preceptos contenidos en el artículo 3, relativo a los fines y beneficiarios de las fundaciones. A nivel tributario, mantiene su condición de entidad no lucrativa, al ajustarse a las condiciones exigidas por el artículo 3.4.º, primer párrafo, Ley 49/2002; siéndole de aplicación el régimen fiscal del Título II, si cumple el resto de los requisitos exigidos en el mismo, o, en caso contrario, la tributación establecida para entidades parcialmente exentas en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades —arts. 120 a 122—.

En el ámbito doctrinal, la mayoría de los autores no son partidarios de las fundaciones familiares, por ser contrarias a la exigencia legal y constitucional de perseguir fines de interés general.

Sin embargo, debemos tener presente algunas propuestas alternativas. En este sentido, se sostiene que debería encontrarse solución para aquellas fundaciones constituidas por uno o varios padres de familia, para asegurar la existencia íntegra a sus hijos minusválidos, nombrándose los fundadores como patronos natos y vitalicios de la fundación. Con ideas muy semejantes, PRADA GONZÁLEZ entiende (30) que, *lege ferenda*, puede haber razones de peso para aconsejar fundaciones temporales para fines particulares.

Dentro de éstas, y dadas las frecuentes situaciones de crisis familiares que se están produciendo en esta época, las instituciones fundacionales de este carácter podrían ser un vehículo para la protección de dignísimos intereses, como son la educación y mantenimiento de los hijos y nietos, la seguridad de miembros débiles de una familia —disminuidos psíquicos o físicos—, ya que constituyen entidades mediante las cuales se ponen los bienes al resguardo de las referidas situaciones de crisis. Además, añade que en un régimen de libertad, el derecho de la persona debería reconocerse con carácter general, y el Estado, y en su nombre la legislación, sólo debería limitarlo en aquellos supuestos en que el orden público o los derechos de los demás lo exigieran; para las fundaciones esta limitación no debería ir más allá de la temporal del artículo 781 del Código Civil, o del carácter inmoral o ilícito de los fines.

4.2. Fundaciones laborales

Lo primero que resulta necesario destacar respecto de este tipo de fundaciones, es que, según se deduce del artículo 3.2 de la Ley 50/2002, el requisito sustantivo en cuya virtud la finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas se entiende cumplido para «los colectivos de trabajadores de una o varias empresas y sus familiares», con lo cual la Ley está

abriendo sus puertas a las denominadas fundaciones laborales (31) .

Por tanto, debemos entender que resulta perfectamente lícito crear una institución fundacional cuya actividad se circunscriba estatutariamente tanto a las personas que trabajan en una empresa, como a sus familiares (32) . GOTA LOSADA considera (33) que las fundaciones laborales están más cerca de las *universitates personarum* que de las *universitates rerum*. En este sentido, afirma que los beneficiarios son más asociados, que destinatarios de una voluntad fundacional.

Ahora bien, lo que ya no sería lícito es constituir una fundación que, según se establezca en sus estatutos, beneficie a trabajadores concretos o a los parientes de éstos. Es decir, las fundaciones laborales favorecen a un grupo determinado de sujetos, como son los trabajadores de una o varias empresas y sus familias; pero dicho grupo ha de incluir a todos los trabajadores de tales empresas y las personas vinculadas a ellos por lazos de parentesco, sin que el ámbito de beneficiarios pueda quedar, en ningún momento, restringido a un sector específico y determinado de trabajadores o familiares.

Sobre la tributación de las fundaciones laborales (34) lo primero que salta a la vista es que en el Título II, de la Ley 49/2002, no se hace ninguna referencia expresa a ellas, lo que pudiera poner en duda que resulten favorecidas con la tributación especial regulada en dicho Título.

Sobre esta cuestión, GARCÍA LUIS opina que el artículo 3.4.º impide aplicar a las fundaciones laborales el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, dado que este tipo de fundaciones suponen la adscripción de bienes, de modo permanente, en beneficio de un colectivo general de trabajadores pero identificables perfectamente (35) . El criterio de este autor, si bien no le falta una gran parte de razón sobre todo en su afirmación inicial, debe ser matizado para conseguir una mayor exactitud en la determinación de la fiscalidad de estas fundaciones.

Así, hay que tener presente es que, con carácter general, la indeterminación de los beneficiarios de cualquier fundación no es absoluta, porque dichos beneficiarios han de reunir unas determinadas características para poder constituirse como tales, las cuales suelen ser fijadas por el fundador en los estatutos de la institución, y que en este caso consistirían en ser trabajadores de una o varias empresas. Por tanto, los destinatarios de las instituciones fundacionales acaban por ser identificables.

Pero, además, y lo que es más importante, pensamos que el artículo 3.4.º, primer párrafo, no restringe con carácter general la condición de entidad no lucrativa a una fundación por el mero hecho de que ésta tenga unos beneficiarios que representen un colectivo genérico en su origen, aunque posteriormente identificable; sino que el mencionado precepto excluye como entidades sin fines lucrativos, expresamente y a efectos tributarios, a unas fundaciones específicas y determinadas. En concreto, aquellas cuyos destinatarios principales sean los fundadores, patronos, representantes, sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive, o bien que éstos gocen de condiciones especiales para beneficiarse de los servicios de la institución.

La cuestión inmediata consiste en determinar cómo influye el mandato legal de este artículo en la fiscalidad de las fundaciones laborales (36) .

Consideramos que el punto fundamental a este respecto es la constitución de la fundación. En este sentido, hay que distinguir dos casos diferentes: que la fundación laboral se constituya por la voluntad unilateral del empresario; que su constitución se realice por pacto entre el empresario y los trabajadores, normalmente a través de los Convenios Colectivos.

Si la fundación laboral nace del deseo expreso y único del empresario, con la finalidad de beneficiar a sus trabajadores y familias, los destinatarios fundacionales no serán ni el fundador, ni su cónyuge, ni ninguno de sus parientes. De manera que, a las fundaciones laborales así constituidas, no les afectaría la restricción del 3.4.º primer párrafo, por no incurrir en las condiciones que el artículo prevé, siéndoles aplicable el régimen fiscal del Título II, siempre que cumplan los restantes requisitos

en él regulados.

Sin embargo, cuando la fundación laboral se constituye por Convenio Colectivo, los trabajadores de la empresa se convierten en fundadores, junto con el empresario, y beneficiarios principales de la institución creada, incluyéndose además entre estos últimos a sus familiares. Estas características sí se corresponden con las determinadas en el artículo 3.4.º, primer párrafo, por lo cual la fundación laboral perdería su condición de entidad sin fines lucrativos a efectos del Título II, no pudiendo disfrutar de la tributación especial en él establecida. En realidad, la mayoría de las fundaciones laborales se constituyen por Convenio (37) .

Ahora bien, no debemos olvidar, a pesar de estar restringidos en nuestro razonamiento a las fundaciones laborales, las excepciones que el 3.4.º de la Ley 49/2002 contempla en su segundo párrafo, ni su posible repercusión respecto de tales fundaciones cuando se constituyan por Convenio Colectivo.

Bajo nuestro personal punto de vista, si una fundación laboral de este tipo desarrollara alguna de las actividades de asistencia social, incluso deportivas, enumeradas en el artículo 20.Uno.8.º y 13.º, respectivamente, de la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedaría excepcionada del requisito que, para todas las entidades no lucrativas, se establece en el párrafo primero del mismo artículo sobre la generalidad e indeterminación de los beneficiarios fundacionales; en consecuencia, se les podría aplicar el régimen fiscal del Título II de la Ley 49/2002.

Semejante posibilidad no es tan improbable, si tenemos en cuenta los fines de interés general (38) que el Decreto 446/1961, de 16 de marzo (LA LEY 10/1961), por el que se crearon las fundaciones laborales, atribuyó a las mismas en su artículo 1, entre los cuales nos interesa destacar los siguientes: guarderías infantiles; escuelas; centros recreativos, culturales y de formación profesional; residencias de descanso para jubilados.

Como conclusión, toda fundación laboral que, al estar constituida por Convenio Colectivo, queda excluida del régimen tributario del Título II de la Ley 49/2002, en cuanto que pierde su condición de entidad no lucrativa, por incurrir en el supuesto previsto en el precepto 3.4.º, primer párrafo; puede beneficiarse de la excepción establecida en el párrafo segundo del mismo precepto, si entre sus finalidades se encuentran todas o algunas de asistencia social, como las que se acaban de relacionar con las actividades de las letras a) y b), del artículo 20.Uno.8.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.3. Fundaciones para la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español

Las fundaciones para la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español aparecen configuradas como una excepción en los artículos 3.4, de la Ley 50/2002, y 3.4.º, de la Ley 49/2002 a la regla general del artículo 3.3 de la Ley 50/2002, en cuya virtud no se permite en ningún caso la existencia de instituciones fundacionales de carácter familiar (39) . Y ello, porque es perfectamente lícito constituir esta clase de entidades con la finalidad de destinar sus prestaciones al fundador, patronos, representantes, sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive. Por tanto, aunque los beneficiarios directos y únicos de la fundación sean personas concretas, y, además, familiares del fundador, o incluso este mismo, lo que debería suponer su inadmisibilidad con arreglo a los criterios generales de la Ley 49/2002, ésta las admite y protege fiscalmente.

Ahora bien, las condiciones exigidas por los artículos 3.4 de la Ley 50/2002 y 3.4.º de la Ley 49/2002, suponen una precisión muy concreta de los fines fundacionales. Así, tiene que tratarse de instituciones fundacionales dedicadas a la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español. A este respecto, cabe deducir que, al no hacer la Ley 49/2002 mayor especificación, se refiere a cualquiera de los bienes que integran dicho Patrimonio, según lo

dispuesto en el artículo 1.2 de la Ley 16/1985, de 25 de junio (LA LEY 1629/1985), del Patrimonio Histórico Español (40) .

También se exige, como requisito de ineludible respeto por parte de este tipo de fundaciones, que se cumplan las exigencias de la citada Ley 16/1985. Exigencias a las que los artículos 3.4 Ley 50/2002 y 3.4.º Ley 49/2002 se refieren de modo genérico, por lo que hay que entender este condicionante remitido a todas las obligaciones que tal Ley establece para cada tipo de bienes; salvo la mención expresa que realiza a los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes, con lo cual se pretende dejar claro el valor que éstos adquieren y su necesaria apertura a la sociedad. Así, la normativa contenida en la Ley 16/1985 del Patrimonio Histórico Español permite el acceso y visita a los bienes declarados de interés cultural, en cuanto categoría más importante de cuantas reconoce la Ley.

La importancia de dicha obligación es, a nuestro juicio, relevante (41) . Y ello, porque estimamos que es precisamente la finalidad de conservar y restaurar los bienes del Patrimonio Histórico el fundamento que atribuye a las instituciones fundacionales creadas con tal fin la naturaleza de toda fundación para ser considerada como tal.

Respecto de la fiscalidad aplicable a este tipo de instituciones, indicar que todas aquellas fundaciones dedicadas a la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español, cuyos beneficiarios principales y exclusivos sean el fundador, patronos, representantes, sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive, pueden disfrutar del régimen fiscal especial, por la excepción prevista a su favor de manera expresa en el párrafo segundo del propio artículo 3.4.º Ley 49/2002, en correlación con lo recogido en el artículo 3.4 de la Ley 50/200.

Para PIÑAR MAÑAS, los deberes de visita y exposición pública de los bienes del Patrimonio Histórico Español que han de cumplir las fundaciones cuya finalidad es la conservación y restauración de los mismos, permiten considerar a tales instituciones de interés general y no meramente familiares, aunque sus destinatarios sean el cónyuge o parientes del fundador hasta el cuarto grado inclusive (42) . Por tanto, cuando la Ley 30/1994 —hoy, Leyes 50/2002 y 49/2002— contemplaba en su artículo 2.4 —hoy, artículos 3.4 y 3.4.º, respectivamente— la posibilidad de que existiesen estas fundaciones, no trataba de proteger a la institución fundacional cuyo único objetivo consista en preservar el patrimonio familiar, sino aquella otra fundación dedicada a conservar los bienes que integran dicho patrimonio en cuanto valor histórico y cultural para la sociedad.

Nuestro criterio personal nos lleva a afirmar que, en definitiva, el interés general que cumplen dichas entidades, tanto por sus fines, como por el obligado acatamiento de las exigencias establecidas en la Ley 16/1985 del Patrimonio Histórico Español (43) , especialmente en lo relativo a la visita y pública exposición de los bienes que pertenecen a tal Patrimonio, hace que no pierdan su condición sustantiva de fundación.

Pero, si bien el interés general constituye una condición sine qua non para ostentar la naturaleza jurídica de fundación —artículo 2.1 Ley 50/2002—, no es por sí solo suficiente a efectos de poder disfrutar del régimen fiscal establecido en el Título II de la Ley 49/2002. La razón es evidente, pues según establece el tenor literal de la propia Ley tributaria, a ese interés general hay que añadir el cumplimiento por la institución fundacional de unos determinados requisitos, muy concretos, que la propia norma especifica. En particular, que no se incurra en la prohibición del artículo 3.4.º, primer párrafo, relativa a la restricción de los beneficiarios de la fundación, para que sea procedente la aplicación de la fiscalidad establecida en el Título II de la Ley 49/2002; ello no obstante, la norma establece excepciones concretas y tasadas a dicho requisito.

Pues bien, la viabilidad del régimen fiscal especial respecto de las instituciones fundacionales que tienen como finalidad la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español, encuentra su fundamento jurídico, precisamente, en una de esas excepciones, la prevista en el

párrafo segundo del citado artículo 3.4.º.

De lo que no cabe la menor duda es de que, desde luego, ha sido mucho más coherente permitir a este tipo de fundaciones el beneficiarse del régimen fiscal de la Ley 49/2002, ya que ello supone una lógica armonía entre los preceptos sustantivos y los tributarios de su régimen jurídico. La nueva normativa ha hecho posible lo que siempre ha sido deseable (44) .

La necesidad de una fiscalidad realmente favorable para las fundaciones dedicadas a la conservación, protección y restauración del patrimonio histórico, es algo ya asumido por países con más experiencia en este terreno que España, como Gran Bretaña, o por los grupos de estudio convocados últimamente por el Consejo de Europa en sus reuniones de York (1986), Lisboa (1987), Messina (1987) y Halifax (1988). En este sentido, se ha superado el momento en que se creía que bastaba con prohibir la destrucción u obligar al propietario de los bienes a su conservación; para pasar a reconocer que la legislación protectora del patrimonio cultural tiene que incorporar los medios o sistemas económicos que permitan que la titularidad o posesión de esos bienes no sea una carga insoportable, fuente de pérdidas, sino una situación deseable, de tal forma que, al placer e interés cultural, se añada la posibilidad de no sufrir un daño o gasto disuasorio.

- (1) Vid. GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, CISS, Valencia, 2003, págs. 193-196.
- (2) La justificación de esta restricción quedó plasmada en la Memoria del Proyecto, donde se puede leer «Es también importante subrayar la exclusión de la finalidad mutual como determinante de la configuración de las Entidades sin fines lucrativos. Así resulta claramente de lo dispuesto en el artículo 3.2 del Proyecto, de donde se extrae otra nota determinante de la atribución del régimen especial que, unida a la realización de los fines contemplados en la norma y a la forma social, definen nítidamente a las entidades contempladas en el Proyecto en función del carácter genérico o indeterminado de los destinatarios de sus prestaciones. Este requisito es sumamente expresivo al efecto y aparece asimismo configurado en la normativa sustantiva existente». Vid. GIMÉNEZ-REYNA, E. y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales*, t. I, Colección Solidaridad, edita Escuela Libre Editorial-Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 399.
- (3) Vid. HUERTA HUERTA, R. y HUERTA IZAR DE LA FUENTE, C.: *Fundaciones. Régimen civil, administrativo y fiscal*, Bosch, Barcelona, 1998, págs. 350-356; GONZÁLEZ CUETO, T. *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 de diciembre (LA LEY 1789/2002)*, op. cit., págs. 60-61.
- (4) Vid. JIMÉNEZ DÍAZ, A.: «El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo en la Ley de Fundaciones», *Rev. Imp.*, núm. 6, marzo, 1995, pág. 6.
- (5) Vid. REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, A.: *La nueva Ley de Fundaciones*, Centro de Estudios Financieros, 1.ª edición, Madrid, 1994, pág. 135; «Requisitos del régimen fiscal de las Fundaciones. (Análisis comparativo)», *Rev. de Contabilidad y Tributación, Estudios Financieros*, núm. 141, diciembre, 1994., pág. 42.
- (6) Vid. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo. Comentarios a la Ley 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, Thomson-Civitas, Madrid, 2003, págs. 107-111.
- (7) GIL DEL CAMPO se refiere a los beneficiarios como contenido mínimo de los estatutos de la fundación y a la indeterminación de los mismos respecto a las prestaciones sociales. Vid.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, op. cit., págs. 62-65 y 131-134.
- (8) PIÑAR MAÑAS, con una orientación plenamente compartida por nosotros, aunque no libre de ciertas matizaciones que tendremos ocasión de incluir en el texto de la tesis, afirma que «Las fundaciones familiares no gozan de garantía constitucional. Durante los debates constituyentes quedó claro que el derecho de fundación no podía ser instrumento para reinstaurar las vinculaciones o mayorazgos, ya desde hacía tiempo desaparecidos de nuestro ordenamiento. Por eso, frente a modelos como el alemán o el estadounidense, donde las fundaciones familiares son aceptadas, el sistema legal que ha establecido la Ley

30/1994, de acuerdo con el artículo 34 de la Constitución (LA LEY 2500/1978), no admite las fundaciones con destinatarios concretos». *Vid.: Comentarios a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales, op. cit.,* pág. 18.

- (9) *Vid.: Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, Lex Nova, Valladolid, 1995, pág. 57.*
- (10) *Vid. GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, J.: Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo, obra dirigida por MUÑOZ MACHADO, S., CRUZ AMORÓS, M. y LORENZO GARCÍA, R. DE, Fundación ONCE-Iustel, Madrid, 2005, págs. 50-57.*
- (11) A pesar de que este requisito se consignó por primera vez en el Reglamento de Fundaciones Culturales de 1972, y ha sido establecido a nivel sustantivo para todas las fundaciones por la Ley, la jurisprudencia ya lo venía tradicionalmente contemplando. Así, valga mencionar la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 1946, en la que se refiere a la actividad benéfica «(...) no a un derecho particular (...) sino a hechos sociales intercomunales que la caridad trata de remediar», y se señaló que las fundaciones deben ofrecer sus prestaciones «a individuos indeterminados nominalmente».
- (12) *Vid.: «Examen de las cuestiones fundamentales que sugiere la legislación vigente sobre fundaciones privadas», Régimen jurídico de las fundaciones: constitucional, civil, administrativo, fiscal, autonómico, local, canónico, 4.ª edición, Centro de Fundaciones, Madrid, 1988, págs. 19 y 20.*
- (13) *Vid. ponencia de CAMPO ARBULO, en la obra de LORENZO GARCÍA, R. de y CABRA DE LUNA, M. A. Presente y futuro de las Fundaciones en España, Civitas, Madrid, págs. 256 y 257.*
- (14) *Vid.: «Sobre la pretendida validez de las fundaciones familiares», Rev. ADC, 1953, págs. 623 y ss.*
- (15) Sobre la prohibición de las fundaciones familiares, *vid. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo. Comentarios a la Ley 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, op. cit., págs. 105-110; CARRANCHO HERRERO, M.ª T.: La constitución de fundaciones, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 1997, págs. 89-93.*
- (16) En unos términos prácticamente idénticos se expresa el artículo 3.2 de la Ley 12/1994, de 17 de junio (LA LEY 3839/1994), de Fundaciones del País Vasco, según el cual «En ningún caso podrán constituirse fundaciones con la finalidad de destinar sus prestaciones a los cónyuges o parientes del fundador hasta el cuarto grado inclusive». Esta Ley es la única que, dentro de las autonómicas actualmente vigentes que regulan el tema de fundaciones, dedica expresamente uno de sus artículos a las fundaciones familiares.
- (17) *Vid. PIÑAR MAÑAS, J. L.: Comentarios a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales, op. cit., págs. 18 y 19.*
- (18) *Vid.: «Constitución, modificación y extinción de Fundaciones en la nueva Ley», en Las fundaciones. Su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable, obra dirigida por OLMOS VICENTE, I., Dykinson, Madrid, 1995, pág. 48.*
- (19) La indeterminación de los beneficiarios de una fundación como característica aparente es defendida por SERRA RODRÍGUEZ, A.: *Las fundaciones: elementos esenciales y constitución* (Estudio conforme a 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), Editorial Práctica de Derecho, Valencia, 1995, págs. 35 y 36; GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, t. III, Entidades sujetas y exentas, Banco Exterior de España, Servicio de Estudios Económicos, Madrid, 1989, págs. 238 y 239.
- (20) *Vid. SERRA RODRÍGUEZ, A.: Las fundaciones: elementos esenciales y constitución* (Estudio conforme a 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), *op. cit.,* pág. 37.
- (21) *Vid.: «Constitución, modificación y extinción de Fundaciones en la nueva Ley», en Las fundaciones. Su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable, op. cit., pág. 49.*

- (22) Vid.: *Fundaciones y mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre (LA LEY 4107/1994)*, 3.ª edición, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 44.
- (23) Vid.: *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro*, Coordinadora Catalana de Fundaciones. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 19.
- (24) Vid.: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 59.
- (25) Vid.: «Régimen fiscal de las fundaciones y de las entidades sin fines lucrativos: aspectos básicos y consideraciones valorativas», *Rev. AT*, núm. 23, junio, 1995, pág. 893.
- (26) Vid.: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, págs. 59 y 60.
- (27) Vid.: «Informe especial sobre el régimen jurídico-tributario de las fundaciones que se establece en la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general», *Rev. Imp.*, núm. 6, marzo, 1995, pág. 46.
- (28) Vid.: *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro, op. cit.*, pág. 20.
- (29) Una curiosa e irónica referencia a «la nueva mascara de la vieja y proscrita fundación familiar» o al «beneficiario pariente», la encontramos en la obra de CAMPO ARBULO, J. A. DEL: *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, págs. 196-199.
- (30) Vid.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales, op. cit.*, págs. 399 y 400.
- (31) Para mayor información sobre el origen, naturaleza y características de las fundaciones laborales, como elementos que las diferencian del resto de las instituciones fundacionales, y su regulación en la derogada Ley 30/1994, vid. REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, A.: *La nueva Ley de Fundaciones, op. cit.*, págs. 197-203.
- (32) GONZÁLEZ CUETO trata las fundaciones laborales en su obra *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 de diciembre (LA LEY 1789/2002)*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2003, pág. 62.
- (33) Vid.: *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, t. III., Entidades sujetas y exentas, *op. cit.*, pág. 239, nota a pie núm. 147.
- (34) Vid HUERTA HUERTA, R. y HUERTA IZAR DE LA FUENTE, C.: *Fundaciones. Régimen civil, administrativo y fiscal*, Bosch, Barcelona, 1998, págs. 809-845.
- (35) Vid.: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 58.
- (36) Vid. CARRANCHO HERRERO, M.ª T.: *La constitución de fundaciones, op. cit.*, págs. 58-61.
- (37) Vid. CAMPO ARBULO, J. A. DEL: *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.*, págs. 201-205.
- (38) El Profesor PIÑAR MAÑAS hace especial hincapié en el carácter general de los fines perseguidos por las fundaciones laborales; afirmando, incluso, que pensar otra cosa sería ignorar la naturaleza de tales fundaciones. Vid.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales, op. cit.*, pág. 20.

- (39)** Vid. CARRANCHO HERRERO, M.^a T.: *La constitución de fundaciones*, op. cit., págs. 69-70.
- (40)** «Integran el Patrimonio Histórico Español los inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico. También forman parte del mismo el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos y zonas arqueológicas, así como los sitios naturales, jardines y parques que tengan valor histórico, artístico o antropológico.»
- (41)** Vid. CAMPO ARBULO, J. A. DEL: *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, págs. 199-201.
- (42)** Vid.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales*, op. cit., pág. 24.
- (43)** Sobre cuál puede ser la importancia de las fundaciones en el ámbito del Patrimonio Histórico Español, vid. SPOTTORNO, R.: «El papel del tercer sector en la conservación del patrimonio histórico español», *Cuadernos de la Asociación Española de Fundaciones*, núm. 5, junio 2005, págs. 4 y 5.
- (44)** Vid. GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 de diciembre (LA LEY 1789/2002)*, op. cit., págs. 63-65.

Análisis

Normativa comentada

L 50/2002 de 26 Dic. (fundaciones)

CAPÍTULO I. Disposiciones generales

Artículo 2. *Concepto.*

1.

Artículo 3. *Fines y beneficiarios.*

L 49/2002 de 23 Dic. (régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo)

TÍTULO II. Régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos

CAPÍTULO I. Normas generales

Artículo 3. *Requisitos de las entidades sin fines lucrativos.*

RDLeg. 4/2004 de 5 Mar. (TR Ley del Impuesto sobre Sociedades)

Voces

Fundaciones

Actividades fundacionales

Clases

Fundaciones laborales

Finalidad fundacional

Régimen económico

Régimen tributario

Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos