



VNIVERSITATĪ VALÈNCIA

**[ $\text{€}$ %]** Facultat d' **E**conomia

Departament d'Economia Aplicada

Programa de Doctorado 620-110C. Aplicaciones de Economía

**FUNDACIONES ACOGIDAS A LA LEY 49/2002  
E IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:  
INDICADORES DE RESPONSABILIDAD Y  
TRANSPARENCIA TRIBUTARIA.**

**TESIS DOCTORAL**

Presentada por

**D. Esteban Palacios Ronda**

**Directores:**

**Dr. D. Salvador Castro Mafé**

**Dr. D. Rafael Chaves Ávila**

**Valencia 2015**



### **AGRADECIMIENTOS:**

Si algún interés despierta el trabajo que ahora se presenta no debe imputarse a este doctorando, sino a su maestro D. Miguel Roig Alonso. A él debo el deseo de aprender y el respeto por el docente y solo mías serán las deficiencias en que se haya podido incurrir en esta exposición.

Igual reconocimiento debo a mis directores de Tesis D. Salvador Castro Mafé y D. Rafael Chaves Ávila quienes me han regalado su saber y su amistad.

También quiero resaltar mi gratitud para con D. José Luis Monzón Campos quien me atendió en más allá de cuanto le pude solicitar.

Por último es menester manifestar mi general agradecimiento al Departamento de Economía Aplicada de esta Facultad y, en particular, a D<sup>a</sup> Noelia Guillem Calatayud y D<sup>a</sup> Nieves Reina Díaz-Crespo, por su cariño y comprensión.

A todos ellos, gracias.



**- ABREVIATURAS -**

<b>AEAT</b>	→ .....	Agencia Estatal Administración Tributaria
<b>AECA</b>	→ .....	Asociación Española de Contabilidad y Auditoría
<b>AEF</b>	→ .....	Asociación Española de Fundaciones
<b>APLF</b>	→ .....	Anteproyecto Ley de Fundaciones
<b>ART</b>	→ .....	Artículo
<b>BOICAC</b>	→ .....	Boletín Oficial del ICAC
<b>CC</b>	→ .....	Código Civil
<b>CCC</b>	→ .....	Código Civil de Cataluña
<b>CE</b>	→ .....	Constitución Española
<b>CNMV</b>	→ .....	Comisión Nacional del Mercado de Valores
<b>CP</b>	→ .....	Código Penal
<b>CRE</b>	→ .....	Cruz Roja Española
<b>CV</b>	→ .....	Consulta Vinculante
<b>DA</b>	→ .....	Disposición Adicional
<b>DF</b>	→ .....	Disposición Final
<b>DGRN</b>	→ .....	Dirección General de los Registros y del Notariado
<b>ESFL / ENL</b>	→ .....	Entidades sin Fines Lucrativos

<b>FD</b>	→ .....	Fundamento de derecho
<b>FJ</b>	→ .....	Fundamento Jurídico
<b>ICAC</b>	→ .....	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
<b>LC</b>	→ .....	Ley Concursal
<b>LF</b>	→ .....	Ley de Fundaciones
<b>LF-CV</b>	→ .....	Ley de Fundaciones de la Comunidad Valenciana
<b>LGT</b>	→ .....	Ley General Tributaria
<b>LME</b>	→ .....	Ley sobre Modificaciones Estructurales de Sociedades Mercantiles
<b>LPBC</b>	→ .....	Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales Financiación del Terrorismo
<b>LPGE</b>	→ .....	Ley de Presupuestos Generales del Estado
<b>LRF-ENL</b>	→ .....	Ley de Régimen Fiscal Entidades no Lucrativas
<b>LSC</b>	→ .....	Ley de Sociedades de Capital
<b>LT</b>	→ .....	Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno
<b>NRV</b>	→ .....	Norma de Registro y Valoración
<b>ONCE</b>	→ .....	Organización Nacional de Ciegos Españolas
<b>ONG</b>	→ .....	Organización no gubernamental
<b>PC-ESFL</b>	→ .....	Plan de Contabilidad Entidades sin Fines Lucrativos

<b>PC-PyM-ESFL</b>	→ .....	Plan Contabilidad Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos
<b>PGE</b>	→ .....	Presupuestos Generales del Estado
<b>RES</b>	→ .....	Resolución
<b>RGR</b>	→ .....	Reglamento General de Recaudación
<b>RF</b>	→ .....	Reglamento de Fundaciones
<b>RF-CV</b>	→ .....	Reglamento de Fundaciones Comunidad Valenciana
<b>RIRPF</b>	→ .....	Reglamento del Impuesto sobre la Renta Renta de las Personas Físicas
<b>SAN</b>	→ .....	Sentencia de la Audiencia Nacional
<b>STC</b>	→ .....	Sentencia del Tribunal Constitucional
<b>STS</b>	→ .....	Sentencia del Tribunal Supremo
<b>STSJ</b>	→ .....	Sentencia Tribunal Superior de Justicia
<b>TEAC</b>	→ .....	Tribunal Económico-administrativo Central
<b>TEAR</b>	→ .....	Tribunal Económico-administrativo Regional
<b>TRLIS</b>	→ .....	Texto refundido Ley del Impuesto sobre Sociedades
<b>TS</b>	→ .....	Tribunal Supremo
<b>TSJ</b>	→ .....	Tribunal Superior de Justicia





## -ÍNDICE-

<b>1.- Introducción .....</b>	<b>4</b>
<b>2.- Régimen sustantivo de las fundaciones de competencia estatal .....</b>	<b>12</b>
2.1.- Fundación y Persona Jurídica. Evolución histórica .....	12
2.2.- Regulación Legal .....	21
2.3.- Aspectos Constitucionales de la Fundación: El Interés General .....	23
2.4.- Clases de Fundaciones .....	27
2.5.- Constitución: Elementos Personales, Reales y Formales .....	32
2.6.- Gobierno de la Fundación: Patronato y Protectorado .....	36
2.7.- Extinción de la Fundación .....	38
<b>3.- Caracterización económica de sector fundacional .....</b>	<b>39</b>
<b>4.- Responsabilidad de los Patronos en la Ley de Fundaciones.....</b>	<b>55</b>
4.1.- Obligaciones y funcionamiento del Patronato .....	55
4.2.- Responsabilidad de los Patronos frente a la Fundación .....	59
4.3.- Responsabilidad de los Patronos frente a terceros.....	66
<b>5.- Responsabilidad Tributaria de las Fundaciones y sus Patronos.....</b>	<b>76</b>
5.1.- Introducción: Obligados Tributarios .....	76
5.2.- Contribuyentes y Sustitutos del contribuyente .....	78
5.3.- Responsables Tributarios .....	80
5.3.1. Responsables Solidarios .....	82
5.3.2 Responsables Subsidiarios .....	117
5.4.- Sucesores Tributarios.....	139
5.4.1. Sucesores de Personas Físicas.....	140
5.4.2. Sucesores de Personas Jurídicas.....	150
5.5.- Otros ámbitos de responsabilidad: Ley de Prevención Blanqueo .....	200
<b>6.- Requisitos para la aplicación del Régimen Especial Ley 49/2002 .....</b>	<b>207</b>
6.1.- Persecución de fines de interés general .....	211
6.2.- Destino de sus rentas e ingresos .....	219
6.3.- Explotaciones económicas desarrolladas .....	243
6.4.- Destinatarios y beneficiarios de la actividad .....	258
6.5.- Gratuidad del cargo de Patrono .....	263

6.6.- Destino del patrimonio en caso de disolución .....	273
6.7.- Inscripción registral.....	275
6.8.- Obligaciones contables, rendición de cuentas y memoria económica.....	278
<b>7.- Determinación de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades en las Entidades no Lucrativas acogidas a la Ley 49/2002 .....</b>	<b>296</b>
7.1.- Operaciones vinculadas .....	300
7.2.- Operaciones características de las fundaciones.....	326
7.3.- Exenciones .....	342
7.3.1. Ingresos exentas .....	343
7.3.2. Rentas exentas .....	346
7.3.3. Actividades económicas exentas .....	350
7.4.- Tipo de Gravamen y Cuota .....	354
<b>8.- Entidades parcialmente exentas.....</b>	<b>355</b>
<b>9.- Incentivos Fiscales al Mecenazgo en la Ley 49/2002.....</b>	<b>363</b>
9.1.- Entidades beneficiarias del mecenazgo .....	364
9.2.- Régimen fiscal de las donaciones y aportaciones .....	366
9.2.1. Donativos, donaciones y aportaciones deducibles .....	366
9.2.2. Revocación de las donaciones.....	386
9.2.3. Base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones .....	388
9.2.4. Deducción de la cuota de los Impuestos sobre la Renta .....	389
9.2.5. Actividades prioritarias de mecenazgo .....	395
9.2.6. Justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles .....	398
9.3.- Régimen fiscal de otras formas de mecenazgo.....	399
9.3.1. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general .....	400
9.3.2. Gastos en actividades de interés general.....	409
9.3.3. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público .....	410
<b>10.- Buen gobierno corporativo y transparencia fiscal de las fundaciones.....</b>	<b>413</b>

<b>11.- Formulación y contraste de Indicadores .....</b>	<b>427</b>
11.1.- Fundamentación teórica de los indicadores.....	427
11.2.- Cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades no Lucrativas .....	439
11.3.- Valoración y registro de las operaciones con partes vinculadas .....	470
11.4.- Responsabilidad derivada de la participación en sociedades o de su condición de administrador societario .....	496
11.5.- Percepción de donativos y otros ingresos título lucrativo .....	510
<b>12.- Resumen y conclusiones.....</b>	<b>526</b>
<b>13.- Anexo Normativo.....</b>	<b>553</b>
13.1.- Cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades no Lucrativas .....	555
13.2.- Valoración y registro de las operaciones con partes vinculadas .....	562
13.3.- Responsabilidad derivada de la participación en sociedades o de su condición de administrador societario .....	590
13.4.- Percepción de donativos y otros ingresos título lucrativo .....	600
13.4.1.- Naturaleza de las adquisiciones por herencia, donación o legado .....	600
13.4.2.- Sucesores de personas físicas y obligaciones tributarias del causante .....	602
13.4.3.- Beneficiaria disolución otras ENL .....	604
13.4.4.- Obligaciones formales. Otras obligaciones.....	604
<b>14.- Bibliografía.....</b>	<b>626</b>

## 1.- INTRODUCCIÓN

En los albores del siglo XIX, el advenimiento del régimen liberal supuso la quiebra de la tradicional caracterización de las fundaciones como patrimonios independientes. Así, y con la non nata Ley de Desvinculaciones de 1820 como primer antecedente, se habilita la introducción en el tráfico mercantil de bienes hasta entonces remansados en mayorazgos y fundaciones, exceptuándose de la disolución obligatoria que establecía la ley únicamente a las fundaciones benéficas.

Con el tiempo, indica Gomá (2014: 78), cuando «el prejuicio liberal contra las fundaciones comenzaba a declinar, desgraciadamente le sucedió, basculando el péndulo de un extremo a otro, el prejuicio estatalista». En efecto, el nacimiento en la segunda mitad del siglo XIX del denominado Estado del Bienestar asentó el parecer, aceptado hasta las últimas décadas de la centuria pasada, de que el interés general sólo podía ser satisfecho por el sector público.

Sin embargo, asistimos en la actualidad a una redefinición de las funciones del sector público, que deriva de la propia sostenibilidad de dicho agente así como del papel que la sociedad civil reclama para sí. Se produce, de esta forma, un desplazamiento desde la inicial consideración de las fundaciones como meras tenedoras de patrimonios estáticos hasta constituir hoy en día, según denominación de la doctrina mercantilista, auténticos operadores económicos de mercado, interviniendo en el mismo -bien de forma directa bien a través de la participación en sociedades- con el objetivo de dar cumplimiento a los fines de interés general que les son propios.

La función social así desarrollada supone el complemento e incluso la sustitución de la actividad reservada hasta entonces a los poderes públicos y, en lógica correspondencia, el establecimiento por el legislador de un régimen fiscal privilegiado para estas entidades del que se deriva, en síntesis, la práctica exención de las rentas e ingresos obtenidos por estas entidades.

Esta nueva delimitación del perímetro de intervención de las fundaciones ha conllevado el aumento de la complejidad de sus relaciones con terceros y, paralelamente, una ampliación del alcance de la responsabilidad que atañe tanto a las Fundaciones como a sus órganos de gobierno y administración, el Patronato.

Como se ha indicado, tradicionalmente el Estado ha contemplado con recelo a estas entidades con las que comparte ámbitos de actuación y que, a la par, gozan de beneficios tributarios. A este respecto, el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de

la AEAT para el ejercicio 2015 -BOE de 11 de marzo de 2015- contempla entre sus ámbitos prioritarios de actuación la «intensificación de las actuaciones de control de fundaciones y entidades sin ánimo de lucro al objeto de evitar supuestos de utilización abusiva del régimen fiscal especial». Por su parte, el Anteproyecto de Ley de Fundaciones, de 29 de agosto de 2014, redefine, aumentándolas respecto de la vigente Ley 50/2002, de Fundaciones, las operaciones de la fundación que requieren la autorización del Protectorado, en tanto órgano de la Administración que tiene encomendado el velar por el correcto ejercicio del derecho de fundación y por la legalidad de su constitución y funcionamiento. Igualmente, y como indica la Exposición de Motivos del citado Anteproyecto, se establece en su capítulo noveno «un régimen sancionador que tiene por objeto garantizar el efectivo cumplimiento de la voluntad del fundador y de los fines fundacionales, así como el respeto de las normas de funcionamiento legalmente previstas».

De acuerdo con los antecedentes expuestos, constituye el objeto de esta Tesis la formulación de indicadores y herramientas de autoevaluación de la responsabilidad y transparencia tributarias de las fundaciones.

Se atiende así a la necesaria delimitación de las contingencias que puedan derivarse de su actuar, en particular las de naturaleza fiscal, que traen causa del aumento, cualitativo y cuantitativo, de los campos de intervención de las fundaciones. Al tiempo, es menester que a estos mecanismos de verificación y control de legalidad, tengan acceso los terceros que se relacionan con la fundación: proveedores, usuarios, donantes o administraciones pues, desterrada la confianza, sólo cabe por parte de las fundaciones la autoexigencia de la máxima transparencia en su proceder.

Sentado cuanto antecede, nuestro trabajo se ha estructurado en 13 Capítulos a través de los cuales, y tras la presente introducción, se estudian los aspectos sustantivos del derecho de fundaciones privadas de competencia estatal (Capítulo 2) y su caracterización económica (Capítulo 3).

Así en el estudio sustantivo -Capítulo 2-, se analiza la posición de las fundaciones en nuestro sistema y su evolución histórica con Lacruz (1983), Castán (1987), Espín (1957), Díez Picazo (1982), Hurtado (2000), De Castro (1984), Embid (2003), González Cueto (2003), Huerta y Huerta (1998). En su regulación legal seguimos a Beneyto Feliu (2004), Carrancho Herrero (1997), García-Andrade (2005), Díez Picazo (1982), De Priego (2003), Pérez Escolar (2008). Su clasificación es abordada de acuerdo con la doctrina de López Quetglás (1999), Carrancho Herrero (1977), Beneyto Feliu

(2004), González Cueto (2003), García-Andrade (2005), Pérez Escolar (2008). Por último, en su constitución, gobierno y extinción estudiamos a Durán (1996), Real Pérez (200), González Cueto (2003), Caffarena (2005), Beneyto Feliu (2004), Caffarena (2005) o Embid (2003).

Por lo que a la reseña de los atributos económicos fundamentales del sector fundacional se refiere (Capítulo 3), resultan de obligada referencia los trabajos de Rubio et al. (2014), relativo al comportamiento del empleo en el sector Fundacional y las actuaciones contracíclicas de política económica para el sector; el examen de la estructura, características e impacto macroeconómico y social del subsector fundacional en España como elemento clave del sector de entidades no lucrativas de Galindo et al. (2012); el informe de Monzón (CIRIEC 2013) relativo a las grandes cifras de la Economía Social en España; el estudio de la significación económica e impacto social de las fundaciones en España (Fonce: 2007. Jiménez y Viaña) así como la Tesis Doctoral de Calderón (2008) recayente en la dimensión socio-económica y fuentes de financiación.

Con carácter previo al análisis de la responsabilidad tributaria es menester detenerse en el régimen de responsabilidad prevenida en la norma sustantiva en relación a su órgano de gobierno. A tal fin, se completa el estudio efectuado en el Capítulo 2 concerniente a las obligaciones y funcionamiento del Patronato, con el régimen de responsabilidad de los Patronos frente a la Fundación y frente a Terceros (Capítulo 4).

Paralelamente, se establecen los puntos de conexión con el régimen de responsabilidad prevenido en la Ley de Sociedades de Capital para los administradores societarios, siguiéndose, en este punto, la doctrina de Verdura (2008), Embid (2009), Marimón y Olavarría (2008), Peñalosa (2010), Rodríguez y Marín (2011) o Rivero (2001).

Sentado lo anterior, la responsabilidad tributaria objeto de nuestro estudio requiere analizar, en lo que fuere pertinente, las fuentes normativas de cuya contravención se pudiera derivar este ámbito de responsabilidad; a saber: la Ley 58/2003, General Tributaria, la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades y la Ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades no lucrativas.

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo tiene por objeto regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en la misma, así como los incentivos fiscales al mecenazgo. Delimitada así la intención del legislador, establece en su art. 1.1 que, en lo no previsto en la misma, se aplicarán las normas tributarias generales; en

particular, la Ley 58/2003, General Tributaria, “eje central del ordenamiento tributario” donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes. Al tiempo, resulta de aplicación a las entidades sin fines lucrativos, en todo lo no previsto en la normativa reguladora del régimen fiscal especial, lo dispuesto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La citada Ley 58/2003 califica como obligados tributarios a las personas físicas o jurídicas y a las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias, considerando como tales, y por lo que ahora interesa, a los denominados responsables y sucesores tributarios. En su estudio hemos seguido los trabajos de, entre otros, Ramos (2004), Cayón (2011), Sánchez-Rodrigo et al. (2004), Martínez Lafuente (2013), Menéndez (2013), Calvo (2009), Lamoca (2013), Ballarín (2008), Jiménez (2011), Caamaño (2013), Santolaya (2013), Grávalos (2013), Sánchez (2008), Montero (2007), Gimeno (2004), Martínez-Carrasco (2004), Pérez Escolar (2007), Santos (2005), Paz-Ares (2001), Romero (2013), Blázquez (2004), Sánchez-Pedroche (2013).

Como veremos, la normativa fiscal entronca, en punto a la calificación de determinadas operaciones, con los ámbitos sustantivo y mercantil. De ello se da razón con Paz-Ares (2001), Romero (2013), Blázquez (2004), Sánchez-Pedroche (2013), Prada (2009), López Tello (2011), López y Cremades (2010), Nieto (2010), Vañó (2008) o Gil del Campo (2010). Igual reseña procede, en lo atinente a la fiscalidad de las operaciones de reestructuración empresarial, la Tesis Doctoral de Sánchez Manzano (2005).

El siguiente corpus a considerar es la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en la que se establece, junto a otros extremos, los requisitos a cumplir por las entidades no lucrativas para acogerse al régimen de tributación en ella contenida. Dichos requisitos se analizan, en el Capítulo 6, a partir de los trabajos de Martín Dégano (2015), Eseverri (2008), Blázquez y Martín (2012), Pedreira (2003), Montesinos (2010), García Andrade y Pindado (2010), Caffarena (2009) así como la Tesis Doctoral de Peñalosa (2012) “El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos de acceso al régimen especial. Su aplicación a las fundaciones”.

Entre dichos requisitos de obligado cumplimiento se encuentran determinadas exigencias de índole registral y contable. Seguimos en este punto de nuestra exposición

a Rúa et al., (2013), Blázquez y Martín (2012), Cruz Amorós y López Ribas (2004), Sillero (2010) o Gil del Campo (2010). Lo hasta aquí indicado nos permite apuntar, parafraseando a Colm (1948), el carácter colindante del estado del conocimiento que estamos esbozando.

La última fuente normativa a la que procede acudir es, atendiendo a la remisión efectuada por la Ley 49/2002, la Ley del Impuesto sobre Sociedades; deteniéndonos en determinadas operaciones características de las fundaciones y su inserción en el régimen general del impuesto societario. A ello dedicamos el Capítulo 7, a partir de la obra de Jiménez (2006), Martín Pascual (2003), Sanz Gadea (2007), Borrás (2015) o Carmona (2011). Este régimen fiscal de las fundaciones se completa con lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades respecto a las entidades parcialmente exentas y que abordamos, de forma sucinta, en el Capítulo 8.

El régimen fiscal de las entidades no lucrativas especialmente privilegiadas es completado en la Ley 49/2002 mediante la regulación de los denominados incentivos fiscales al mecenazgo y que abordamos en el Capítulo 9 de nuestra exposición. Se desarrolla así el régimen fiscal de las donaciones y aportaciones y el de otras formas de mecenazgo, siguiendo a la doctrina ya citada, en particular, Carbajo (2006), Blázquez y Martín (2012), Pedreira (2003), Martín (2011) y Bergós (2005).

Tras delimitar los ámbitos de responsabilidad tributaria nos detendremos en la aplicación del principio de transparencia en el ámbito fiscal (Capítulo 10). A tal fin se ha hecho referencia a los planteamientos de Mateu (2011), Martín Cavanna (2013), Navarro (2014), Peñalosa (2014), Galiana y Andreu (2014) así como a los códigos de buen gobierno y buenas prácticas formulados elaborados, entre otros, por la Asociación Española de Fundaciones (2011); puede verse a este respecto la Tesis Doctoral de Herranz de la Casa (2006) “La comunicación y la transparencia en las organizaciones no lucrativas” en la que analiza la necesidad de interrelación entre la gestión de la comunicación y la generación de transparencia dentro de las organizaciones no lucrativas.

Como hemos indicado, es objeto del presente trabajo la formulación de indicadores de responsabilidad tributaria como mecanismo de prevención de las contingencias fiscales que pudieran recaer tanto sobre las fundaciones como sobre sus órganos de gobierno. Tras la síntesis efectuada de las fuentes normativas a considerar y del estado del conocimiento existente en relación a la construcción de indicadores en el



ámbito fundacional, comprobamos que los trabajos existentes se han centrado en la vertiente económico-financiera de estas entidades, no así en su ámbito tributario.

Así, Menéndez y Paredes (2007) elaboran indicadores financieros para el análisis de la información contable y la problemática de la utilización de ratios financieros en las fundaciones, Rúa (2006) efectúa un análisis de las fundaciones a través de la información económico-financiera, González y Cañadas (2008) elaboran un Cuadro de Mando Integral en una entidad no lucrativa cuya misión es la inserción laboral (Indicadores desde la perspectiva de usuario/beneficiario; de recursos; procesos internos y de formación y crecimiento), o Rodríguez (2001), en su Tesis Doctoral “Las Fundaciones en España: Propuestas de un Modelo de análisis de la información contable externa” en la que se efectúa un análisis del período medio de maduración en las actividades por ellas desarrolladas, del fondo de rotación, la clasificación funcional del balance, estados contables complementarios, indicadores de gestión, análisis de la situación financiera de las fundaciones mediante indicadores. Del mismo modo en la Tesis Doctoral de Arnau (2002) se analizaba la aplicabilidad de la contabilidad empresarial es aplicable a estas entidades. Igualmente, la Tesis Doctoral de Fuentes (2003) estudia la información contable desde el enfoque del marco conceptual.

Por su parte, el Documento de trabajo del ECIF (Economistas expertos en contabilidad e información financiera-Consejo General de Economistas), de 9 enero de 2012, elabora reflexiones y propuestas sobre la información financiera de las fundaciones en España.

Asimismo, como veremos, desde el mismo sector fundacional, se han elaborado Códigos de Buen Gobierno Buenas Prácticas de gestión para las Fundaciones en los que se establecen recomendaciones relativas a la adopción, por estas entidades, de “mecanismos necesarios que promuevan una adecuada transparencia financiera”, que “prevengan los conflictos de interés y las incompatibilidades en los miembros del órgano de gobierno” así como la creación “de canales de acceso a la información para las fundaciones asociadas y los grupos de interés”. Sin embargo, la necesaria generalidad de estos postulados aconseja, atendiendo a lo hasta aquí expuesto, acotar su formulación, circunscribiéndola al ámbito de la responsabilidad tributaria.

Pues bien, del análisis del régimen tributario de las fundaciones se infieren cuatro bloques de responsabilidad tributaria, de los que se derivarán otros tantos indicadores o herramientas de autorregulación de la responsabilidad de las fundaciones, en los términos que se exponen en el Capítulo 11, y relativos a: el cumplimiento de los

requisitos establecidos en la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, la valoración y registro de operaciones con partes vinculadas, la participación en sociedades de capital y, por último, la percepción de donativos y otros ingresos a título lucrativo.

En la construcción de los indicadores, así como en la determinación de las características que de los mismos cabe predicar, se ha seguido la sistemática establecida por la Asociación Española de Contabilidad y Auditoría, en su Documento núm. 3 - Serie Entidades sin Fines Lucrativos (2012), si bien añadiendo un descriptor al modelo de indicador formulado en dicho documento, en los términos que se exponen en el Capítulo 11.

Una vez elaborados estos instrumentos de verificación, se ha procedido, como objetivo secundario de este trabajo, a validar su aplicabilidad en una muestra de fundaciones sujeta a las restricciones que seguidamente se exponen.

En primer lugar, dado que uno de los indicadores formulados -el tercero- versa sobre las posibles contingencias fiscales que se pueden derivar de la participación de las fundaciones en sociedades mercantiles, hemos seleccionado una serie de entidades tenedoras de dichos activos. A tal fin, partiendo de la información sobre sociedades que suministra la base de datos SABI (último acceso 28 de febrero de 2015), acotado a aquellas sociedades en las que alguna fundación figure en la composición de su accionariado. Con esta sistemática se ha obtenido una relación de 332 fundaciones que figuran como socios de sociedades mercantiles. La ruta de búsqueda ha sido: SABI - Lista alfabética - Nombre del accionista - Fundación; obteniéndose así un resultado de "332 accionistas seleccionados".

En segundo lugar, la muestra obtenida ha sido depurada excluyendo a aquellas fundaciones no pertenecientes a la Asociación Española de Fundaciones -según se desprende de la relación que de sus asociados figura en la página de web dicha asociación ([www.fundaciones.org](http://www.fundaciones.org)); en el entendimiento de que la integración de las entidades a estudiar en esta asociación evidencia una vocación de permanencia y de compromiso interfundacional. A este respecto, constituye la misión de la AEF -según se indica en su citada página digital- el trabajar en pro del conjunto del sector fundacional, el fortalecimiento, la profesionalización y el mejor cumplimiento de los fines de estas entidades en beneficio del conjunto de la sociedad, así como el articular y fortalecer el sector fundacional mediante la promoción del conocimiento mutuo y la colaboración.

En tercer lugar, atendiendo a su especificidad, se han descartado las fundaciones vinculadas a Cáritas y a la ONCE; resultando con este proceder, una muestra de 76 fundaciones.

Sentado lo anterior, se ha corregido la muestra a fin de centrar nuestro análisis en aquellas fundaciones de naturaleza independiente y que mejor se ajustan a su concepción paradigmática. En consecuencia, se han desechado aquellas entidades que pueden desnaturalizar la figura fundacional (a saber y hasta un total de 16: las vinculadas al sector público, a los colegios profesionales y a las organizaciones sindicales o empresariales) o bien (y en igual número de 16 fundaciones) las de carácter corporativo, constituidas o dependientes económicamente de sociedades mercantiles, entidades crediticias y de seguros, más cercanas en su origen al ámbito de la responsabilidad social corporativa.

Por último, se han excluido aquellas entidades que no poseen página web (cinco) o que, teniéndola, no cuelgan en ella la totalidad de documentos que integran sus cuentas anuales (treinta y una) relativas al ejercicio 2013. Tras efectuar todas las operaciones apuntadas resulta una muestra final de ocho fundaciones susceptibles de análisis y que seguidamente se relacionan: Fundación ADSIS, Fundación ANESVAD, Fundación FEDERICO OZANAM DE ZARAGOZA, Fundación PRODIS, Fundación RAMÓN ARECES, Fundación RAMÓN REY ARDID, Fundación SECRETARIADO GITANO y Fundación TOMILLO.

Pues bien, una vez contruidos los instrumentos de verificación y caracterizada la muestra, se procede a su aplicación, en lo que fuere pertinente, en las entidades seleccionadas para, seguidamente, comprobar los resultados que hemos obtenido con el cumplimiento, en sede de estas fundaciones, de los principios de transparencia establecidos por la Fundación Lealtad. Esta entidad, según se indica en su página web ([www.fundacionlealtad.org](http://www.fundacionlealtad.org)), tiene como misión el «fomentar la confianza de la sociedad española en las ONG para lograr un incremento de las donaciones, así como de cualquier otro tipo de colaboración con las ONG». A tal fin, define los «Principios de Transparencia y Buenas Prácticas de las ONG» y que constituyen «recomendaciones de la Fundación Lealtad en esta materia. Se trata de indicadores definidos por la Fundación Lealtad que dan respuesta a las demandas de información de los donantes (particulares o institucionales) sobre las ONG y no constituyen ningún tipo de normativa legal».

Concluye nuestra exposición (Capítulo 12) sintetizando los ámbitos de responsabilidad tributaria de las fundaciones y la de sus patronos, y en particular, en lo

que constituye el objeto de esta Tesis, valorando el grado de responsabilidad y transparencia tributarias de acuerdo con los indicadores formulados, apuntándose futuras líneas de trabajo en desarrollo de lo así expuesto. Por último, se adjunta (Capítulo 13) como anexo la normativa concerniente a cada uno de los indicadores elaborados.

## **2.- RÉGIMEN SUSTANTIVO DE LAS FUNDACIONES DE COMPETENCIA ESTATAL**

### **2.1.- FUNDACIÓN Y PERSONA JURÍDICA. EVOLUCIÓN HISTÓRICA**

Para comprender la posición de las Fundaciones en nuestro sistema debemos considerar su naturaleza, partiendo, con la necesaria brevedad, de la noción de persona jurídica. Señala Lacruz (1983: 174) que etimológicamente “persona” no designa al hombre sino a la máscara que llevaba el actor griego a modo de amplificador para hacer resonar su voz (*per-sonare*). Se advierte en esta etimología lo que tiene de formal el concepto de persona como centro de imputación de derechos y deberes.

La naturaleza de la persona jurídica resulta tradicionalmente debatida. La doctrina discute si se trata de una mera ficción del legislador como sostuvo Savigny o una realidad técnica cuya razón de ser descansa en el reconocimiento por parte del legislador. En este sentido, la equiparación de conceptos entre persona física y jurídica no se pretendería equiparando ambas categorías sino desplazando desde la persona física el concepto de personalidad jurídica. La personalidad, dicen los partidarios de esta tesis, no es un dato biológico sino la aptitud para ser sujeto de derechos.

Recuerda la doctrina antes citada (1983: 180) como el canonista Sinibaldo Fieschi, conocido desde 1243 como Inocencio IV, a la busca de una explicación unitaria del ser de las universitates las calificó de personas jurídicas partiendo de que solamente el hombre es sujeto de derecho. Frente a quienes consideraban las ciudades podían ser sancionadas con la excomunión o el entredicho, Sinibaldo Fisco afirmó que la sanción recaía injustamente sobre los inocentes, por ello el Concilio de Lyon de 1254 prohibió la excomunión de collegia y universidades. En el mismo sentido para Savigny las personas jurídicas son «seres ficticios... que no existen sino para fines jurídicos».

En cuanto a las clases de personas jurídicas, siguiendo en este punto a Castán (1987: 487 y ss.), cabe distinguir, según su estructura, entre personas de tipo corporativo o asociativo y de tipo institucional o fundacional.

Las corporaciones (*universitates personarum*) tienen como elemento básico una colectividad de individuos. Las fundaciones o instituciones (*universitates bonorum*) tienen como elemento característico una organización dirigida hacia un fin determinado. Aquéllas se rigen por sí mismas con voluntad propia. Éstas se rigen por una norma exterior que es la voluntad del fundador. Con todo, continúa Castán, algunos autores han tildado de artificiosas las concepciones que ponen el soporte de la personalidad de las fundaciones en el fin, en el patrimonio o en la voluntad del fundador y estiman que también la fundación tiene por sujeto una pluralidad de personas, sin que pueda pues hablarse de diferencia esencial entre ambas categorías sino de diferencias meramente accidentales que enumera Giorgi: que el sujeto colectividad es restringido en las asociaciones, indeterminado en las fundaciones; que esa colectividad se agrupa por voluntad propia en las asociaciones, por voluntad del constituyente en las fundaciones y que en las asociaciones predomina el interés privado, público en las fundaciones.

Indica Espín (1957: 57-58) que entre corporaciones o *universitates personarum* y fundaciones o *universitates bonorum* aparecen, como un tercer tipo y por influjos publicísticos, las instituciones. Sin embargo, Ferrara (Teoría de las Personas Jurídicas) negó rápidamente la posibilidad de un tercer tipo por no existir diferencias intrínsecas entre fundaciones e instituciones.

Desde otro punto de vista, considerando la posición asumida por la persona dentro de la organización estatal, nos encontramos con personas jurídicas públicas y privadas.

Señala Castán (1987: 440) con Garrido Falla, Bonet y Albaladejo, la dificultad de encontrar un criterio diferenciador entre ambas categorías. Descartados el criterio del origen (porque el Estado puede atraer a su organización entidades creadas por los particulares) y el criterio de los fines (porque no basta que se persiga un fin de interés general para que exista un ente público), discutible también el criterio de la participación en el imperium propio del Estado (pues aunque la persona que ostenta esa potestad es siempre pública, el Estado puede adscribir una determinada entidad a su organización sin concederle potestad de mando). Por todo ello, concluye en este autor, predomina en la doctrina la delimitación funcional en el encuadramiento de los entes en la organización estatal.

Por último, si atendemos al fin perseguido, podemos diferenciar entre personas jurídicas de interés público y de interés particular. No cabe confundir (Castán 1987: 442) la clasificación de las personas jurídicas en públicas y privadas, ya apuntada, con la que

distingue entre personas de utilidad pública (que desenvuelven una actividad en interés social, v.gr., fundaciones de beneficencia o de instrucción pública, asociaciones de finalidad útil para la comunidad, etc.) y las de utilidad privada (que persiguen fines de estricto interés particular, especialmente de naturaleza económica).

**Artículo 35 Código Civil.**

*Son personas jurídicas:*

*1.º Las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por la Ley.*

*Su personalidad empieza desde el instante mismo en que, con arreglo a Derecho, hubiesen quedado válidamente constituidas.*

*2.º 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.*

Con todo, observa Díez Picazo (1982: 648) la crisis en la que se encuentra hoy el concepto de persona jurídica. Señala este autor que la noción de persona jurídica, reservado tradicionalmente para realidades que persiguen un fin público, se aplica desde el siglo XIX al contrato de sociedad es decir, a la unión de personas que aportan bienes para la obtención de un lucro egoísta. Ello va a suponer que la fundamentación distintiva de la persona deja de ser el interés público permanente propio de la ciudad, el municipio o los gremios, para pasar a ser la creación de un patrimonio propio y distinto del de sus asociados.

Lógicamente la creación de una masa patrimonial autónoma puede comportar en ocasiones un riesgo cierto de elusión del principio de responsabilidad patrimonial universal consagrado por el artículo 1911 CC (“Del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros”). Ante esta situación la jurisprudencia reacciona acudiendo al denominado “levantamiento del velo” que, según conocida expresión de Niboyet, implica “descorrer el velo que oculta a los asociados por razones de comodidad jurídica”.

Como señala Hurtado (2000: 21), la Primera Guerra Mundial determinó la necesidad de adoptar medidas de control del patrimonio de determinadas personas jurídicas que siendo nacionales de un estado enemigo mantenían intereses en este país. Ante esta situación Francia y el Reino Unido optaron legislativa y jurisprudencialmente, por considerar estas sociedades como enemigas, ignorando su nacionalidad societaria para considerar por el contrario la nacionalidad de sus accionistas integrantes.

Esta posición, admitida entre nosotros a partir de la STS de 28 de mayo de 1984 -con precedentes en la STS de 12 de diciembre de 1950 que negó la condición de tercero de buena fe al socio adjudicatario de una finca tras la liquidación de una sociedad de carácter familiar a la que previamente se le había adjudicado en un anterior procedimiento hipotecario y que alegaba defectos procesal en ese mismo procedimiento- supondrá quebrar el hermetismo de la personalidad jurídica, e incluso para algunos autores la propia negación del concepto.

Apuntado lo anterior, podemos entender con Lacruz y Sancho Rebullida (1983: 224) que fundación es «la persona jurídica privada que el ordenamiento reconoce cuando un sujeto de derecho, el fundador, dispone para el futuro el destino de unos bienes al servicio permanente de una finalidad de interés general. Una persona que, como se ve, no es colectiva, no tiene socios... es una finalidad en acción, con medios y organización propia, en la cual el fundador en cuanto tal carece de influencia, aunque la tenga en cuanto órgano al servicio de la misma. La finalidad es el nervio, la ley suprema de la fundación».

Junto a este elemento teleológico o finalista deben concurrir necesariamente en la fundación los elementos patrimonial y organizativo. En virtud del elemento patrimonial, verdadero elemento esencial de la categoría, se adscriben determinados bienes a la consecución de un fin. Tanto es así que, en palabras del Tribunal Supremo (STS de 12 de abril de 1995, Sala Tercera): lo característico o elemento definidor de las fundaciones es ser un patrimonio que por voluntad de su fundador está afectado al cumplimiento de un fin público, pudiéndose afirmar que la fundación es un patrimonio al que se le dota de personalidad jurídica. En el mismo sentido el Tribunal Constitucional, en STC 49/1988 de 22 de marzo, definió la fundación la persona jurídica constituida como una masa de bienes vinculados por el fundador o fundadores a un fin de interés general.

En cuanto a la organización, para De Castro (1984: 293) las fundaciones pueden definirse conceptualmente como organizaciones. En este sentido Embid (2003: 83) señala que el elemento organizativo tiende a situarse en el centro del concepto de sociedad mercantil, desplazando al tradicional ánimo de lucro.

En contra, entiende Beneyto (2004: 1266) que el elemento organizativo es inherente a toda persona jurídica por lo que por sí solo, vg. sin dotación, no se puede definir la figura. Incluso para Carrancho (1997: 45) la organización no es un elemento esencial sino accidental del concepto.

Sin embargo, como pone de relieve González Cueto (2003: 49) para la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, siguiendo el precedente de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos a la participación privada en Actividades de Interés General, la fundación descansa en la idea de organización, no es un patrimonio ni obra sino una organización con determinadas características. En este sentido su art. 2.1 señala que:

*Son fundaciones las organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general.*

El origen de las Fundaciones se encuentra en el Derecho Canónico con anterioridad al cual, para lograr que determinados bienes quedaran adscritos a una finalidad permanente a respetar por generaciones posteriores (normalmente el culto a los antepasados), había que acudir a medios indirectos consistentes en atribuir legados o donaciones a una colectividad duradera por su naturaleza: Collegia y especialmente Municipia. No obstante, Huerta y Huerta (1998: 64) encuentran el origen de las fundaciones en la antigua Grecia, como manifestación del culto a los antepasados. En torno al siglo VI antes de Cristo, cuando la decadencia de la polis y de la familia determinó «el temor de los vivos de no contar después de muertos miembros de su familia para cumplir de modo permanente su deseo de culto y también el temor de que sus descendientes no quisieran cumplir voluntariamente sus ofrendas “nomitosema” o “patria”) y como la alimentación continua era necesaria para los difuntos, hizo que el fundador estableciera una serie de disposiciones que aseguraban su propio “nomitosema”».

Desde el siglo IV, tras el Edicto de libertad religiosa, muchos fieles optaron por ceder a su Diócesis bienes adscritos a una finalidad permanente, vg. la fundación de un hospital o un asilo. Con el tiempo estos bienes fueron gestionados como una masa separada y merecieron la consideración de un sujeto de derecho autónomo.

Con el Renacimiento se produce un fenómeno de laicización de las fundaciones apareciendo, junto a las tradicionales fundaciones canónicas, por un lado fundaciones denominadas de protectorado real (sometidas al derecho estatal y gestionadas por delegados del rey) y, por otro, obras pías laicas (regidas también por el derecho estatal pero sometidas a la visita del obispo y a la inspección de la autoridad administrativa). Al mismo tiempo aparece el Mayorazgo, modalidad que se aproxima a la fundación de interés particular.



Durante la Revolución Francesa, Mirabeau justificó ante la Asamblea Constituyente la disolución de las numerosas fundaciones eclesiásticas y de caridad existentes en Francia aduciendo que, en la medida de que el Estado es el único representante de los intereses generales, todas las fundaciones son delegadas suyas y revocables por tanto a voluntad.

En nuestro país las fundaciones fueron consideradas manos muertas por la legislación desamortizadora. En este sentido la Iglesia fue considerada mano muerta por Ley de 27 de septiembre de 1820, no pudiendo en adelante adquirir inmuebles.

El art. 14 de la Ley de 11 de octubre de 1820 prohibió la creación de fideicomiso, patronatos....., y cualquier vinculación de bienes. El art. 28 de la Ley de 27 de diciembre de 1821 exceptuó de la disolución automática a los establecimientos particulares de beneficencia a los que sin embargo se le aplicó la prohibición de un inmueble a excepción de los que ocupaban (arts. 2 y 25).

La consideración de las fundaciones fue pareja a la evolución política experimentada por nuestro país. Así:

– La ley de Beneficencia, de 20 de junio de 1849, desarrollada mediante Real Decreto de 6 de julio de 1853, aunque sienta como principio el carácter público de los establecimientos de beneficencia, admite la posibilidad de establecimientos de beneficencia particular con capacidad para contratar y poseer bienes. Estos patronatos eran instituciones de beneficencia particular, no necesariamente docentes, que coexistían con la beneficencia general propia de Municipios, Provincias y el Estado. El art. 1.2 disponía que: “se considerarán establecimientos particulares si cumplieren con el objeto de su fundación, los que se costeen exclusivamente con fondos propios, donados o legados por los particulares, cuya dirección esté confiada a corporaciones autorizadas por el Gobierno para este efecto o a patronos designados por el fundador”.

– El Concordato, de 17 de octubre de 1851, devolvió a la Iglesia su capacidad adquisitiva de bienes, que pierde nuevamente por Ley de 1 de mayo de 1855, la cual, en contra de lo establecido por el Concordato, declaró de estado de venta los bienes del Estado, Clero, Órdenes Militares, propios y comunes de los pueblos... y en general los pertenecientes a manos muertas, disponiendo además que en lo sucesivo éstas no podrían poseer predios rústicos y urbanos, censos ni foros (arts. 1 y 25), exceptuándose únicamente los edificios y fincas destinados al servicio público y los ocupados por establecimientos de beneficencia e instrucción (art. 2).

– La Ley de 4 de abril de 1860: En virtud de Convenio celebrado entre la Papa Pío IX y la Reina Isabel II (25 de agosto de 1859, publicado como Ley del Reino el 4 de abril de 1860) se reconoce de nuevo el derecho a de la Iglesia a “adquirir, retener y usufructuar en propiedad y sin limitación y reserva toda especie de bienes y valores”.

– La Primera República: Tras el breve periodo revolucionario de 1868 y la Constitución aconfesional de 1869, durante el gobierno de Pi y Margall el Decreto de 16 de junio de 1973 reconoció a las fundaciones privadas el derecho a autogobernarse.

– Con la Restauración de la monarquía, la Constitución de 1876 declaró a la religión católica la única oficial del Estado y el Código Civil, respetando el Concordato de 1851 y el Convenio de 1859, disponiendo en su artículo 38-2 que “la Iglesia se regirá en este punto por lo concordado entre ambas potestades”. El Real Decreto de 14 de marzo de 1899 reorganiza los servicios de beneficencia particular e instrucción para el ejercicio del protectorado que sobre la beneficencia compete al Gobierno. Este Real Decreto es completado por la Instrucción de 14 de marzo de 1899 para el ejercicio del Protectorado del Gobierno en la Beneficencia particular.

– La Constitución Republicana de 9 de diciembre de 1931, tras proclamar el carácter aconfesional del Estado, consideró en pie de igual la Iglesia Católica con las restantes religiones que se regirían por una ley especial (art. 26). La ley de Asociaciones y Confesiones Religiosas de 2 de junio de 1933 restringió el derecho a adquirir y poseer bienes a la Iglesia Católica y sus Congregaciones Religiosas.

– La Ley de 2 de febrero de 1939 deroga la republicana Ley de Confesiones y el Concordato de 27 de agosto de 1935 y reafirma el derecho de la Iglesia Católica a adquirir bienes de todo tipo. Respecto de las asociaciones confesionales no católicas, consecuencia del Concilio Vaticano II, el Fuero de los Españoles en su art. 6 afirma que «la profesión y práctica de la Religión católica, que es la del Estado español, gozará de protección oficial. El Estado asumirá la protección de la libertad religiosa que será garantizada por una eficaz tutela jurídica que, a su vez, salvaguarde la moral y el orden público». La evolución de la sociedad determina el Reglamento de Fundaciones culturales privadas de 21 de julio de 1972 que, acertadamente, sustituye la denominación de fundaciones “benéfico-docentes” por el de “culturales”. Su art. 1.º señala 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 por personas a quienes corresponda su gobierno con arreglo a las prescripciones de sus estatutos”.

– El advenimiento de la democracia: En el anteproyecto de Constitución se reconocía el derecho de fundación “con arreglo a la ley”. La Enmienda núm. 252, presentada por el Grupo Socialista de Cataluña, propuso la supresión del art. 22 del anteproyecto, actual 34, por entender que el derecho de fundación no tiene la consideración de derecho fundamental. La enmienda núm. 2, presentada por el Sr. Carro Martínez de Alianza Popular, propuso también su supresión por entender que la materia es simplemente propia del Código Civil. El Informe de la Ponencia se refirió separadamente a los derechos de asociación (art. 21) y fundación (art. 22) sin exigir a las fundaciones el que persigan interés general. Durante los debates celebrados en la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas el Sr. Barón Crespo, del Grupo Socialista, propuso la desconstitucionalización de las fundaciones por considerarlas anacrónicas y contrarias a la función social de la propiedad. Por el Grupo Centrista Óscar Alzaga defendió la inclusión del derecho a la fundación en el texto constitucional por considerarlo mecanismo de generosidad de las personas físicas que trasladan su patrimonio a favor del interés público. El Dictamen de la Comisión mantuvo la redacción del art. 22 en la Ponencia. Contra este dictamen se presentó por el Grupo Socialista la Enmienda nº 340 retirada sin embargo antes de debate en el Congreso. El art. 22 del texto remitido al Senado reconocía el derecho a la fundación “con arreglo a la ley”. La enmienda nº 20 del Grupo Progresistas y Socialistas Independientes defendida por el Senador D. Lorenzo Martín Retortillo (parece que a sugerencia de García de Enterría) propuso la exigencia de perseguir fines de interés general (Huerta y Huerta 2007: 217).

– Esta traducción legislativa continuó con La Ley 30/1994, de 24 de noviembre que supuso, en palabras de la Exposición de Motivos de la vigente Ley 50/2002, poner fin a un régimen regulador de las fundaciones que cabría calificar de vetusto (algunas de sus normas databan de mediados del siglo XIX), fragmentario, incompleto y aun contradictorio, satisfaciendo las legítimas demandas y aspiraciones reiteradamente planteadas por el sector, y adaptando, en suma, esta normativa a las exigencias del nuevo orden constitucional, singularmente en lo que se refiere al sistema de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

Señala la Exposición de Motivos de la Ley 30/1994, que la ley parte de un concepto tradicional de Fundación, poniendo su acento en su carácter de organización. Permite que las personas jurídicas públicas constituyan fundaciones. Las fundaciones

adquieren personalidad jurídica desde su inscripción en el Registro de Fundaciones. Permite expresamente que las fundaciones ejerzan directa o indirectamente actividades mercantiles o industriales exigiendo que al menos el 30% de las rentas o de los ingresos que obtengan se destinen a los fines fundacionales.

– Por último la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, tiene como finalidad, según su Exposición de Motivos, acoger en nuestro sistema experiencias innovadoras desarrolladas en el derecho comparado, que pueden fortalecer el fenómeno fundacional en nuestro país, dando respuesta a las demandas de las propias fundaciones, superando rigideces de la anterior regulación que dificultaban su adecuado desenvolvimiento, simplificando trámites administrativos, reduciendo el control del Protectorado, reformando la organización y funcionamiento del Patronato, etc. Además la Ley 50/2002 circunscribe su actuación a la regulación sustantiva y procedimental de las fundaciones, dejando para la Ley 49/2002 el contenido del Título II de la anterior, esto es, los incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, por ser ésta una materia cuyos perfiles específicos demandan un tratamiento separado.

Según dicha Exposición de Motivos: “Tres son los objetivos que se pretende alcanzar con esta nueva regulación del derecho de fundación. En primer término, reducir la intervención de los poderes públicos en el funcionamiento de las fundaciones. Así, se ha sustituido en la mayor parte de los casos la exigencia de autorización previa de actos y negocios jurídicos por parte del Protectorado, por la de simple comunicación al mismo del acto o negocio realizado, con objeto de que pueda impugnarlo ante la instancia judicial competente, si lo considera contrario a derecho, y, eventualmente, ejercitar acciones legales contra los patronos responsables. Por otra parte, se han flexibilizado y simplificado los procedimientos, especialmente los de carácter económico y financiero, eximiendo además a las fundaciones de menor tamaño del cumplimiento de ciertas obligaciones exigibles a las de mayor entidad. Por último, la Ley pretende, a lo largo de todo su articulado, dinamizar y potenciar el fenómeno fundacional, como cauce a través del que la sociedad civil coadyuva con los poderes públicos en la consecución de fines de interés general”.

El Parlamento Europeo, en su Resolución sobre las fundaciones en Europa (R.A. 304/93), señala que merecen apoyo especial las fundaciones que participen en la creación y desarrollo de respuestas e iniciativas, adaptadas a las necesidades sociológicas de la sociedad contemporánea. Particularmente, las que luchan por la defensa de la democracia, el fomento de la solidaridad, el bienestar de los ciudadanos, la

profundización de los derechos humanos, la defensa del medio ambiente, la financiación de la cultura, las ciencias y prácticas médicas y la investigación.

En el mismo sentido el Tribunal Constitucional (por todas, STC 18/1984, de 7 de febrero) apunta que una de las notas características del Estado social de Derecho es que los intereses generales se definen a través de una interacción entre el Estado y los agentes sociales, interpenetración entre lo público y lo privado que trasciende al campo de lo organizativo, donde las fundaciones desempeñan un papel de primera magnitud.

## **2.2.- REGULACIÓN LEGAL**

Debemos partir de que el art. 149.8º CE atribuye al Estado, frente a las Comunidades Autónomas, competencia exclusiva sobre legislación civil “sin perjuicio de la conservación, modificación y desarrollo por las Comunidades Autónomas de los derechos civiles, forales o especiales allí donde existan”.

Ante las dudas planteadas, las STC 121/1992 y 182/1992 interpretaron que el término “existente” del art. 149-1-8º CE no es equivalente a derecho compilado sino que se identifica con el derecho consuetudinario vigente en el momento de entrar en vigor la Constitución. Ello ha permitido considerar constitucional la Ley de Arrendamientos Históricos Valencianos (Ley 6/1986, de 15 de diciembre, de la Generalitat Valenciana) entendiéndose que las competencias que la Comunidad asume en su Estatuto vienen referidas al derecho consuetudinario valenciano subsistente tras la abolición de los Fueros.

En cualquier caso, esta concurrencia de normas estatales y autonómicas produce que la disciplina sustantiva de la materia plantee una especial complejidad. Retirado el Recurso de Inconstitucionalidad 2564/1998, la Disposición Final Primera de la Ley 30/1994 delimitó las competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas lo que, con escasas diferencias, reitera la Disposición Final Primera de la Ley 50/2002.

La disposición final primera enumera los preceptos que son de aplicación a todas las fundaciones, sean estatales o autonómicas, bien por regular las condiciones básicas que garantizan la igualdad de los españoles en el ejercicio del derecho de fundación (artículo 149.1.1 CE), bien por su naturaleza procesal (artículo 149.1.6 CE), bien por incorporar normas de derecho civil, sin perjuicio de la aplicabilidad preferente del derecho civil foral o especial allí donde exista (artículo 149.1.8 CE). Los restantes

preceptos de la Ley serán de aplicación únicamente a las fundaciones de competencia estatal.

De esta manera, hay que distinguir en cuanto al ámbito de aplicación los siguientes apartados:

Constituyen las condiciones básicas para el ejercicio del derecho de fundación, reconocido en el art. 34 CE en relación con el 53 CE, y son de aplicación general al amparo del art. 149.1.1 CE los preceptos relativos al concepto de fundación (art. 2), fines y beneficiarios (arts. 3.1, 2 y 3), adquisición de personalidad jurídica (art. 4), órgano de gobierno de la fundación (art. 14), causas de extinción (art. 31) y funciones del protectorado (art. 34.1).

Además, son de aplicación general, al amparo del art. 149.1.1 y 8 CE, los preceptos relativos a solución de conflicto de leyes y determinación de las fuentes del derecho: es decir, el domicilio de las fundaciones. Nótese cómo este art. 6 Ley 50/2002 aproxima el régimen del domicilio de las fundaciones al de las restantes personas jurídicas del art. 41 CC y al de las Sociedades Anónimas del art. 9 LSC (art. 6), fundaciones extranjeras (art. 7) y ordenación de registros públicos (art. 37.4).

Un segundo grupo está integrado por normas que, por constituir legislación civil, son de aplicación general a todas las Comunidades Autónomas incluidas las que según sus Estatutos de Autonomía tengan competencia en materia de Fundaciones, salvo a aquellas Comunidades que tengan derecho civil especial o foral, en las que serán de aplicación preferente sus propias normas: artículos 5, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 17.1 y 2, 18.1.2, y 4, 19.1, 22.1 y 2, excepto el último inciso 29.1, 2, 3 y 5, 30.1, 3 y 4, 32 y 42. Estos preceptos “constituyen legislación civil y son de aplicación general al amparo de lo previsto en el artículo 149.1.8 de la Constitución, sin perjuicio de la aplicabilidad preferente del Derecho Civil Foral o Especial, allí donde exista”.

En cuanto a las normas procesales contenidas en la ley (acciones de responsabilidad contra Patronos, suspensión del cargo de patronos recursos jurisdiccionales contra actos del protectorado: arts. 17.3; 18.3; 21.3, segundo párrafo; 22.2, último inciso, 35.2 y 43, son de aplicación general al amparo del artículo 149.1.6 de la Constitución.

Los restantes preceptos de la Ley 50/2002 son de aplicación a las fundaciones de competencia estatal esto es, a aquellas que se rigen íntegramente por el derecho

estatal. A diferencia de lo establecido en la Ley 30/1994 -que obligaba a que la el domicilio de la fundación se estableciere contra la sede del patronato, y la sede del patronato se debía establecer en el lugar en donde ejercían principalmente sus actividades. Hoy el art. 6 de Ley 50/2002 aproxima el régimen del domicilio de las fundaciones al de las restantes personas jurídicas del art. 41 CC y al de las Sociedades Anónimas del art. 9 LSC- permite que el domicilio se sitúe en el lugar en donde tenga su sede el Patronato o en el lugar donde la fundación ejerza principalmente el patronato.

**Artículo 6.º LF Domicilio.**

*1. Deberán estar domiciliadas en España las fundaciones que desarrollen principalmente su actividad dentro del territorio nacional.*

*2. Las fundaciones tendrán su domicilio estatutario en el lugar donde se encuentre la sede de su Patronato, o bien en el lugar en que desarrollen principalmente sus actividades.*

*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*

**Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.**

**Artículo 9.º Domicilio.**

*1. Las sociedades de capital fijarán su domicilio dentro del territorio español en el lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y dirección, o en el que radique su principal establecimiento o explotación.*

*2. Las sociedades de capital cuyo principal establecimiento o explotación radique dentro del territorio español deberán tener su domicilio en España.*

### **2.3.- ASPECTOS CONSTITUCIONALES DE LA FUNDACIÓN: EL INTERÉS GENERAL**

Señala el art. 34 de la Constitución de 1978 que:

**Artículo 34.**

*1. Se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la ley.*

*2. Regirá también para las fundaciones lo dispuesto en los apartados 2 y 4 del artículo 22.*

El transcrito precepto se encuentra ubicado en la Sección 2ª del Capítulo II del Título I, “de los derechos y deberes de los ciudadanos” en contraposición a la sección primera de ese mismo capítulo denominada “de los derechos fundamentales y libertades públicas”. Por ello no cabe entender que el derecho a la fundación sea de carácter fundamental. Sin embargo, como señala Beneyto Feliu (2004: 1278) esta tesis no es

unánime en la doctrina. Así Rey Martínez considera que el solo criterio de la ubicación sistemática no es suficiente para excluirlo por sí solo de la categoría de los derechos fundamentales, y para Huerta y Huerta se trataría de derecho fundamental no especialmente protegido o de segundo grado.

Como resalta el Tribunal Constitucional (STC 49/1988 de 22 de marzo) que el reconocimiento del derecho de fundación figura en el texto constitucional inmediatamente después del artículo treinta y tres que reconoce el derecho a la propiedad privada y la herencia “permite entender que aquel derecho es una manifestación más del principio de autonomía de la voluntad respecto de los bienes, por cuya virtud un persona puede disponer de su patrimonio libremente, dentro de los límites y con las condiciones legalmente establecidas, incluso creando una persona jurídica para asegurar los fines deseados”.

Además el art. 53.1 de la Constitución [“Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo II del presente título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el art. 161.1.a)”], sustrae al legislador la posibilidad de invadir el “contenido esencial” de la figura, lo que implica, a efectos del derecho constitucional a crear fundaciones, que el legislador no puede invadir lo concerniente al reconocimiento de la personalidad jurídica, su dotación patrimonial o su capacidad general del instituto. Para Carrancho Herrero (1997: 89) la determinación del “contenido esencial” plantea una doble dificultad: por un lado se trata de un concepto jurídico indeterminado que deberá llenarse de contenido, de otro, supone la imposibilidad para el legislador de crear un concepto de fundación distinto del existente.

En cualquier caso, dice Lacruz, la propia existencia de la fundación exige la necesidad de perseguir una finalidad de interés general (art. 3.1), impersonal, altruista y discutidamente gratuita.

***Artículo 3.º LF. Fines y beneficiarios.***

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



*fomento de la tolerancia, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.*

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

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

*4. 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, del Patrimonio Histórico Español, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.*

La necesidad de perseguir un interés general supone ontológicamente su nota diferencial frente a la asociación. Por “interés general” (interés público en terminología del art. 35 del Código Civil) no cabe entender solamente aquel que no es individual o de grupo de personas determinado sino además aquel que representa un valor “apetecible para el común”.

La Resolución del Parlamento Europeo, de 9 de marzo de 1994, sobre Fundaciones y Europa considera en su apartado 11 que “las fundaciones, instrumento de humanismo y progreso, y no un fin en sí mismas, deberían poder gestionar los bienes y beneficios como bien entiendan, a condición de que se conformara a su carácter de organismo sin fines lucrativos y a su proclamado objetivo de interés general...”

Como dice este autor (229 y 235), «que el interés sea general no significa que deba afectar a todos: al contrario vale como interés general cualquier actividad que afecte a un número indeterminado de sujetos, aunque reducido. Lo importante es la generalidad del interés en potencia aunque in actu sean pocos los interesados».

Observa González Cueto (2003: 63) que si para la Ley 30/1994 la prohibición de fundaciones familiares alcanzaba a las fundaciones constituidas “con la finalidad de destinar sus prestaciones a los cónyuges o parientes del fundador hasta el cuarto grado inclusive” en la Ley 50/2002 se establece la imposibilidad de constituir 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.

Sin embargo, García-Andrade Gómez considera que la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de personas con discapacidad y modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta Finalidad, ha introducido en el derecho español las fundaciones de interés particular, opinión probablemente discutible. Señala el citado autor (2005: 25) que «En rigor el reconocimiento constitucional no consiste sino en el aseguramiento de una categoría de fundaciones, las de interés general, que necesariamente habrán de existir en nuestro derecho en virtud de la garantía institucional ya analizada. Mas en modo alguno es posible deducir de esta garantía una suerte de interdicción de las fundaciones no comprendidas bajo su protección. Cabalmente la Constitución no opone otro límite con respecto a los fines fundacionales que el establecido en el art. 22.2, referido a la persecución de fines o la utilización de medios tipificados como delitos».

Además, las actividades de la fundación deben beneficiar a un colectivo indeterminado precisamente para evitar la existencia de fundaciones de interés particular. El Tribunal Supremo, en STS de 12 de febrero de 1946, se refirió de manera acertada a “individuos indeterminados nominalmente”. Cuestión distinta es, dice Díez Picazo (1982: 680) siguiendo a De Castro, que el fundador no pueda establecer un orden de preferencia en el alivio o socorro de la necesidad de sus parientes, siempre que no excluya de modo terminante a los extraños. Todo ello reconociendo que la concordancia entre interés general y destinatarios individualizados puede con frecuencia ser fuente de conflictos.

Observa De Priego (2003: 736) que «no se puede aproximar fines de interés general y destinatarios no individualizados hasta el punto de hacerlos coincidir totalmente, como tampoco hay que identificar destinatarios individualizados con fines de interés privado o si se quiere de forma gráfica, egoístas. Sin embargo, a una fundación que persiga un fin de interés general (protección y asistencia de personas con deficiencias físicas o psíquicas o de personas mayores) y cuyos destinatarios, durante un determinado periodo de tiempo, sean personas determinadas se le niega la posibilidad de constituirse merced a lo establecido en el art. 3.2 de la Ley de Fundaciones, a pesar de cumplir a nuestro juicio, con la exigencia constitucional. A nuestro juicio debe estar a la caracterización del fin como interés general, que excluye por supuesto el ánimo de obtener lucro o ganancia, puesto que este interés general es el único límite que establece el mencionado art. 34 de la Constitución».

En cuanto a la gratuidad en las actividades de la fundación, aunque las Instrucciones 1875 y 1899 [Así, el art. 2 del Real Decreto de 14 de Marzo de 1899: “Son instituciones de Beneficencia los establecimientos o asociaciones permanentes destinados a la satisfacción gratuita de necesidades intelectuales o físicas” interpretaron la finalidad altruista en el sentido de no poder percibir precio alguno por sus servicios, el art. 26 de la Ley 50/2002 permite expresamente a la fundaciones obtener ingresos por sus actividades “siempre que ello no implique una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios”.

Como señala el FJ 10º de la STC 11/1981, de 8 de abril, por contenido esencial del derecho cabe entender el elenco de facultades o posibilidades de actuación necesarias para que el derecho sea reconocible como perteneciente al tipo descrito y sin las cuales deja de pertenecer a ese tipo, desnaturalizándose.

Señala Pérez Escolar (2008: 39) que: «lo que garantiza el art. 34 CE es el derecho a constituir fundaciones para fines de interés general, pudiendo el legislador ordinario admitir o no su participación en actividades empresariales y, por supuesto, marcar sus límites, pues ello no afecta a lo que el TC denomina, a efectos de delimitar el contenido esencial de los derechos fundamentales, su “reconoscibilidad” o características identificativas, esenciales, por tanto, de los mismos, de acuerdo con la conciencia social de cada tiempo y lugar».

## **2.4.- CLASES DE FUNDACIONES**

### ■ Fundaciones de Derecho Público.

La distinción entre entes de derecho público y privado resulta difícilmente aplicable a las fundaciones, puesto que por definición, la fundación es una persona privada, de interés público en terminología del Código Civil, de interés general en la terminología constitucional. Stricto sensu las personas públicas son, en la clasificación del Código Civil, corporaciones.

### ■ Fundaciones de Dinero y de Establecimiento.

La doctrina alemana distingue entre Hauptgeldstiftug, fundaciones de dinero que se limitan a gastar las rentas de un patrimonio conforme a los fines fundacionales, y Anstaltstiftung, fundaciones de establecimiento que vinculan funcionalmente sus bienes

a una actividad, es decir, la fundación de establecimiento pone a disposición de sus beneficiarios las instalaciones, edificios u objetos de que disponga.

#### ■ Fundaciones Canónicas.

Los acuerdos entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, ratificados el 4 de diciembre del mismo año, reconocen personalidad civil a las fundaciones religiosas que gocen de ella en la fecha de su entrada en vigor. Respecto de las fundaciones que no gocen personalidad pueden adquirir personalidad civil, con arreglo a lo dispuesto en la legislación del estado mediante su inscripción en el correspondiente Registro. Ex art. 5 de los Acuerdos, las entidades de carácter benéfico-asistencial se rigen por sus estatutos y gozan de los mismos derechos y beneficios que los entes clasificados como de beneficencia privada

Hay que tener en cuenta que las normas de la Ley 50/2002 se entienden “sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones creadas o fomentadas por las mismas”.

#### ■ Fundaciones a Fe y Conciencia.

En las que el fundador limita e incluso prohíbe la intervención de los poderes públicos en la actuación de la fundación, disponiendo incluso su extinción si esta se produce. Fueron admitidas por la Ley General de Beneficencia, de 20 de junio de 1849, por el art. 6 del Real Decreto de 14 de marzo de 1899 sobre reorganización de servicios de la beneficencia particular. Sin embargo, como afirma López Quetglás (1999: 57) esta cláusula resulta inadmisibles tras las leyes 30/1994 y 50/2002.

##### ***Artículo 2 LF. Concepto.***

*1. Son fundaciones las organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general.*

*2. Las fundaciones se rigen por la voluntad del fundador, por sus Estatutos y, en todo caso, por la Ley.*

##### ***Artículo 11 LF. Estatutos.***

*2. Toda disposición de los Estatutos de la fundación o manifestación de la voluntad del fundador que sea contraria a la Ley se tendrá por no puesta, salvo que afecte a la validez constitutiva de aquélla. En este último caso, no procederá la inscripción de la fundación en el correspondiente Registro de Fundaciones.*

#### ■ Fundaciones Laborales.

Equiparadas por el art. 1 del Decreto 446/1991, de 16 de marzo, a las instituciones de beneficencia particular, benéfico docentes y de previsión social. Tras la Disposición Derogatoria de la Ley 30/1994, derogada a su vez por la Disposición Derogatoria Única de la Ley 50/2002, nos limitaremos a señalar con Carrancho Herrero (1977: 62) que su interés radicaba en no presentar los caracteres atribuidos conceptualmente a las fundaciones, a saber su carácter no asociativo y la necesidad de que sus beneficiarios sean colectividades indeterminadas.

#### ■ Fundaciones Destinadas a la Conservación y Restauración del Patrimonio Histórico Español.

Ex art. 3.4 de la Ley 50/2002, cabe admitir la posibilidad de fundaciones cuya finalidad exclusiva o principal sea la conservación y restauración de bienes del patrimonio histórico español, respetando los deberes de exposición al público y vigilancia administrativa que impone la Ley 16/1985, de 25 de junio, de Patrimonio Histórico Español.

##### ***Artículo trece***

*1. A los bienes declarados de interés cultural se les expedirá por el Registro General un Título oficial que les identifique y en el que se reflejarán todos los actos jurídicos o artísticos que sobre ellos se realicen. Las transmisiones o traslados de dichos bienes se inscribirán en el Registro. Reglamentariamente se establecerá la forma y caracteres de este Título.*

*2. Asimismo, los propietarios y, en su caso, los titulares de derechos reales sobre tales bienes, o quienes los posean por cualquier título, están obligados a permitir y facilitar su inspección por parte de los Organismos competentes, su estudio a los investigadores, previa solicitud razonada de éstos, y su visita pública, en las condiciones de gratuidad que se determinen reglamentariamente, al menos cuatro días al mes, en días y horas previamente señalados. El cumplimiento de esta última obligación podrá ser dispensado total o parcialmente por la Administración competente cuando medie causa justificada. En el caso de bienes muebles se podrá igualmente acordar como obligación sustitutoria el depósito del bien en un lugar que reúna las adecuadas condiciones de seguridad y exhibición durante un período máximo de cinco meses cada dos años.*

#### ■ Fundaciones de Investigación Científica, Asistencia Social o Deportivas.

Como observa Beneyto Feliu (2004: 1274) a pesar del tenor literal del art. 3, la legislación fiscal contenida en la Ley 49/2002 introduce determinadas excepciones a la prohibición general de fundaciones que beneficien al fundador, su cónyuge o parientes, que al tener el mismo rango normativo se consideran perfectamente compatibles entre

sí, así el art. 3.4 se refiere a actividades de investigación y desarrollo tecnológico,... actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere el art. 20-1-8º y 13º de la Ley 37/1992 del IVA.

#### ■ Fundaciones del Sector Público Estatal.

Tienen esta consideración (ex art. 44 LF) aquellas fundaciones en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de la Administración General del Estado, sus organismos públicos o demás entidades del sector público estatal.

b) Que su patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50 por 100 por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades.

Las fundaciones del sector público estatal no podrán (ex art. 46) ejercer potestades públicas y únicamente podrán realizar actividades relacionadas con el ámbito competencial de las entidades del sector público estatal fundadoras, debiendo coadyuvar a la consecución de los fines de las mismas, sin que ello suponga la asunción de sus competencias propias, salvo previsión legal expresa.

El Protectorado de estas fundaciones se ejercerá, con independencia del ámbito territorial de actuación de las mismas, por la Administración General del Estado.

En materia de presupuestos, contabilidad y auditoría de cuentas, estas fundaciones se registrarán por las disposiciones que les sean aplicables del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por el Real Decreto legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre. En todo caso, la realización de la auditoría externa de las fundaciones del sector público estatal en las que concurran las circunstancias previstas en el artículo 25.5 de la presente Ley, corresponderá a la Intervención General de la Administración del Estado.

Pone de manifiesto González Cueto (2003: 343) que «las fundaciones del sector público estatal -o del sector público, en general- soy hoy en día una realidad. Tienen un título legal que autoriza su creación y en consecuencia son no sólo legales sino también legítimas. Ahora bien, cosa distinta es que sean convenientes o inconvenientes. Salvo excepciones, me atrevería a decir que son prescindibles, que simplemente reflejan el deseo de su creadores por eludir unos controles que parecen ahogarles, muchas veces por incapacidad y también, por qué no decirlo, porque no quieren ser controlados».

#### ■ Fundaciones Vinculadas a Partidos Políticos.

Aunque se rigen por las disposiciones generales de la Ley, la Disposición Adicional Séptima de la Ley 50/2002 permite que sus recursos procedan de la financiación pública a través de los presupuestos de las distintas Administraciones públicas en los términos establecidos en la legislación presupuestaria aplicable y, en su caso, mediante las correspondientes convocatorias públicas.

La DA Séptima de la Ley 50/2002 despeja tácitamente las dudas que se pudieran plantear en orden al pretendido “interés general” señala García-Andrade (2005: 59) que el art. 3 de la Ley 50/2002 «no contempla la difusión de ideas partidistas entre los fines de interés general, sino tan sólo las que puedan resultar comunes, tales como “el fortalecimiento institucional”, la promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos».

#### ■ Fundaciones Estatales y Autonómicas.

Atendiendo a la legislación aplicable cabe distinguir entre fundaciones competencia del Estado y fundaciones competencia de las Comunidades Autónomas.

Plantea Pérez Escolar (2008: 27) «el grado de acierto con el que haya procedido el legislador estatal a la hora de llevar a cabo la delimitación de qué deba entenderse por legislación básica y por legislación civil en la materia, lo cual no es, por supuesto, determinante desde el punto de vista constitucional. Los criterios que se deducen al respecto tanto de la DF Primera de la Ley 30/1994 como de la misma Disposición de la vigente Ley 50/2002 constituyen sin duda uno de los puntos más cuestionados -si no el que más- de ambas normas, pues el legislador ha llevado a cabo tal delimitación no sólo variando su punto de vista en pocos años sin justificación aparente sino también olvidando que, como dice el profesor Rodrigo Bercovitz, la legislación de fundaciones merece el calificativo de legislación civil en todo aquello que no afecte a las cuestiones relacionados con los aspectos administrativos del control que ejerce el protectorado, con su vertiente procesal y con su régimen fiscal».

El art. 2.a del RD 1337/2005, de 11 de noviembre, Reglamento Fundaciones de Competencia Estatal, se declara aplicable “a las fundaciones que desarrollen su actividad en todo el territorio del estado o principalmente en el territorio de más de una comunidad autónoma, sin perjuicio de su posible actuación en el extranjero”.

## **2.5.- CONSTITUCIÓN DE LA FUNDACIÓN: ELEMENTOS PERSONALES, REALES Y FORMALES**

Como observa Durán (1996: 17), son pocas las instituciones en el mundo del derecho que hayan desarrollado su existencia tan al margen de su previsión legislativa como la Fundación. Ello es así porque, atendiendo al carácter público de las normas que disciplinan la materia, el legislador ha considerado más el Protectorado y su inspección legal que su estructura jurídica. Por ello, concluye este autor, resulta especialmente difícil proponer un sistema uniforme para su precisa regulación.

### ***Artículo 14.1 LF. Patronato.***

*En toda fundación deberá existir, con la denominación de Patronato, un órgano de gobierno y representación de la misma, que adoptará sus acuerdos por mayoría en los términos establecidos en los Estatutos.*

En cualquier caso, señala Castán (1987: 447), la constitución de cualquier persona jurídica precisa de la concurrencia de dos elementos: de un lado, un substrato o soporte que aparezca como independiente de los elementos que lo componen, de otro, el reconocimiento explícito o implícito por el ordenamiento que atribuya a esta entidad la cualidad de persona jurídica.

La formación del substrato en las fundaciones requiere la erección válida de un organismo adecuado al cumplimiento de un fin de la vida, bien mediante un acto del Estado, caso de las instituciones públicas, bien un acto de voluntad particular. En cuanto al reconocimiento, una vez creado el substrato de la personalidad jurídica, se precisa el reconocimiento del Estado, sin el cual estaremos ante un mero ente sin personalidad.

Tras la Ley 30/1994, las Fundaciones adquieren personalidad jurídica con su inscripción en el Registro de Fundaciones. Como observa Real Pérez (200: 170 y 184 y ss.), el art. 11 de la Ley 30/1994 fue redactado por influencia del art. 15 de la Ley de Sociedades Anónimas que disciplina la sociedad en formación. Por ello cabe trasladar la teoría mercantil sobre la materia a lo que este autor denomina «fundaciones irregulares» esto es aquellas que actúan de facto en el tráfico sin haberse formalizado su inscripción.

### **2.5.1.- Elementos Personales**

Ex art. 8 de la Ley 50/2002, pueden constituir fundaciones las personas físicas (con capacidad para disponer gratuitamente, inter vivos o mortis causa, de los bienes y derechos en que consista la dotación) o jurídicas. Advierte González Cueto (2003: 93) lo siguiente: «aunque pueden existir beneficios en la utilización de esta figura por los



poderes públicos ... es cierto el riesgo de que se utilice para limitar o amortiguar los requisitos y controles exigidos por la legislación (pensemos en materia de contratación, personal, control de gasto) para garantizar un adecuado empleo de los fondos públicos», tanto públicas (a las que el art. 8.4 presume capacidad salvo que sus normas reguladoras establezcan lo contrario) como privadas, sean de índole asociativa (las cuales requerirán el acuerdo expreso del órgano competente para disponer gratuitamente de sus bienes, con arreglo a sus Estatutos o a su legislación aplicable) como de índole institucional (contando con el acuerdo de su órgano rector).

La posibilidad de las personas jurídicas públicas constituyan fundaciones ha sido criticada por algunos autores, vg. Caffarena, en la medida en que puede suponer un riesgo de desnaturalización del negocio jurídico fundacional (2005: 84) «conviene tener en cuenta que esta posibilidad de que las personas jurídicas públicas creen fundaciones no viene exigida por la Constitución. No es ya que el art. 34 de nuestra Ley Fundamental se encuentre dentro del capítulo referente a los derechos y deberes de los ciudadanos, es que dicha posibilidad no se corresponde con la finalidad de las fundaciones que es la de ser un instrumento fundamental de participación de los particulares en la realización de actividades de interés general».

Por su parte, Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de Fundaciones de la Comunidad Valenciana remite, en su artículo 7, en cuanto a la capacidad para fundar de las personas físicas o jurídicas, a lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones; señalándose, por lo que a las personas jurídico-públicas se refiere, que las mismas tendrán capacidad para constituir fundaciones, salvo que sus normas reguladoras establezcan lo contrario y sin que su constitución pueda comportar el establecimiento de servicios públicos cuya prestación, en régimen de fundación, no se halle especialmente prevista (artículo 7.2 Ley 8/1988).

### **2.5.2.- Elementos Reales: La Dotación Fundacional.**

Cabe entender por dotación el conjunto de bienes y derechos aportados a la fundación, por el propio fundador o por un tercero, en el momento de su constitución o con posterioridad, así como los que son afectados como tal por el fundador o por el patronato con carácter permanente para la atención de los fines que le son propios.

Previene el art. 12 LF que 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.

Observa Beneyto Feliu (2004: 1304 y ss.) que el Proyecto de Ley que dio origen a la Ley 50/2002 se refería únicamente a la “suficiencia” de la dotación. En virtud de enmienda defendida por el senador Iglesias Marcelo por entender que el término “suficiencia” hace referencia a los límites cuantitativos, mientras que “adecuado” se refiere a la naturaleza de los medios en relación a los fines. Por lo que a Comunidad Valenciana se refiere, el artículo 11 de su Ley reguladora se remite a lo dispuesto en la normativa estatal.

Reseña Caffarena (2005: 218) que, aunque gramaticalmente «adecuada» y «suficiente» no sean categorías equivalentes, la Ley 50/2002 al referirse al informe del Protectorado solamente alude a la suficiencia dotacional. Por ello hay que entender esta exigencia, por lo que, dice Embid (2003: 89) «se trata de un cantidad elegida por nuestro legislador con total autonomía, sin condicionamiento alguno derivado del derecho europeo, a diferencia de lo observado, en punto a capital mínimo, respecto de la SA... Aquí observamos nítidamente uno de los ejemplos en los que la legislación de fundaciones ha ido más allá de lo dispuesto en las normas sobre sociedades de capital. A la luz de lo expuesto sorprende que sea mucho más bajo el capital mínimo requerido para la constitución de una SRL, la cual, ciertamente, no, en puridad no puede identificarse con el capital social mínimo de S.A. o S.L. Esta adecuación o suficiencia se presume si su valor alcanza los 30.000 euros. Si no alcanza esta cantidad, 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 (art. 12.1)».

### **2.5.3.- Elementos formales: Escritura e Inscripción registral**

Dispone el art. 9 de la Ley 50/2002 que la fundación puede constituirse por actos “inter vivos”, mediante escritura pública, con el contenido que determina el art. 10, o “mortis causa”. En este supuesto la constitución de la fundación se realizará testamentariamente, cumpliéndose en el testamento los requisitos establecidos en el artículo 10 para la escritura de constitución.

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.

**Artículo 10. Escritura de constitución.**

*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 y domicilio y número de identificación fiscal.*

**b)** *La voluntad de constituir una fundación.*

**c)** *La dotación, su valoración y la forma y realidad de su aportación.*

**d)** *Los Estatutos de la fundación, cuyo contenido se ajustará a las prescripciones del artículo siguiente.*

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

En cuanto a los Estatutos (ex art 11 LF) se debe hacer constar:

**a)** La denominación de la entidad.

**b)** Los fines fundacionales.

**c)** El domicilio de la fundación y el ámbito territorial en que haya de desarrollar principalmente sus actividades.

**d)** Las reglas básicas para la aplicación de los recursos al cumplimiento de los fines fundacionales y para la determinación de los beneficiarios.

**e)** La composición del Patronato, las reglas para la designación y sustitución de sus miembros, las causas de su cese, sus atribuciones y la forma de deliberar y adoptar acuerdos.

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

Toda disposición de los Estatutos de la fundación o manifestación de la voluntad del fundador que sea contraria a la Ley se tendrá por no puesta, salvo que afecte a la validez constitutiva de aquélla. En este último caso, no procederá la inscripción de la fundación en el correspondiente Registro de Fundaciones.

En el intervalo entre el otorgamiento de la escritura y la inscripción, el Patronato puede realizar únicamente los actos indispensables para la conservación del patrimonio y los que no admitan demora sin perjuicio para la fundación, los cuales se entenderán automáticamente asumidos por ésta cuando obtenga personalidad jurídica. Ex art. 13-2, transcurridos seis meses desde el otorgamiento de la escritura sin que los patronos

hubiesen instado la inscripción, el Protectorado cesará a los patronos, quienes responderán solidariamente de las obligaciones contraídas en nombre de la fundación y de los perjuicios ocasionados por la falta de inscripción, nombrando además nuevos patronos, previa autorización judicial, que asumirán la obligación de inscribir la fundación en el Registro.

## **2.6.- GOBIERNO DE LA FUNDACIÓN: PATRONATO Y PROTECTORADO**

Como señala Beneyto Feliu (2004: 1331), «siendo (la organización) elemento esencial en toda persona jurídica, en sede de fundaciones aún reviste una mayor importancia derivada de su carácter heterónimo e institucional, puesto que al carecer de un substrato humano, grupo de personas que ponen en común bienes trabajo o industria para la consecución de fines comunes, carece igualmente de uno de los principales órganos de toda persona jurídica la Junta o Asamblea de los socios.... no obstante, como señalan Morell Ocaña y Ruiz Ojeda, esta característica se desdibuja en las fundaciones creadas por personas jurídicas públicas, en las cuales se manifiesta la presencia y el impacto de voluntad del ente público que las ha creado, bien mediante la posibilidad de alteración del acto fundacional, o bien mediante la posibilidad de dejar sin efecto este mismo acto», el patronato tiene una mayor importancia que los órganos de administración equivalentes en el resto de las personas jurídicas en la medida que la fundación carece de un substrato humano que busque la constitución de un fin común».

El Patronato (ex art. 14.1 LF) es el órgano de gobierno y representación que, adoptando sus acuerdos por mayoría en los términos establecidos en los Estatutos, cumple los fines fundacionales y administra el patrimonio de la fundación. Está constituido (art. 15) por un mínimo de tres miembros, personas físicas (con plena capacidad de obrar y no inhabilitadas para el ejercicio de cargos públicos) o jurídicas (designando persona física que las representen) que elegirán entre ellos un Presidente y un Secretario, cargo que podrá recaer en una persona ajena a aquel, en cuyo caso tendrá voz pero no voto. Se trata de cargo gratuito aunque (salvo que el fundador hubiese dispuesto lo contrario), el Patronato puede fijar una retribución a los patronos que presten a la fundación servicios distintos de los propios del Patronato, previa autorización del Protectorado. Si el cargo recae en persona física debe ejercerse personalmente, sin embargo podrá actuar en su nombre otro patrono por él designado, para actos concretos ajustándose a las instrucciones que el representado formule por escrito. Si recae en persona jurídica, podrá actuar en nombre del llamado por razón del cargo que ocupare, la persona a quien corresponda su sustitución.

Los patronos (ex art. 17.1) deberán desempeñar el cargo con la diligencia de un representante leal, respondiendo solidariamente frente a la fundación de los daños y perjuicios que causen por actos contrarios a la Ley o a los Estatutos, o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo.

La Ley 50/2002 regula lo que su artículo 28 denomina "autocontrato". La DGRN, en Resolución de 26 de Septiembre de 1951, señaló que «la denominada por la doctrina civil autocontratación o contratación consigo mismo comprende los supuestos en que una persona como representante de otra concierte con ella algún contrato y el de que un mismo supuesto, que ostenta la representación de otros, concluya entre ellos algún negocio mediante una sola decisión, aunque con varias declaraciones de voluntad, lo cual entraña ciertos peligros para la seguridad jurídica, nacidos de posibles colisiones de intereses, que desaparecen, tanto cuando en el mandato se conceden expresas facultades para autocontratar como cuando se trata de actos de simple ejecución».

Del Campo Arbulo (citado por Beneyto Feliu, op. cit., p.1344) pone de relieve que no se trata realmente de un supuesto de autocontratación, pues no coinciden uno de los contratantes (el patronato) con la otra (el patrono que representa la fundación) sino simplemente de una limitación legal para evitar posibles tratos de favor, permitiendo a los patronos contratar con la fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero, previa autorización del Protectorado que se extenderá al supuesto de personas físicas que actúen como representantes de los patronos.

Por lo que al Protectorado se refiere y como señala el Tribunal Constitucional en STC 49/1988, de 22 de marzo, es su función asegurar el cumplimiento de los fines de la fundación y de la recta administración de sus bienes.

Observa González Cueto (2003: 266) la evolución que ha experimentado el Protectorado desde una inicial desconfianza respecto de las fundaciones, la reformulación de las relaciones con la administración que supuso la Ley 30/1994 y, finalmente, la Ley 50/2002 en la que el Patronato gana posibilidades de actuación al tiempo que las funciones fiscalizadoras del Protectorado, en los casos de colisión entre la voluntad del fundador y el interés general, se desplazan hacia el poder judicial.

Hoy, el art. 34.1 de la Ley 50/2002 señala que el Protectorado velará por el correcto ejercicio del derecho de fundación y por la legalidad de la constitución y funcionamiento de las fundaciones. El Protectorado será ejercido por la Administración General del Estado, respecto de las fundaciones de competencia estatal. El art. 35 de la

Ley 50/2002 enumera, prolijamente las funciones del Protectorado, entre las que destaca su legitimación para impugnar los acuerdos del Patronato, ejerciendo acciones de responsabilidad tanto contra el Patronato como tal como contra sus concretos patronos.

Por su parte, el art. 21.1 LF señala que «la enajenación onerosa o gratuita, así como el gravamen de los bienes y derechos que formen parte de la dotación o estén directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, requerirán la previa autorización del protectorado, que se concederá si existe justa causa debidamente acreditada». En el mismo sentido, el art. 28 Ley 50/2002, exige autorización previa del Protectorado para que los patronos pueden contratar con las fundación, en nombre propio o de tercero, autorización que se extenderá a las personas físicas que actúen como representante de los patronos.

Estas facultades tuitivas que ejerce el Protectorado llegan al extremo de poder acordar la intervención temporal de la Fundación. En efecto, el art. 42 de la Ley 50/2002 permite tal posibilidad si el Protectorado advierte «una grave irregularidad en la gestión económica que ponga en peligro la subsistencia de la fundación o una desviación grave entre los fines fundacionales y la actividad realizada». En estos caso (ex art. 41 Ley 50/2002), requerirá del Patronato, una vez oído éste, la adopción de las medidas que estime pertinentes para la corrección de aquélla. Si este requerimiento no es atendido en el plazo señalado al efecto, el Protectorado podrá solicitar de la autoridad judicial que acuerde, previa audiencia del Patronato, la intervención temporal de la fundación. Autorizada judicialmente la intervención de la fundación, el Protectorado asumirá todas las atribuciones legales y estatutarias del Patronato durante el tiempo que determine el juez. La intervención quedará alzada al expirar el plazo establecido, salvo que se acceda a prorrogarla mediante una nueva resolución judicial. La resolución judicial que acuerde la intervención temporal de la fundación se inscribirá en el correspondiente Registro de Fundaciones.

## **2.7.- EXTINCIÓN DE LA FUNDACIÓN**

La LF dispone en su art. 31 que la fundación se extinguirá: cuando expire el plazo por el que fue constituida; cuando se hubiese realizado íntegramente el fin fundacional; cuando sea imposible la realización del fin fundacional, sin perjuicio que la fundación modifique sus estatutos o se fusiones con otra fundación; cuando concurra cualquier otra causa prevista en el acto constitutivo, en los Estatutos o en las leyes.

En estos casos, ex art. 32, hay que distinguir tres supuestos. El transcurso del plazo para el cual se constituyó la fundación produce la extinción de pleno de derecho. En cambio, en los restantes supuestos la extinción requiere acuerdo del Patronato ratificado por el Protectorado, a falta de acuerdo del Patronato, o de ratificación por el Protectorado, se precisa resolución judicial motivada, que podrá ser instada por el Protectorado o por el Patronato, según los casos. Además, en los casos de extinción por mandato legal se requiere resolución judicial motivada. Lógicamente, art. 31.4, el acuerdo o la resolución judicial de extinción se inscribirán en el correspondiente Registro de Fundaciones.

La extinción de la fundación determina (art. 33.1 LF) la extinción de la fundación, salvo en el caso de fusión, determinará la apertura del procedimiento de liquidación, que se realiza por el Patronato bajo el control del Protectorado

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. No obstante, las fundaciones podrán prever en sus Estatutos o cláusulas fundacionales que los bienes y derechos resultantes de la liquidación sean destinados a entidades públicas, de naturaleza no fundacional, que persigan fines de interés general.

### **3.- CARACTERIZACIÓN ECONÓMICA DEL SECTOR FUNDACIONAL**

Recogen Rubio et al. (2014), en su estudio “El Sector fundacional en España. Atributos Fundamentales (2010-2012)-Segundo Informe”, las características y atributos del sector fundacional en el período 2010-12. Dicho estudio parte de los antecedentes procedimentales del documento que, bajo el mismo título, ya analizara el sector en el bienio 2008-09.

La metodología seguida en dicho Informe se describe, en su página 13, en los términos que, parcialmente, seguidamente se reproducen en su práctica literalidad:

«Se ha obtenido información a través de un formulario electrónico alojado en la web de la AEF, en el que se planteaban distintas cuestiones referentes al comportamiento y situación de las fundaciones. Esta información se completó y contrastó con los datos facilitados por los registros y protectorados de fundaciones de toda España, con la depuración y ampliación de la información contenida en la base de datos histórica de la AEF, los sucesivos Directorios de fundaciones españolas (1978, 1996 y 2007) y todo tipo de fuentes complementarias, tanto primarias como secundarias (fundamentalmente, directorios autonómicos de fundaciones).

Para describir la situación del empleo en el ámbito fundacional, se ha acudido a la base Muestra Continua de Vidas Laborales (MCVL) elaborada por la Seguridad Social. La MCVL recoge un conjunto de microdatos individuales pero anónimos, extraídos de los registros de la Seguridad Social, que ha sido completada con información fiscal aportada por la Agencia Tributaria y con la información del Padrón Continuo del Instituto Nacional de Estadística (Pág. 13).

Las magnitudes del sector fundacional español se han estimado a partir de los datos obtenidos y sobre la base de la información agregada proporcionada por la Contabilidad Nacional».

El universo objeto de su estudio, es sintetizado en el mismo a través del cuadro que, con número 1, se transcribe.

#### Fundaciones activas

	2008	2009	2010 (P)	2011 (P)	2012 (A)
<b>Fundaciones activas registradas</b>	13.334	13.731	13.981	13.531	13.797
<b>Fundaciones activas efectivas</b>	9.594	9.823	9.545	9.126	8.743
<b>Fundaciones activas con empleo</b>	6.597	6.131	5.698	5.621	5.508

Cuadro nº1.

Fuente: Rubio (2014: 15) "El Sector fundacional en España. Atributos Fundamentales (2008-2012). Segundo Informe."

Notas: (P) Estimación provisional ; (A) avance

De esta evolución del número total de fundaciones cabe resaltar los siguientes extremos:

– Tras el máximo alcanzado en el año 2010, su número disminuye como consecuencia de: **a)** el proceso de consolidación fiscal en las Administraciones Públicas, que provocó una extinción o reagrupamiento de algunas fundaciones públicas,



especialmente en las CC. AA. y **b)** el impacto directo de la crisis que para el sector fundacional se comienza a sentir de forma notable en ese año.

– La serie es depurada cuantificándose las denominadas «fundaciones activas efectivas: aquellas con algún tipo de actividad real en función de su objeto social».

– Si consideramos exclusivamente estas últimas, durante el periodo analizado han desaparecido un 8,77% de las fundaciones existentes en 2008. Este porcentaje es de un 10,99% tomando como base el ejercicio 2009 [ $9.823 - 8.743 = 1.080$  ;  $1.080 / 9.823 = 10,99\%$ ].

La distribución geográfica de las fundaciones es desglosada en el Cuadro 2:

**Número total de fundaciones activas efectivas y densidad fundacional por comunidad autónoma.**

	2008		2009		2010 (P)		2011 (P)		2012 (P)	
	Nº Total	Nº por 100000 habitantes	Nº Total	Nº por 100.000 habitantes	Nº Total	Nº por 100.000 habitantes	Nº Total	Nº por 100.000 habitantes	Nº Total	Nº por 100.000 habitantes
Madrid	2.118	34	2.225	35	2.158	34	2.143	34	2.075	32
Cantabria	199	34	202	34	198	34	197	33	191	32
Navarra	202	33	209	33	215	34	215	34	201	31
Cataluña	2.299	31	2.325	31	2.139	29	2.141	29	2.025	27
Castilla y León	625	31	646	31	654	26	409	16	392	15
Aragón	306	23	322	24	375	28	378	28	361	27
Galicia	588	21	595	21	477	17	485	17	461	17
País Vasco	455	21	460	21	451	21	454	21	442	20
Islas Baleares	225	21	231	21	226	21	170	16	169	15
La Rioja	62	20	63	20	60	19	56	18	55	17
Asturias	188	17	195	18	187	17	190	18	182	17
Extremadura	154	14	160	14	161	15	160	14	155	14
Comunidad Valenciana	665	13	686	13	747	15	659	13	623	12
Andalucía	885	11	859	10	833	10	809	10	785	9
Islas Canarias	222	11	224	11	214	10	213	10	199	10
Murcia	145	10	153	11	158	11	160	11	155	11
Castilla La Mancha	248	10	259	10	282	14	278	13	264	13
Ceuta y Melilla	9	6	9	6	9	6	10	6	9	6

<b>Total / Media</b>	<b>9.594</b>	<b>21</b>	<b>9.823</b>	<b>21</b>	<b>9.545</b>	<b>21</b>	<b>9.126</b>	<b>20</b>	<b>8.743</b>	<b>19</b>
----------------------	--------------	-----------	--------------	-----------	--------------	-----------	--------------	-----------	--------------	-----------

Cuadro nº2

Fuente: Rubio (2014: 17) "El Sector fundacional en España. Atributos Fundamentales (2008-2012). Segundo Informe."

Como se observa, en el año 2012, las fundaciones de las Comunidades Autónomas de Madrid (2.075) y Cataluña (2.025) representan en conjunto el 47% del total (8.743) de las fundaciones activas efectivas en España.

Atendiendo a su volumen de ingresos, se estructuran en el Informe siete grupos de fundaciones (Cuadro 3):

**Tamaño atendiendo a su volumen de ingresos**

	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
<b>Grupo I (&lt; 30.000 €)</b>	35,75	21,58	22,27	22,75	20,52
<b>Grupo II (entre 30.000 y 500.000 €)</b>	34,02	40,68	42,91	46,38	41,70
<b>Grupo III (entre 500.000 y 1.200.000 €)</b>	11,61	14,35	13,25	11,81	12,81
<b>Grupo IV (entre 1,2 m y 2.400.000 €)</b>	7,36	9,40	8,88	7,95	9,54
<b>Grupo V (entre 2.400.000 y 10 m €)</b>	8,11	10,01	8,64	7,84	10,65
<b>Grupo VI (entre 10 m y 50 m €)</b>	2,70	3,29	3,42	2,45	3,73
<b>Grupo VII (&gt; 50 m €)</b>	0,45	0,69	0,62	0,82	1,05

Cuadro nº3

Fuente: Rubio (2014: 22) "El Sector fundacional en España. Atributos Fundamentales (2010-2012). Segundo Informe."

De acuerdo con lo que en él se consigna:

- Las fundaciones de menor tamaño (Grupo I) han pasado de representar un 35,75% en el ejercicio 2008 hasta suponer el 20,52% en el último año de la serie.

– En el polo opuesto, las grandes fundaciones son las que experimentan un incremento en su participación relativa respecto al periodo inicial. Así, las pertenecientes al Grupo VI pasan de representar el 2,70% en 2008 a suponen el 3,73% en 2013. Más acusada es la evolución de aquellas fundaciones cuyos ingresos superaban los 50 millones de euros evolucionando desde el 0,45% en 2008 hasta el 1,05% del año 2012.

Por áreas de actividad (Cuadro 4), el peso de los distintos sectores no ha sufrido variaciones especialmente significativas, si bien las áreas de Educación e investigación y Desarrollo y vivienda han incrementado su participación relativa en detrimento de Cultura y recreo, Medio ambiente y Religión. Así:

#### Áreas de actividad

	2008	2009	2010	2011	2012
<b>Cultura-recreo</b>	39,98	39,67	39,18	39,09	38,96
<b>Educación- Investigación</b>	21,28	21,37	21,59	21,69	21,68
<b>Medio Ambiente</b>	10,15	9,94	10,09	10,12	10,07
<b>Servicios Sociales</b>	9,16	9,00	8,83	8,77	8,79
<b>Desarrollo- Vivienda</b>	6,68	7,19	7,36	7,39	7,49
<b>Sanidad</b>	4,71	4,76	4,83	4,95	4,99
<b>Actividades Internacionales</b>	4,53	4,74	4,89	4,78	4,77
<b>Asociaciones Empresariales</b>	2,40	2,43	2,48	2,49	2,51
<b>Religión</b>	0,81	0,79	0,77	0,74	0,74

Cuadro nº4

Fuente: Rubio (2014: 26) "El Sector fundacional en España. Atributos Fundamentales (2010-2012). Segundo Informe."

Notas: (P) Estimación provisional ; (A) avance

Mayor relevancia presenta la evolución del número de beneficiarios (Cuadro 5), poniéndose de manifiesto el aumento de su tendencia, en paralelo a la evolución del ciclo económico, hasta el año 2012 en el que se experimenta una disminución de 1,69 millones de usuarios respecto del ejercicio precedente.

#### Beneficiarios netos de las fundaciones españolas (millones de personas)

	2008	2009	2010 (P)	2011 (P)	2012 (A)
<b>Beneficiarios netos</b>	17,8	23,2	28,62	31,37	29,68

Cuadro nº5

Fuente: Rubio (2014: 29) "El Sector fundacional en España. Atributos Fundamentales (2010-2012). Segundo Informe."

Notas: (P) Estimación provisional ; (A) avance

Esta evolución total del número de usuarios es desglosada en el Informe que ahora se referencia atendiendo a su distribución por Comunidades Autónomas en términos absolutos (Cuadro 6) y en proporción a la población censada en el territorio considerado (Cuadro 7). A tal fin, se define el denominado Índice de cobertura de servicios del sector fundacional por Comunidades Autónomas, como el cociente entre el número de beneficiarios y la población censada en cada comunidad.

Se resalta así que la Comunidad Autónoma de Cataluña presenta unos beneficiarios netos superiores a su población de derecho (1,58% en 2012) derivado del hecho de que determinados servicios ofrecidos por fundaciones de ámbito nacional radicadas en dicha comunidad autónoma, son utilizados por ciudadanos de otras Comunidades (...). Ello se debe a la existencia de un tejido de potentes fundaciones en todos los ámbitos: financiero, sanitario, cultural, etc., de marcada vocación nacional e internacional y que extiende sus prestaciones por todo el territorio nacional. En el polo opuesto se encuentran Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura.

#### **Beneficiarios netos de las fundaciones españolas por comunidades autónomas (personas)**

	2008	2009	2010 (P)	2011 (P)	2012 (A)
<b>Andalucía</b>	1.590.085	2.082.934	2.402.250	2.521.121	2.189.425
<b>Aragón</b>	391.374	541.438	662.876	836.408	781.085
<b>Asturias</b>	349.640	464.002	534.828	734.889	648.260
<b>Cantabria</b>	281.358	367.483	395.725	478.852	439.577
<b>Castilla La Mancha</b>	321.328	403.326	501.269	534.942	476.448
<b>Castilla y León</b>	664.307	874.913	1.265.741	1.495.274	1.426.322
<b>Cataluña</b>	6.452.624	8.450.030	11.356.533	11.699.201	11.871.611
<b>Comunidad Valenciana</b>	1.320.385	1.684.623	1.913.219	1.518.452	1.358.323
<b>Extremadura</b>	107.860	136.277	166.344	184.495	169.696
<b>Galicia</b>	748.068	894.486	997.538	1.302.590	1.282.768
<b>Islas Baleares</b>	332.790	440.759	516.140	519.954	539.007
<b>Islas Canarias</b>	542.927	756.252	738.678	854.950	674.553
<b>La Rioja</b>	95.713	125.757	162.396	185.113	179.518
<b>Madrid</b>	2.979.830	3.877.533	4.453.124	5.518.931	5.062.922
<b>Murcia</b>	318.291	398.555	491.004	429.715	405.427
<b>Navarra</b>	265.096	346.197	528.906	571.254	530.545
<b>País Vasco</b>	1.040.104	1.357.754	1.530.786	1.979.689	1.641.351
<b>TOTAL</b>	<b>17.801.780</b>	<b>23.202.320</b>	<b>28.617.358</b>	<b>31.365.831</b>	<b>29.676.838</b>

Cuadro nº6

Fuente: Rubio et al. (2014: 31) "El Sector fundacional en España. Atributos Fundamentales (2010-2012). Segundo Informe"

Notas: (P) Estimación provisional ; (A) avance

**Beneficiarios netos por habitante**

	2008	2009	2010 (P)	2011 (P)	2012 (A)
<b>Andalucía</b>	0,19	0,25	0,29	0,30	0,26
<b>Aragón</b>	0,29	0,40	0,49	0,62	0,58
<b>Asturias</b>	0,32	0,43	0,50	0,68	0,60
<b>Cantabria</b>	0,48	0,62	0,67	0,81	0,74
<b>Castilla La Mancha</b>	0,13	0,16	0,24	0,25	0,23
<b>Castilla y León</b>	0,33	0,42	0,50	0,59	0,56
<b>Cataluña</b>	0,88	1,13	1,52	1,56	1,58
<b>Comunidad Valenciana</b>	0,26	0,33	0,38	0,30	0,27
<b>Extremadura</b>	0,10	0,12	0,15	0,17	0,15
<b>Galicia</b>	0,27	0,32	0,36	0,47	0,46
<b>Islas Baleares</b>	0,31	0,40	0,48	0,48	0,49
<b>Islas Canarias</b>	0,26	0,36	0,36	0,41	0,32
<b>La Rioja</b>	0,30	0,39	0,51	0,58	0,56
<b>Madrid</b>	0,48	0,61	0,70	0,86	0,79
<b>Murcia</b>	0,22	0,28	0,34	0,29	0,28
<b>Navarra</b>	0,43	0,55	0,84	0,90	0,83
<b>País Vasco</b>	0,48	0,63	0,70	0,91	0,75
<b>TOTAL</b>	<b>0,39</b>	<b>0,50</b>	<b>0,61</b>	<b>0,67</b>	<b>0,63</b>

Cuadro nº7

Fuente: Rubio et al. (2014: 32) "El Sector fundacional en España. Atributos Fundamentales (2010-2012). Segundo Informe."

Notas: (P) Estimación provisional ; (A) avance

En el Cuadro 8 se desglosan los beneficiarios de las fundaciones por áreas de actividad.

**Beneficiarios netos de las fundaciones españolas por áreas de actividad (millones de personas).**

	2008	2009	2010 (P)	2011 (P)	2012 (A)
<b>Asesoramiento</b>	0,02	0,03	0,03	0,03	0,03
<b>Religión</b>	0,14	0,18	0,17	0,18	0,17
<b>Asociaciones empresariales</b>	0,43	0,56	0,59	0,65	0,62
<b>Actividades internacionales</b>	0,81	1,10	1,13	1,21	1,14
<b>Sanidad</b>	0,84	1,10	1,30	1,46	1,39
<b>Desarrollo-Vivienda</b>	1,22	1,67	2,15	2,36	2,27
<b>Servicios Sociales</b>	1,63	2,09	4,39	4,79	4,54

<b>Medio Ambiente</b>	1,81	2,31	2,37	2,61	2,46
<b>Educación-Investigación</b>	3,79	4,96	6,68	7,36	6,96
<b>Cultura-Recreo</b>	7,12	9,20	9,81	10,73	10,12
<b>TOTAL</b>	17,80	23,20	28,62	31,37	29,68

Cuadro nº8

Fuente: Rubio et al. (2014: 34) "El Sector fundacional en España. Atributos Fundamentales (2010-2012). Segundo Informe."

Notas: (P) Estimación provisional ; (A) avance

Especial relevancia merece la evolución de las áreas de Cultura y Recreo, Educación-Investigación y Servicios Sociales y que sintetizamos a partir del cuadro anterior:

#### Áreas de Cultura y Recreo, Educación-Investigación y Servicios Sociales

	2008 (1)	2012 (2)	$\Delta (3 = 2-1)$	% (3 / 1)
<b>Cultura-Recreo</b>	7,12	10,12	3	42,14 %
<b>Educación-Investigación</b>	3,79	6,96	3,17	83,64 %
<b>Servicios Sociales</b>	1,63	4,54	2,91	178,53 %

Cuadro nº9

La participación de los distintos beneficiarios de las fundaciones atendiendo a su naturaleza (Personas jurídicas o físicas) y categoría se desglosa en el Cuadro 10:

#### Beneficiarios principales de las fundaciones españolas: Tipología y porcentaje de fundaciones

Personas jurídicas públicas y privadas						Personas jurídicas físicas					
2008					26,38 %	73,62 %	2008				
	2009				26,42 %	73,58 %		2009			
		2010 (P)			26,59 %	73,41 %			2010 (P)		
			2011 (P)		26,42 %	73,58 %				2011 (P)	
				2012 (A)	26,41 %	73,59 %					2012 (A)
35,58	35,89	34,50	34,80	35,01	1. Empresas y otras entidades privadas	6. Adictos y toxicómanos	9,06	8,85	6,70	6,70	6,76
15,73	15,54	17,31	17,46	17,50	2. Entidades Públicas	7. Afectados por enfermedades	9,13	9,04	9,51	9,49	9,49
11,24	10,89	10,72	10,48	10,55	3. Otras entidades privadas	8. Colectivos en riesgo de exclusión	15,10	15,58	16,52	16,50	16,50

23,78	24,11	26,10	25,74	25,48	4. Otras organizaciones no lucrativas	9. Desempleados	6,51	6,47	6,34	6,29	6,21
13,67	13,57	11,37	11,51	11,45	5. Otros	10. Directivos, empresarios, emprendedores	0,20	0,19	0,26	0,25	0,25
						11. Discapacitados	1,81	1,79	1,69	1,68	1,66
						12. Estudiantes	19,26	19,10	17,90	17,72	17,71
						13. Familias	7,45	7,44	6,96	6,85	6,76
						14. Investigadores y docentes	7,05	7,12	6,75	6,70	6,71
						15. Mayores (tercera edad)	6,71	6,60	5,78	5,74	5,70
						16. Menores de edad	3,49	3,40	3,12	2,99	2,98
						17. Migrantes	0,54	0,51	0,36	0,36	0,35
						18. Mujeres	1,28	1,28	1,02	1,02	1,01
						19. Presos y exreclusos	0,13	0,13	0,10	0,10	0,10
						20. Público en general	11,95	12,18	16,27	16,80	17,00
						21. Trabajadores cuenta ajena	0,34	0,32	0,72	0,81	0,81

Cuadro nº10

Fuente: Rubio (2014: 36) "El Sector fundacional en España. Atributos Fundamentales (2010-2012). Segundo Informe."

Notas: (P) Estimación provisional ; (A) avance

De los datos ahora reproducidos podemos extraer las siguientes conclusiones:

- Durante todo el periodo considerado el porcentaje de beneficiarios personas físicas supera el 73% del total.
- El principal colectivo de beneficiarios es el de estudiantes (19,26% en 2008 y 17,71% en 2012).
- Igualmente significativo representa el grupo de personas en riesgo de exclusión (15,10% en 2008 y 16,50 en 2012).
- El mayor crecimiento lo experimenta el colectivo "público en general" (11,95 % en 2008 y 17 % en 2012).
- Como se indica en el Informe de Rubio et al. (2014: 35), «estos datos vienen a confirmar la tendencia de las fundaciones a cubrir necesidades relacionadas con las necesidades básicas y la exclusión social de los ciudadanos en el contexto de la crisis económica y social».

En relación al impacto sobre el empleo se formula el cuadro que a continuación se reproduce:

**Los recursos humanos de las fundaciones: tipología y datos básicos**

	Internos		Externos	
	Remunerados	No remunerados	Remunerados	No remunerados
<b>2008</b>	181.547 Empleos directos	77.872 Patronos	16.763 Empleos indirectos	97.340 voluntarios
<b>2009</b>	189.773 Empleos directos	80.192 Patronos	10.086 Empleos indirectos	140.336 voluntarios
<b>2010</b> <b>(P)</b>	217.623 Empleos directos	78.424 Patronos	10.199 Empleos indirectos	117.636 voluntarios
<b>2011</b> <b>(P)</b>	203.122 Empleos directos	75.456 Patronos	10.305 Empleos indirectos	113.184 voluntarios
<b>2012</b> <b>(A)</b>	196.551 Empleos directos	72.320 Patronos	10.086 Empleos indirectos	108.480 voluntarios

Cuadro nº11

Fuente: Rubio et al. (2014: 40) "El Sector fundacional en España. Atributos Fundamentales (2010-2012). Segundo Informe."

Notas: (P) Estimación provisional ; (A) avance

Indicándose, en relación a estos extremos, cuanto sigue (2014: 39):

- Los empleos directos remunerados han pasado desde los 181.547 en el año 2008 hasta los 196.511 en 2012.
- El empleo indirecto ha sufrido una merma durante el periodo visible ya en el ejercicio 2009 (pasando desde los 16.763 del año 2008 hasta los 10.086 del periodo siguiente) y que se mantienen al finalizar la serie.
- El número de Patronos ha disminuido en paralelo a la disminución del número de fundaciones.
- Por último los voluntarios, tras el significativo aumento experimentado en el año 2009 (140.336 frente a los 97.340 del ejercicio precedente) arrojan un incremento neto en el periodo analizado de 11.140 miembros.

Por lo que al empleo directo se refiere, señala el Informe de Rubio et al. (2014: 40) que «el comportamiento del sector fundacional desde el punto de vista de la generación de empleo y desde el inicio de la crisis en curso ha sido positivo en comparación con el conjunto de la economía española (...). Ambas variables se mueven en sentido diametralmente opuesto hasta 2010: mientras que el empleo del conjunto de la economía española se ha ido reduciendo a lo largo de todo el periodo considerado, siendo la mayor contracción entre 2008 y 2009 (un -6,76 %) y entre 2012 y 2013 (un -



4,54 %), y algo menores en el resto de los años (un -2,28 % entre 2009 y 2010 y un -1,91 % entre 2010 y 2011), en cambio, la ocupación en el sector fundacional ha ido aumentando hasta 2011, un 4,17 % en 2008 y 2009, 14,68 % entre 2009 y 2010, produciéndose una reducción del (-6,66 %) en 2011 y una caída del (-3,24 %) en 2012».

«Cabe señalar que el peso del sector fundacional en el empleo total de la economía española aumentó desde el 0,90 % en 2008 hasta el 1,18 % en 2010, para posteriormente retroceder momentáneamente hasta el 1,12 % en 2011, pasando a suponer el 1,14 % en 2012 y el 1,19 % en 2013».

El empleo indirecto, patronos y voluntarios por intervalos de plantillas, se desglosa en el Cuadro, ahora numerado como 12.

**Empleo indirecto, patronos y voluntarios en el sector fundacional por intervalos de plantillas (porcentaje de fundaciones).**

2008			
	Empleo indirecto	Patronos	Voluntarios
Hasta 5	88,31	48,14	67,35
De 6 a 10	3,05	28,98	9,86
De 11 a 15	2,00	13,61	4,31
De 16 a 20	1,05	4,01	3,56
Más de 20	5,58	5,27	14,92
2009			
	Empleo indirecto	Patronos	Voluntarios
Hasta 5	73,81	29,28	53,53
De 6 a 10	6,78	40,21	9,16
De 11 a 15	4,03	18,36	5,50
De 16 a 20	3,48	5,56	4,58
Más de 20	11,90	6,59	27,23
2010 (P)			
	Empleo indirecto	Patronos	Voluntarios
Hasta 5	66,66	26,00	49,35
De 6 a 10	8,81	41,22	8,52
De 11 a 15	6,47	21,05	4,91
De 16 a 20	5,12	5,59	4,33
Más de 20	12,93	6,14	32,88
2011 (P)			
	Empleo indirecto	Patronos	Voluntarios
Hasta 5	66,03	25,97	47,96
De 6 a 10	9,37	39,46	6,67
De 11 a 15	6,37	22,43	6,65
De 16 a 20	5,00	5,78	5,06

<b>Más de 20</b>	13,23	6,35	33,66
<b>2012 (A)</b>			
	<b>Empleo indirecto</b>	<b>Patronos</b>	<b>Voluntarios</b>
<b>Hasta 5</b>	66,15	19,57	43,96
<b>De 6 a 10</b>	8,51	40,51	8,62
<b>De 11 a 15</b>	4,14	20,37	7,87
<b>De 16 a 20</b>	6,18	6,07	6,18
<b>Más de 20</b>	15,01	13,49	33,37

Cuadro nº12

Fuente: Rubio et al. (2014: 44) "El Sector fundacional en España. Atributos Fundamentales (2010-2012). Segundo Informe."

Notas: (P) Estimación provisional ; (A) avance

Si fragmentamos este cuadro podemos comprobar (Cuadro 13) el alto grado de externalización de las fundaciones pequeñas, si bien presenta una disminución de 22,16 puntos porcentuales en el intervalo 2008-2012.

<b>Fundaciones con hasta 5 empleados</b>	
<b>Año</b>	<b>Empleo indirecto</b>
2008	88,31
2009	73,81
2010 (P)	66,66
2011 (P)	66,03
2012 (A)	66,15

Cuadro nº13

Fuente: Desglose del cuadro 12

Paralelamente, el resto de segmentos presenta incrementos, especialmente el correspondiente a las fundaciones con más de 20 empleados, con un aumento de 9,43 puntos a lo largo del periodo considerado.

<b>Fundaciones con más de 20 empleados</b>	
<b>Año</b>	<b>Empleo indirecto</b>
<b>2008</b>	5,58
<b>2009</b>	11,90
<b>2010 (P)</b>	12,93
<b>2011 (P)</b>	13,23
<b>2012 (A)</b>	15,01

Cuadro nº14

Fuente: Desglose del cuadro 12

Similar evolución presenta la distribución del voluntariado, con gran presencia en las fundaciones con hasta 5 empleados (43,96% en 2012) si bien ha experimentado una disminución de 23,39 puntos desde el inicio de la serie. En paralelo, esta disminución ha venido acompañada de un incremento de su participación en las fundaciones con más de 20 empleados (14,92% en 2008 hasta alcanzar el 33,37% en 2012).

	Voluntariado	
	Fundaciones con hasta 5 empleados	Fundaciones con más de 20 empleados
<b>2008</b>	67,35	14,92
<b>2009</b>	53,53	27,23
<b>2010 (P)</b>	49,35	32,88
<b>2011 (P)</b>	47,96	33,66
<b>2012 (A)</b>	43,96	33,37

Cuadro nº15

Fuente: Desglose Cuadro 12

Los principales datos económicos de las fundaciones activas desde el punto de vista presupuestario se presentan en el Informe de Rubio (2014: 47) a través del Cuadro 16 según nuestra numeración.

**Datos económicos del sector fundacional (millones de euros).**

	2008	2009	2010 (P)	2011 (P)	2012 (A)
<b>Dotación fundacional</b>	7.240	7.810	7.611	7.603	7.404
<b>Activos</b>	18.600	23.900	22.828	22.750	20.686
<b>Ingresos totales</b>	7.580	9.550	7.564	7.663	7.373
<b>Gastos totales</b>	7.600	8.520	8.180	8.295	7.939

Cuadro nº16

Fuente: Rubio (2014: 47) "El Sector fundacional en España. Atributos Fundamentales (2010-2012). Segundo Informe" ; Notas: (P) Estimación provisional ; (A) avance

Tras los máximos alcanzados en el año 2009, todas las partidas disminuyen a partir de este ejercicio. A partir de este periodo los gastos han superado a los ingresos, es decir, «se ha utilizado el capital y se ha desinvertido con el fin de mantener la actividad fundacional, dado el comportamiento de ingresos y gastos» (2014: 47).

	2009	2012 (A)	Δ / ▽	%
<b>Dotación fundacional</b>	7.810	7.404	▽ 406	5,20
<b>Activos</b>	23.900	20.686	▽ 3.214	13,45
<b>Ingresos totales</b>	9.550	7.373	▽ 2.177	22,80
<b>Gastos totales</b>	8.520	7.939	▽ 581	6,80

Cuadro nº16

Fuente: Calculado a partir del Cuadro 15

Las principales macromagnitudes del sector fundacional son estimadas por Rubio et al. (2014: 48) obteniendo las magnitudes consignadas en nuestro Cuadro 17.

#### Macromagnitudes del sector fundacional

	2008	2009	2010 (P)	2011 (P)	2012 (A)
<b>Valor Añadido Bruto</b>	3.112	3.023	3.046	3.077	3.058
<b>Remuneración de asalariados</b>	2.743	2.659	2.669	2.674	2.619
<b>Excedente de explotación bruto y renta mixta bruta</b>	369	364	377	403	439
<b>Remuneración media por contrato</b>	15.091	14.011	12.264	13.162	13.326

Cuadro nº17

Fuente: Rubio (2014: 48) "El Sector fundacional en España. Atributos Fundamentales (2010-2012). Segundo Informe."

(P) Estimación provisional; (A) Avance

Fuentes utilizadas según el Informe: Elaboración a partir de estimaciones propias a partir de datos de la Seguridad Social (Muestra Continua de Vidas Laborales Sin Datos Fiscales), del Instituto Nacional de Estadística (Contabilidad Nacional de España) y del censo de fundaciones activas efectivas según la AEF.

– El Valor Añadido Bruto (VAB), la remuneración de los asalariados también experimenta así como la remuneración media por contrato han disminuido en el periodo considerado. Por el contra, «el excedente de explotación bruto y renta media mixta aumenta en 70 millones de euros en 2012 respecto a 2008, es decir, en un 16 %. Ello se debe a los ajustes en las remuneraciones a asalariados que han permitido salvar un excedente bruto de explotación mínimo para hacer frente a las amortizaciones y los gastos financieros derivados del endeudamiento de gran parte del sector y compensar parcialmente la reducción experimentada en este período en la dotación fundacional».

– El VAB del sector fundacional representó el 0,29 % del PIB de la economía española entre los años 2008 a 2011, incrementándose su peso hasta el 0,30 % en 2012.

– De estos datos podemos inferir que, en 2011 y 2012, su participación en valor añadido total de la economía española se ha mantenido en el 0,32 %, y su participación en el producto nacional bruto se mantiene en torno al 0,8 %.

Por lo que respecta a las distintas fuentes de ingresos en la serie analizada, su tipología y porcentaje, se formula en el Informe de referencia a través del Cuadro 17.

**Fuentes de ingresos de las fundaciones españolas:**

	2008	2009	2010 (P)	2011 (P)	2012 (P)		2008	2009	2010 (P)	2011 (P)	2012 (P)
<b>Donaciones y Subvenciones</b>	55,28	55,12	55,09	55,10	55,09	<b>→ Donaciones y legados privados de</b>	70,38	70,94	70,94	71,39	71,39
						- De Empresas	42,80	43,35	43,10	43,22	43,33
						- De otras entidades	6,10	6,27	6,38	6,45	6,39
						- De Otras fundaciones	3,94	3,87	3,85	3,80	3,80
						De Particulares	17,55	17,46	17,87	17,92	17,97
						<b>→ Subvenciones Públicas</b>	29,62	29,06	28,81	28,61	28,50
<b>Prestaciones de servicios y venta de bienes</b>	34,21	34,48	34,25	34,26	34,28	<b>→ A empresas y entidades privadas:</b>	87,06	86,99	87,00	86,97	86,98
						- A empresas	40,70	39,79	40,41	40,69	40,74
						- A fundaciones	2,99	3,28	2,92	2,93	3,01
						- A particulares	37,91	37,92	37,84	37,59	37,56
						- A otras entidades no lucrativas	5,47	5,99	5,84	5,76	5,67
						<b>→ A Organismos Públicos</b>	12,94	13,01	13,00	13,03	13,02
<b>Rendimientos de Patrimonio</b>	10,52	10,40	10,66	10,63	10,63	Inmobiliario	51,78	51,24	50,57	50,86	50,86
						Mobiliario	48,22	48,76	49,43	49,14	49,14

Cuadro nº18

Fuente: Rubio (2014: 52) "El Sector fundacional en España. Atributos Fundamentales (2010-2012). Segundo Informe."

(P) Estimación provisional; (A) Avance

– Durante todo el periodo analizado las donaciones y subvenciones representan algo más del 55,15% de los ingresos. De ellos, en torno a un 71% son de naturaleza privada (71% del 55,15%  $\approx$  39%), y provenientes principalmente, de empresas (un 43%; 43% sobre el 39%  $\approx$  17%).

– El resto de fuentes de ingresos también presenta una cierta estabilidad. Así las prestaciones de servicios y venta de bienes representa para el conjunto del periodo un

34,30%, mientras que los rendimientos del patrimonio, mobiliario e inmobiliario, vienen a suponer un 10,05% de sus ingresos.

A tenor de lo expuesto, cabe formular las siguientes conclusiones:

- Las fundaciones activas efectivas han reducido su número en el periodo 2008-2012 en 851 unidades.
- Durante el periodo analizado las fundaciones presentan unos gastos superiores a los ingresos totales.
- El excedente bruto de explotación existente deriva de los ajustes en la remuneración de sus asalariados.
- Se ha producido igualmente un aumento del recurso a la financiación externa, desinversiones y utilización del capital fundacional, que puede tener efectos perniciosos para su futura viabilidad.

#### **4.- RESPONSABILIDAD DE LOS PATRONOS EN LA LEY DE FUNDACIONES**

Las fundaciones pueden, en los términos expuestos, adquirir y poseer bienes de todas clases así como contraer obligaciones y ejercitar acciones civiles o criminales conforme a las Leyes. Su capacidad civil (ex art. 35.1 CC) se regula por las reglas de su institución, debidamente aprobadas por disposición administrativa, cuando este requisito fuere necesario.

Al tiempo, y como ya indicara la STS de 30 de diciembre de 1975, «las personas jurídicas, para ejercitar la capacidad y derechos que les confieren los ordenamientos legales, necesitan de personas físicas que actúen por ellas, y tales personas físicas pueden estar vinculadas a un cargo que les permite esa actuación por virtud de lo dispuesto en la Ley o en los Estatutos -y en estos supuestos, la voluntad de esos órganos vale como voluntad de las personas jurídicas por las cuales actúan-, o pueden tales órganos conferir su representación a otras personas ajenas a la entidad o incluso a personas que a ésta se encuentren vinculadas permanentemente para una actuación más o menos subalterna -representantes voluntarios- pero tanto en uno como en otro caso, los actos realizados por los órganos de la entidad colectiva o por las personas representantes de éstos, recaen en dicho ente, sin engendrar responsabilidad alguna en la persona física que los realizó, salvo que se haya extralimitado en su actuación». Así pues, junto a dichas obligaciones (bien de origen contractual o bien derivadas de actos y omisiones ilícitos o en que intervenga cualquier género de culpa o negligencia) atribuibles a las fundaciones, puede generarse una responsabilidad autónoma, en sede de su órgano de administración, en los términos que posteriormente se expondrán.

#### 4.1.- OBLIGACIONES Y FUNCIONAMIENTO DEL PATRONATO

Corresponde al Patronato, en tanto órgano de gobierno y representación de la fundación, cumplir los fines fundacionales, administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad y mantener el rendimiento y utilidad de dichos activos. Asimismo, los Patronos deben desempeñar su cargo con la diligencia de un representante leal.

A este respecto, la principal obligación establecida por la LF a los patronos atañe al cumplimiento de los fines fundacionales; tales fines (ex arts. 2 y 3) deberán ser de interés general. Sin embargo, como indica Verdera (2008: 100-102), el problema surge:

«ante la pluralidad de expresiones empleadas por el legislador y las fundadas dudas en torno a la precisión con la que han sido utilizadas. En efecto, el art. 35.1º CC alude a las “fundaciones de interés público”; el art. 34.1 CE exige que las fundaciones tengan “finés de interés general”; y el art. 2.1 LF reitera esa necesidad de que las fundaciones realicen “finés de interés general” y, además, requiere que se constituyan “sin fin de lucro” (...). Inicialmente, caben, como es obvio, dos posiciones distintas: por un lado, la equiparación entre interés general y público; y, por otro, la distinción entre ambas finalidades. A su vez, para quien afirme el diferente alcance del interés general y del interés público, se abren nuevas posibilidades: configurar la relación como un problema de género y especie, o establecer el distinto ámbito de aplicación de cada una de esas finalidades.

La doctrina ha indicado que la referencia constitucional al interés general (en lugar del interés público) permite entender que la fundación reconocida en el art. 34.1 CE no es un apéndice del Estado, una cuasi administración pública, un fenómeno de tolerada supervivencia de la época de las vinculaciones porque lleva a cabo exclusivamente actividades de beneficencia o, como mucho, de subvención de necesidades colectivas o de prestación de servicios públicos o culturales. De aquí se extrae también que las finalidades a cuya realización una Administración Pública no tendría por qué subvenir pueden ser de interés general y quedan abiertas a la actividad de las fundaciones.

En la doctrina, se ha considerado que el interés general es el razonablemente común a los miembros de una sociedad democrática. Y, en consecuencia, una actividad responde al interés general cuando genera sustancial o predominantemente externalidades positivas, beneficios externos a personas ajenas a las directamente relacionadas con el esfuerzo desplegado en

su consecución. Por el contrario, un interés particular, es aquel propio y privativo del agente o de unas personas concretas en cuyo favor se actúa con exclusión de los demás.

Debe rechazarse, por último, que el interés general del fin sea coincidente con el genérico del colectivo de beneficiarios, por cuanto caben colectivos beneficiados de escasa comprensión numérica: nos hallamos ante un fin de interés general no en función del número del colectivo, sino de la consideración social de que la atención a ese colectivo, aun escaso, es un fin socialmente amparable y promocionable».

Por lo que a la administración y disposición del patrimonio se refiere, corresponderá (ex art. 19.2 LF) al Patronato en la forma que dispongan los Estatutos y con sujeción a lo dispuesto en la LF. Así, la efectiva administración patrimonial queda supeditada al cumplimiento de los fines fundacionales en los términos establecidos en los Estatutos (art. 11.1.b LF), debiéndose seguir las reglas básicas que en ellos se prevea en orden a la aplicación de los recursos al fin fundacional (art. 11.1.d LF). Al tiempo, es función del Patronato administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, manteniendo el rendimiento y utilidad de los mismos; si bien, agotada la capacidad de la dotación para generar rendimientos con los que atender al fin fundacional o por tenerse éste por cumplido, procede aplicar el patrimonio existente de acuerdo con lo establecido en los arts. 31 y 32 LF (extinción) y 33 (liquidación) de la Ley de Fundaciones.

El alcance de la diligencia en el ejercicio de las funciones de gobierno es matizado por Embid (2009: 142) al reseñar que, «a diferencia de la LSA, en la que, como es sabido, los administradores están sometidos a concretos deberes (lealtad, fidelidad, secreto), además de la observancia de la necesaria diligencia en punto a la administración de la sociedad, en nuestro ámbito la LF se contenta, como sabemos, con la imposición de una diligencia genérica, cercana, (...) a la que es propia de las sociedades mercantiles de capital. No es seguro que, en este caso concreto, se haya de lamentar la falta de paralelismo entre la regulación de fundaciones y sociedades; seguramente, bastará con el establecimiento de la pauta general de diligencia de los patronos, sin distinción entre ellos por la naturaleza o características de la fundación que gestionen, para que se pueda apreciar debidamente el cumplimiento pertinente de sus funciones. Con todo, la evolución futura de la realidad fundacional permitirá apreciar la exactitud de este aserto, indicando, en su caso, la necesidad de introducir pautas más concretas para poder apreciar el cumplimiento de los deberes de los patronos».



Por su parte, la Ley 4/2008, de 24 de abril, del Libro Tercero del Código Civil de Cataluña, relativo a las personas jurídicas, sí que efectúa una referencia expresa al administrador societario al establecer en su art. 332-8.1 (ejercicio de las funciones de gobierno) que: “los patronos deben ejercer sus funciones con la diligencia de un buen administrador, de acuerdo con la ley y los estatutos, y servir al cargo con lealtad a la fundación, actuando siempre en interés de esta”.

En cuanto a la composición del Patronato, el art. 15 LF exige que el mismo esté integrado por un mínimo de tres miembros, que elegirán entre ellos un Presidente (si no estuviera prevista de otro modo la designación del mismo en la escritura de constitución o en los Estatutos) y nombrará un Secretario a quien corresponde la certificación de los acuerdos del Patronato; dichos acuerdos serán adoptados por mayoría en los términos establecidos en los Estatutos (ex art. 14 LF).

Los patronos (ex art. 15.3 LF) entrarán a ejercer sus funciones después de haber aceptado expresamente el cargo en documento público, en documento privado con firma legitimada por notario o mediante comparecencia realizada al efecto en el Registro de Fundaciones. Asimismo, la aceptación se podrá llevar a cabo ante el Patronato, acreditándose a través de certificación expedida por el Secretario, con firma legitimada notarialmente. La aceptación se notificará formalmente al Protectorado, y se inscribirá en el Registro de Fundaciones.

La naturaleza intrínsecamente colegiada del Patronato, que impide la existencia de patronatos unipersonales o de patronos mancomunados o solidarios, no es óbice para (ex art. 16.1 LF) la delegación de sus facultades en uno o más de sus miembros o el otorgamiento de apoderamientos, generales o especiales, así como la creación de otros órganos para el desempeño de las funciones que expresamente se les encomienden para facilitar el cumplimiento de los fines de la entidad. No obstante, no son delegables ni susceptibles de apoderamiento, la aprobación de las 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.

Tratándose de supuestos de delegación de las facultades de gestión y representación, la responsabilidad recaerá en los delegados lo que no exime al resto de patronos de su obligación de vigilancia del órgano delegado. No existiendo delegación en alguno o algunos de los miembros del patronato sino apoderamiento en persona ajena al mismo -siguiendo a Marimón y Olavarría (2008: 452)- «el órgano asume la responsabilidad por la elección, impartición de instrucciones y la vigilancia del apoderado

(culpa in eligendo, in instruendo e in vigilando), que se regirá por los presupuestos generales contenidos en el art. 17 LF. Sin embargo, este régimen no será aplicable al apoderado, que no ostenta la condición de órgano de la persona jurídica. Deberá atenderse al tipo de relación que le une a la misma (contrato laboral de alta dirección, arrendamiento de servicios...), junto a su condición de mandatario, para determinar el concreto régimen de responsabilidad aplicable, siempre dentro del marco general de la responsabilidad contractual».

Por su parte, Peñalosa et al. (2010: 222) entiende que «tan importante como la delegación de facultades son los apoderamientos, sobre todo ante la cada vez mayor profesionalización de las fundaciones en las que la dirección ejecutiva y la gestión operativa corresponden a un director o gerente, si bien el apoderamiento podrá hacerse a favor de un tercero que no esté incardinado en la estructura orgánica de la fundación o de alguien que tenga una relación de dependencia con la fundación. Sin embargo, como ha señalado una vez más García (1997, pág. 122) el objeto de la delegación es la cesión de las funciones de gestión y representación o alguna de ellas, mientras que el objeto del apoderamiento sólo puede ser la representación: “En virtud del cuadro de funciones establecido en la Ley, y su posible redistribución, el director de una fundación, que no pertenezca al Patronato, podrá recibir mediante poder las funciones de representación de la fundación pero no las de gestión. Las decisiones de gestión interna de la fundación seguirá reteniéndolas el Patronato y las adoptará mediante decisiones colegiadas. La autoridad que pueda tener el director en el seno de la fundación emanará de su posición jerárquica en la organización, pero no de los poderes que ha recibido del Patronato, ya que éstos se limitan a las relaciones con terceros”. De ahí, podemos concluir, que cada vez sea más frecuente en determinadas fundaciones que la posición orgánica del director o gerente se regule en los estatutos, en los que también se definan sus facultades de gestión, sin perjuicio de los correspondientes poderes de representación que debieran otorgarse para vincular a terceros».

Por último, baste recordar que los patronos -sean estas personas físicas o jurídicas- ejercerán su cargo gratuitamente sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el cargo les ocasione en el ejercicio de su función en los términos establecidos en el art. 33 RF, a cuyo tenor, “el importe de los gastos directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, sumado al de los gastos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos, no podrá superar la mayor de las siguientes cantidades: el cinco por ciento de los fondos propios o el 20 por ciento del resultado contable de la fundación, corregido con los ajustes que se establecen en el artículo 32”. No obstante lo

anterior, y salvo que el fundador hubiese dispuesto lo contrario, el Patronato podrá fijar una retribución adecuada a aquellos patronos que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato, previa autorización del Protectorado.

#### **4.2.- RESPONSABILIDAD DE LOS PATRONOS FRENTE A LA FUNDACIÓN**

Dicho lo anterior, y por lo que a la responsabilidad de los patronos se refiere, el art. 17.2 LF establece, de manera similar a lo que acontece en la figura del administrador societario, una responsabilidad solidaria de los patronos frente a la fundación, por los actos lesivos que éstos pudieran realizar en el desempeño de su cargo. No obstante, el art. 236.1 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (redacción dada por art. único Veinte de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre) previene la responsabilidad de los administradores tanto frente a la sociedad como frente a los socios y los acreedores sociales, del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa, presumiendo la culpabilidad, salvo prueba en contrario, cuando el acto sea contrario a la ley o a los estatutos sociales.

Así, en el ámbito societario, la LSC (Capítulo III del Título VI, redacción dada por Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo) relaciona los siguientes deberes de los administradores; a saber: el deber general de diligencia (art. 225), el de protección de la discrecionalidad empresarial (art. 226), el de lealtad (arts. 227 y 228) y el deber de evitar situaciones de conflicto de interés (art. 229 LSC).

Una vez definidas las citadas obligaciones, y tras regular en su Capítulo IV la representación de la sociedad (arts. 233 a 235), dedica la LSC el Capítulo V de este Título VI al régimen de responsabilidad de los administradores (arts. 236 a 241 bis). Como se ha indicado, los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa. La responsabilidad de los administradores se extiende igualmente a los administradores de hecho. A estos efectos, tendrá la consideración de administrador de hecho (art. 236.3) tanto la persona que en la realidad del tráfico desempeñe sin título, con un título nulo o

extinguido, o con otro título, las funciones propias de administrador, como, en su caso, aquella bajo cuyas instrucciones actúen los administradores de la sociedad.

Cuando no exista delegación permanente de facultades del consejo en uno o varios consejeros delegados (ex art. 236.4 LSC), todas las disposiciones sobre deberes y responsabilidad de los administradores serán aplicables a la persona, cualquiera que sea su denominación, que tenga atribuidas facultades de más alta dirección de la sociedad, sin perjuicio de las acciones de la sociedad basadas en su relación jurídica con ella. Tratándose de administradores personas jurídicas (ex art. 236.5 LSC), la persona física designada para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo de administrador deberá reunir los requisitos legales establecidos para los administradores, estará sometida a los mismos deberes y responderá solidariamente con la persona jurídica administrador.

Por su parte, el art. 237 LSC establece el carácter solidario de la responsabilidad de los miembros del órgano de administración que hubieran adoptado el acuerdo o realizado el acto lesivo, salvo los que 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.

Sentado lo anterior, la LSC (ex art. 238) regula la denominada acción social de responsabilidad contra los administradores. Dicha acción persigue obtener el resarcimiento del patrimonio de la sociedad, pudiéndose entablar previo acuerdo de la junta general, que puede ser adoptado a solicitud de cualquier socio aunque no conste en el orden del día. Los estatutos no podrán establecer una mayoría distinta a la ordinaria para la adopción de este acuerdo.

Paralelamente, la LSC (ex art. 239, redacción dada por Ley 31/2014, de 3 de diciembre) prevé que el socio o socios que posean individual o conjuntamente una participación que les permita solicitar la convocatoria de la junta general, puedan entablar la acción de responsabilidad en defensa del interés social cuando los administradores no convocasen la junta general solicitada a tal fin, cuando la sociedad no la entablare dentro del plazo de un mes, contado desde la fecha de adopción del correspondiente acuerdo, o bien cuando este hubiere sido contrario a la exigencia de responsabilidad. Cuando esta acción social de responsabilidad se fundamente en la infracción del deber de lealtad, la acción podrá ser ejercitada directamente sin necesidad de someter la decisión a la junta general. A este respecto valga la Sentencia, de 19 de febrero de 2014, del Juzgado de lo Mercantil de Santander, Rec. núm. 256/2013, al

fundamentar (FD Sexto) que “nada obliga a justificar expresa y detalladamente los motivos por los que la junta acuerda el ejercicio de la acción social contra el administrador, lo que podrá condicionar el éxito futuro de la tal acción, pero no la validez del acuerdo en que se autoriza su ejercicio (que no está condicionado a un examen de su viabilidad). Acuerdo que la ley quiere facilitar cuando permite su adopción sin necesidad de constancia previa en el orden del día, e incluso a instancia de un solo socio. Sin perjuicio de que, al menos apriorísticamente y sin valorar sus posibilidades futuras de éxito, se relatan y acreditan procedimientos penales, desaparición de documentos, requerimientos de documental, bloqueos de cuentas y procedimientos sancionadores de las entidades públicas”.

Junto a esta legitimación de la minoría se establece (ex art. 240 LSC) una legitimación subsidiaria de los acreedores para el ejercicio de la acción social contra los administradores cuando no haya sido ejercitada por la sociedad o sus socios, siempre que el patrimonio social resulte insuficiente para la satisfacción de sus créditos. Como señalan Rodríguez y Marín (2011) «El derecho de los acreedores sociales a promover la acción social, regulado hoy en el art. 240 TRLSC, participa de la naturaleza de los derechos de defensa de la capacidad patrimonial del deudor. Esto implica que solo surja cuando resulte necesario, es decir, ante la inactividad de la sociedad o de la minoría [«cuando (la acción) no haya sido ejercitada por la sociedad o sus accionistas»]. Además, como se trata de una injerencia en la capacidad de gestión patrimonial de otro (la sociedad perjudicada) solo se activa si se identifica la existencia de un interés legítimo, requisito que concurre cuando el patrimonio social «resulte insuficiente para la satisfacción de sus créditos».

Sentado cuanto antecede, en el ámbito fundacional la responsabilidad de los patronos frente a la fundación “de los daños y perjuicios que causen por actos contrarios a la Ley o a los Estatutos, o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo” (art. 17.2) posee, atendiendo al carácter voluntario del cargo de patrono y a la necesidad de su aceptación, naturaleza contractual; siendo su objetivo resarcir de los daños y perjuicios que causen por actos contrarios al ordenamiento jurídico -y a la Ley de Fundaciones en particular- o a los Estatutos o por los actos realizados sin la diligencia propia de un representante leal. A este respecto, consideran Marimón y Olavarría (2008: 439) que «no toda actuación negligente, descuido o falta de previsión son susceptibles de generar responsabilidad en los miembros del órgano, sino sólo aquellas que resulten lesivas (...). Además, aunque el daño normalmente tendrá carácter material, nada impide que adopte la forma de daño moral, por más que sea una persona jurídica la que lo sufra. Así pues, cualquier daño es aducible, siempre que su

resarcimiento se traduzca en una indemnización pecuniaria». Tratándose de una responsabilidad solidaria, la fundación podrá dirigirse contra cualquiera de los patronos o contra todos ellos simultáneamente. Las reclamaciones entabladas contra uno no serán obstáculo (ex art. 1.144 CC) para las que posteriormente se dirijan contra los demás, mientras no resulte cobrada la deuda por completo.

Paralelamente, habrá que estar a lo dispuesto en el art. 1.107 CC para delimitar las consecuencias derivadas de la antijuridicidad dichas acciones u omisiones. Así, mediando culpa -falta de la diligencia debida- los daños y perjuicios de que responde el patrono son los previstos o que se hayan podido prever al tiempo de constituirse la obligación y que sean consecuencia necesaria de su falta de cumplimiento. En caso de dolo, entendido como conocimiento de la ilicitud del acto y la voluntad de efectuarlo, su responsabilidad alcanzará a todos los daños que conocidamente se deriven de la falta de cumplimiento de la obligación. A este respecto, la LF recoge, con efectos meramente enunciativos, determinados supuestos de actos contrarios a la Ley; a saber:

**- Art. 22.1. Herencias y donaciones.**

*“La aceptación de herencias por las fundaciones se entenderá hecha siempre a beneficio de inventario. Los patronos serán responsables frente a la fundación de la pérdida del beneficio de inventario por los actos a que se refiere el artículo 1.024 del Código Civil”.*

**- Artículo 1.024 Código Civil**

*“El heredero perderá el beneficio de inventario:*

*1.º Si a sabiendas dejare de incluir en el inventario alguno de los bienes, derechos o acciones de la herencia.*

*2.º Si antes de completar el pago de las deudas y legados enajenase bienes de la herencia sin autorización judicial o la de todos los interesados, o no diese al precio de lo vendido la aplicación determinada al concederle la autorización”.*

**- Art. 22.2. Herencias y donaciones.**

*“La aceptación de legados con cargas o donaciones onerosas o remuneratorias y la repudiación de herencias, donaciones o legados sin cargas será comunicada por el Patronato al Protectorado en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes, pudiendo éste ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos, si los actos del Patronato fueran lesivos para la fundación, en los términos previstos en esta Ley”.*

**- Art. 21.3.2º párr. Enajenación y gravamen.**

*“El Protectorado podrá ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos, cuando los acuerdos del Patronato fueran lesivos para la fundación en los términos previstos en la Ley”.*

De acuerdo con lo hasta aquí expuesto, la responsabilidad de los patronos frente a la fundación va a pivotar en torno al grado de cumplimiento del deber de diligencia anteriormente analizado. A este respecto, entiende Rivero (2001: 744) que «en cuanto a los criterios de diligencia exigible -además de los lealtad, próxima a la buena fe y standars jurídicos semejantes-, habrán de relacionarse, por lo abstracto, de suyo, de la diligencia, con los casos concretos de cada caso y fundación (objeto y actividad, estructura de la misma, patrimonio y medios materiales, número de beneficiarios, etc.), y posición de los patronos dentro del órgano de gobierno con una valoración más objetiva que subjetiva, lo que no se opone a que también deba ser considerada la función y competencias concretas según estatutos que tengan el o los patronos cuestionados. En este último aspecto no podrá prescindirse, igualmente, de la referencia que puedan hacer los estatutos a las facultades y deberes de los patronos».

A juicio de Marimón y Olavarría (2008: 452) esta responsabilidad no puede ser totalmente identificada con la propia de un administrador societario pues, entre ambas figuras, «existen algunos rasgos diferenciales que deben influir a la hora de atenuar la responsabilidad de este último -el patrono-, especialmente el hecho de que su cargo sea esencialmente gratuito, frente al carácter remunerado del primero -el administrador-». Sin embargo, no es menos cierto que el cargo de administrador sólo será retribuido (ex art. 217 LSC) si así lo establece los estatutos sociales. Además, y salvo que el fundador hubiese dispuesto lo contrario, el Patronato (ex art. 15.4.2º párr. LF) podrá fijar una retribución adecuada a aquellos patronos que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato, previa autorización del Protectorado por lo que habrá que estar al concreto supuesto para delimitar los perfiles de deslinde entre ambas figuras. En este sentido, señala Embid (2009: 137) que: «sin perjuicio, por lo demás, de las evidentes diferencias que cabe observar entre ambos tipos de personas jurídicas, sobre todo en lo relativo a sus fines y naturaleza, es lo cierto que la progresiva inserción de las fundaciones en la realidad económica y social, así como su carácter de “operadores económicos del mercado,” implican para ellas la necesidad de contar con figuras e instituciones que sólo el Derecho de sociedades ha estado en condiciones de proporcionar».

En el supuesto de patronos personas jurídicas a las que se refiere el art. 15.2.2º párr. LF -*“las personas jurídicas podrán formar parte del Patronato, y deberán designar a la persona o personas físicas que las representen en los términos establecidos en los Estatutos”*- la responsabilidad a que hubiere lugar recaerá sobre ésta sin perjuicio, y en

su caso, de la correspondiente acción de responsabilidad del patrono contra la persona física representante.

Al tiempo (ex art. 17.2 LF), quedarán exonerados de responsabilidad los patronos que hayan votado en contra del acuerdo y quienes prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia. No obstante, dicho desconocimiento debe ponerse en relación con la diligencia que les exige el art. 14.2 LF así como con los principios que han de regir la actuación (en particular: los relativos al destino de su patrimonio y sus rentas, a la información a facilitar de sus fines y actividades y su actuación con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de sus beneficiarios) de las fundaciones y, por ende, a quienes las administran. Por tanto, como apunta Embid (2009: 146), «sólo el desconocimiento excusable, esto es, no culpable, puede servir de causa de exoneración al patrono». Igualmente se exige la responsabilidad de aquellos patronos que, conociendo la existencia del citado acuerdo, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquél.

Acotada así la responsabilidad subjetiva o por culpa de los patronos, cabe entender, con el citado autor, que de ella se deriva una inversión de la carga de la prueba de la culpabilidad de los patronos; de suerte tal que del resarcimiento a que hubiere lugar responderán todos los miembros del patronato excepto aquellos que acrediten la concurrencia de alguna de las indicadas causas de exoneración, atendiéndose, en todo caso, a su participación o conocimiento en los actos que la causaren de acuerdo con las normas generales sobre responsabilidad civil contractual. El carácter solidario de esta responsabilidad permite que la acción se entable contra cualquiera de los patronos responsables o contra todos ellos simultáneamente de acuerdo lo establecido en el art. 1.144 CC, a cuyo tenor, *“el acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios o contra todos ellos simultáneamente. Las reclamaciones entabladas contra uno no serán obstáculo para las que posteriormente se dirijan contra los demás, mientras no resulte cobrada la deuda por completo”*.

Pues bien, de acuerdo con el art. 17.3 LF, la citada acción de responsabilidad se entablará, ante la autoridad judicial y en nombre de la fundación: a) Por el propio órgano de gobierno de la fundación, previo acuerdo motivado del mismo, en cuya adopción no participará el patrono afectado; b) Por el Protectorado, en los términos establecidos en el artículo 35.2 y c) Por los patronos disidentes o ausentes, en los términos del art. 17.2, así como por el fundador cuando no fuere Patrono.



Por lo que a la legitimación del Patronato se refiere, y como indican Marimón y Olavarría (2008: 454), «no es fácil de atisbar qué situaciones concretas pueden dar lugar a este tipo de acción de responsabilidad, dado que, en general, el patronato, como órgano colegiado, toma sus decisiones mediante acuerdos, de forma que es difícil determinar a priori qué patrono o patronos han incurrido en responsabilidad frente a la fundación mediante su acción individual como tales, es decir, en el ejercicio de su cargo de patronos, dado que, en principio, todos los patronos son culpables mientras no prueben la concurrencia de una causa de exoneración. Y, si el acto lesivo se debe a un acuerdo adoptado por mayoría, respecto al cual algunos patronos se han opuesto y desean que se entable la correspondiente acción para depurar responsabilidades, entonces no puede decirse en propiedad que la acción sea adoptada por el patronato, sino por los patronos disidentes, en los términos que establece el art. 17.3.c) LF. Parece pues, que, por eliminación el supuesto debe quedar reducido a aquellos casos en que se ha producido una delegación de facultades en uno o varios patronos delegados, que son quienes han realizado el acto lesivo, en cuyo caso es el órgano como tal quien entabla la acción de responsabilidad frente a los mismos. Con todo, esto no supone que el resto de patronos no demandados queden exonerados de responsabilidad, dado que, como se ha dicho, soportarán un deber de vigilancia de la actividad de los delegados. Y, sin embargo, la infracción de este deber de vigilancia, no puede ser depurada si no participan en el litigio en concepto de demandados. Parece que la solución a este hipotético problema podría venir de la mano de una eventual reconvención por parte de los delegados demandados o bien por medio de una simultánea acción de responsabilidad entablada frente a todos los miembros del órgano por parte del protectorado, que en su caso podría acumularse a la entablada por el patronato».

A la habilitación del Protectorado se refiere el art. 35.2 LF al incluir entre sus funciones la del ejercicio de “la correspondiente acción de responsabilidad por los actos relacionados en el artículo 17.2 y para instar el cese de los patronos en el supuesto contemplado en el párrafo d) del artículo 18.2. Asimismo, está legitimado para impugnar los actos y acuerdos del Patronato que sean contrarios a los preceptos legales o estatutarios por los que se rige la fundación”.

En lo atinente a los patronos disidentes valga por todas, la STS 4397/2012, de 18 de junio de 2012, en la que se dirime la legitimación activa para entablar acción de responsabilidad contra los patronos de una fundación, y en cuyo Fundamento de derecho segundo se dispone, en lo que ahora interesa, cuanto sigue: “(...) porque el apartado 3 del art. 17 de la Ley de Fundaciones tiene carácter procesal, la legitimación de un patrono para entablar la acción de responsabilidad contra otro u otros exige, con

carácter previo, su condición de disidente o ausente. Es en estos términos como debe entenderse la remisión de dicho apartado 3 al apartado 2 que, por tener carácter civil, determinando quiénes responden y quiénes quedan exentos de responsabilidad, no autoriza el argumento circular de la recurrente en el sentido de estar legitimado activamente todo patrono que, frente a una eventual demanda de otro patrono, del órgano de gobierno o del Protectorado, debiera quedar exento de responsabilidad”.

Por último, y respecto a los patronos ausentes, pone de manifiesto Embid (2003: 95) que «se trata de una llamativa singularidad de la ley 50/2002, tanto frente a su predecesora como frente a la normativa propia de las sociedades de capital. En el ámbito de las leyes de sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, los administradores, como es sabido, carecen de legitimación activa, por sí mismos, para entablar la acción social de responsabilidad; por ello, la mejor manera de hacer “todo lo conveniente para evitar el daño” puede consistir, cuando la administración social se organice bajo la forma de Consejo, en impugnar judicialmente sus acuerdos, sobre la base de lo dispuesto en el art. 143 de la ley de anónimas y en el 70 de la ley de limitadas, que legitiman a los administradores con carácter individual para el ejercicio de tal impugnación. Por lo que al Derecho de fundaciones se refiere, ha parecido conveniente al legislador eludir cualquier pronunciamiento al respecto, pensando, quizá, en no bloquear la actividad del Patronato, y otorgar, a su vez, legitimación activa a los patronos disidentes o ausentes para el ejercicio de la acción de responsabilidad».

#### **4.3.- RESPONSABILIDAD DE LOS PATRONOS FRENTE A TERCEROS**

En el ámbito societario, el art. 236.1 de la LSC previene, según se ha expuesto, la responsabilidad de los administradores frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales. A la primera de las acciones de responsabilidad nos hemos referido en el apartado anterior al analizar el art. 238 LSC.

Pues bien, la reseñada acción social de responsabilidad deja a salvo las acciones individuales de responsabilidad que (ex art. 241) puedan corresponder a los socios y a los terceros por actos de administradores que lesionen directamente los intereses de aquellos. A este respecto, fundamenta la STS, de 27 de noviembre de 2008, Rec. 815/2004 (FJ Segundo), que:

*«mientras el objeto de la acción social es reestablecer el patrimonio de la sociedad, mediante la acción individual se trata de reparar el perjuicio en el patrimonio de los socios o terceros» (Sentencia de 4 de noviembre de 1991, citada en la de 14 de marzo de 2007, entre muchas más), siendo así que la acción del 133.4 LSA [actual 238 LSC]*

*busca restablecer el patrimonio tras el daño «social», entendido como el sufrido por la propia sociedad titular de la acción -aunque afecte indirectamente a sus socios y acreedores, a quienes también se legitima para su ejercicio-, mientras que la acción individual es una acción personal, que se dirige a la reparación de los perjuicios causados, «directa e individualmente, a los intereses de los accionistas y de los terceros» (Sentencias de 12 julio 1984, 21 mayo 1985, 12 de abril de 1989, 4 de noviembre de 1991 y 14 de marzo de 2007), responsabilidad de naturaleza extracontractual que precisa para su estimación de la concurrencia de los siguientes requisitos: a) daño al socio o acreedor, «que ha de consistir en una lesión directa a su patrimonio» por lo que no basta acreditar la mera insolvencia de la sociedad (Sentencia de 28 de abril de 2006, citada también por la de 14 de marzo de 2007); b) que se hayan producido actos u omisiones negligentes por parte de los administradores, por incumplimiento de la obligación de proceder como un ordenado empresario, pues no es necesario que se haya producido un acto contrario a la ley o los estatutos sociales, sino que basta con que se haya omitido la diligencia exigible conforme al art. 127 LSA (la que corresponde a un ordenado empresario y representante leal), y c) que exista relación de causalidad entre la conducta y el daño (Sentencias de 7 de marzo de 2006 y la 14 de marzo de 2007, entre muchísimas más)».*

Por último, el art. 367 LSC establece la responsabilidad solidaria de los administradores por las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución cuando incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la junta general para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución, así como la de los administradores que no soliciten la disolución judicial o, si procediere, el concurso de la sociedad, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución.

En este sentido, la STS 1126/2008, de 20 de noviembre de 2008, Sala de lo Civil. Rec. núm. 3584/2001, establece cuanto sigue:

**Segundo.**

*Constituye ciertamente doctrina pacífica y constante, de la que son claro ejemplo las Sentencias de 31 de enero y 8 de marzo de 2007, mencionadas por la más reciente de 11 de Julio de 2008, «que la acción y por ende, la responsabilidad que prevé el artículo 262.5 LSA [hoy 367 LSC], es distinta en sus presupuestos y en su regulación legal a la contemplada en los artículos 135 [hoy 241] y 133 [hoy 236] del citado texto legal [LSC]», presentando aquella un carácter abstracto o formal, o, más propiamente, «una naturaleza objetiva o cuasi objetiva» (Sentencias de 25 de abril de 2002, 14 de noviembre de 2002, 6 y 28 de abril de 2006 -esta última de Pleno-, y 26 de mayo de 2006, entre otras), que determina, por regla general, que no sea preciso para apreciar la responsabilidad del administrador demandado ni la concurrencia de un reproche culpabilístico que hubiera*

*que añadir a la constatación de que no ha habido promoción de la liquidación mediante convocatoria de la Junta o solicitud judicial de disolución, en su caso -y ahora también la solicitud de la declaración de concurso, cuando concurra su presupuesto objetivo-, ni una estricta relación de causalidad entre el daño y el comportamiento concreto de administrador, por bastar el enlace causal preestablecido en la propia norma -Sentencia de 28 de abril de 2006-.*

*Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, ha sentado esta Sala a partir de la Sentencia de Pleno de 28 de abril de 2006, que las especiales o extraordinarias circunstancias que puedan concurrir en un determinado caso en torno a la concreta conducta desplegada por los administradores, y que consten acreditadas, pueden llegar a justificar, aun cuando se acciona con base en dicho precepto legal, que se exonere de responsabilidad a los gestores, siendo ello debido a que la responsabilidad ex lege del artículo 262.5 LSA ha de ser entendida en clave de responsabilidad civil. En palabras de la citada Sentencia de 28 de abril de 2006, aun sin perder de vista su carácter de sanción, «se ha de tomar como punto de partida la existencia de un daño (un crédito contra la sociedad, cuya frustración, desde la perspectiva del artículo 135 LSA, sería un daño indirecto, ya que la insolvencia de la sociedad deudora no puede tomarse como un supuesto de lesión directa causada por los administradores), que se relaciona causalmente de modo muy laxo con el comportamiento omisivo de los administradores (carencia de convocatoria en plazo, omisión del deber de solicitar la disolución judicial o el concurso), pero que, a partir de ese dato (daño y relación de causalidad preestablecida) requeriría la aplicación de las reglas y de las técnicas de responsabilidad civil, evaluando los problemas de imputación objetiva (conocimiento por los reclamantes de la situación de la sociedad en el momento de generación del crédito, solvencia de la sociedad, existencia de créditos compensables de la sociedad frente a los acreedores que reclaman) y de imputación subjetiva, esto es, la posibilidad de exoneración de los administradores que, aun cuando hayan de pechar con la carga de la prueba (artículo 133.3 LSA) demuestren una acción significativa para evitar el daño (lo que se ha de valorar en cada caso) o que se encuentren ante la imposibilidad de evitarlo (han cesado antes de que se produzca el hecho causante de la disolución, se han encontrado ante una situación ya irreversible). Valoración de la conducta de los administradores que se ha de producir forzosamente si se estableciera que estamos ante una sanción o pena civil (lo que requiere una matización, como se verá) pues lo exigen los principios del sistema., y que aparece ya en decisiones anteriores, bajo diversos expedientes (Sentencias de 1 de marzo y 20 de junio de 2001, de 12 de febrero y 16 de octubre de 2003, de 26 de marzo de 2004, de 16 de febrero de 2006, entre otras)».*

*En línea con este criterio jurisprudencial se muestra la Sentencia de 22 de noviembre de 2006, en la cual se afirma que esta caracterización de la responsabilidad (como objetiva o cuasi objetiva) «no empece a que los principios del sistema que rigen en nuestro ordenamiento jurídico, y en especial la necesaria conexión entre las responsabilidades de la Ley de Sociedades Anónimas y las reglas generales de los artículos 1.902 y siguientes del Código Civil -y la jurisprudencia que los desarrolla-*

*determinen la necesidad de templar su apreciación y consecuencias, en razón de la valoración de la conducta de los responsables atendiendo a las circunstancias de carácter objetivo y subjetivo concurrentes, esta Sala ha considerado relevante para mitigar el rigor del régimen de los artículos 262.5.º de la Ley de Sociedades Anónimas y 105.5.º de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada y para exonerar de responsabilidad al administrador el conocimiento del acreedor reclamante de la situación económica de la sociedad en el momento de la generación del crédito -Sentencias de 16 de febrero y de 28 de abril de 2006, del Pleno-, y, en términos más amplios, su actuación contraviniendo las exigencias de la buena fe -Sentencia de 12 de febrero de 2003-, la solvencia de la sociedad o la existencia de créditos compensables de la sociedad frente a los acreedores que reclaman -Sentencia de 28 de abril de 2006, del Pleno-; y se ha atendido también al hecho de que los administradores, aun cuando deban soportar la carga de la prueba, demuestren una acción significativa para evitar el daño, lo que se ha de valorar en cada caso -en este sentido, vid. Sentencia de 28 de abril de 2006, de Pleno-, o que se encuentren ante la imposibilidad de evitarlo, por haber cesado antes de que se produzca el hecho causante de la disolución -Sentencias de 28 de abril de 2006, de Pleno, y de 26 de mayo de 2006, entre las más recientes-, o, en términos generales, por haberse encontrado ante una situación ya irreversible -Sentencia de 28 de abril de 2006-. Todos estos casos, expuestos a título meramente enunciativo, contemplan -en palabras de la Sentencia de 26 de junio de 2006- situaciones que resultan incompatibles con el concepto de responsabilidad, entendido con arreglo a los requisitos de la responsabilidad extracontractual en general». Y, en fin, en parecidos términos se expresa la más reciente Sentencia de 5 de diciembre de 2007.*

Pues bien, a diferencia de lo establecido en la LSC, no existe en la Ley de Fundaciones una regulación expresa de la responsabilidad individual de los patronos por los daños causados a terceros (asimilable a la acción individual de responsabilidad del art. 241 LSC) ni una responsabilidad por deudas equiparable a la prevenida en el art. 367 LSC, por lo que, como seguidamente veremos, la acción de responsabilidad a entablar por terceros que acrediten un interés legítimo, una lesión en su patrimonio, deberá seguir el régimen general de la responsabilidad civil del Derecho común. No obstante, y en el ámbito autonómico, la Ley 4/2008, de 24 de abril, del Libro Tercero del Código Civil de Cataluña, relativo a las personas jurídicas, sí que prevé en su art. 332-11-5, junto a la acción de responsabilidad por daños a la fundación, una acción de responsabilidad por daños a cualquier persona por actos u omisiones de los patronos que hayan lesionado sus derechos e intereses.

A este respecto, resulta de obligada referencia la posición de Rivero (2001: 726) quien, al analizar la responsabilidad de los patronos señala que, «los terceros (ciudadanos corrientes) que se relacionan con la fundación y su entorno jurídico pueden

resultar perjudicados de múltiples formas, según quién sea el autor y en qué calidad actúe. Las acciones de que disponen los terceros pueden ser y dirigirse: a) contra la fundación, por responsabilidad de ésta como persona jurídica, sea contractual o extracontractual; b) contra los patronos, por actos individuales de éstos (no en el ejercicio de las funciones del órgano de gobierno), en cuyo caso se trata de la acción ex artículo 1902 del Código Civil contra una persona física que accidentalmente resulta ser patrono de la fundación; y c) contra los patronos, por actos ilícitos suyos en el ejercicio de sus funciones de órgano de gobierno de la fundación». Esta última acción de responsabilidad trae causa del daño causado por los patronos, no a la fundación sino a terceros y, además, no en su condición de representantes de la fundación (en cuyo caso sería responsable la entidad) sino en tanto patrono que la administra y de cuya ilícita conducta se deriva un perjuicio directo a dichos terceros. Así, «para ser acto suyo y no de la fundación han de haber actuado no en función representativa (en nombre y representación de la persona jurídica, y en el marco de esas competencias, sin excederse de los poderes representativos, estatutarios u otros), sino en otra función, con otro cargo que, sin ser representativo, sea propio de patrono. Esa función es el de gestor, sea administrador de la fundación, sea ejecutor de acuerdos fundacionales».

Sentado lo anterior, continúa su exposición dicho autor (2001: 735-736) indicando que:

«Cabe pensar en una doble vía de reclamación de responsabilidad por los terceros frente a los patronos por actos ilícitos y lesivos de éstos en el ejercicio de sus funciones y competencias: me refiero a la acción subrogatoria del artículo 1.111 del Código Civil cuando la propia fundación no haya accionado contra los patronos reclamando en nombre propio por sus perjuicios, y la acción directa de los terceros frente a los mismos patronos causantes del daño.

La subrogatoria, es una acción general a disposición de los acreedores que no pueden cobrar de otro modo cuanto se les debe (art. 1.111 CC), como instrumento para hacer efectivo (aquí) un interés legítimo del tercero perjudicado, acreedor de la fundación, frente al patrono o patronos que serían, a su vez, responsables frente a esa persona jurídica por la actuación negligente o malévola en el ejercicio de su cargo, de la que ha sufrido daño directa la propia fundación.

(...)

Se trata de una acción indirecta para el caso de que el tercero (por ejemplo, un acreedor) perjudicado no pueda cobrar de su deudora, la fundación, por insuficiencia del patrimonio de ésta. Es un caso de separación entre titular de la acción y legitimado para su ejercicio (legitimación indirecta por sustitución). En

este caso están legitimados los terceros, acreedores y beneficiarios de la fundación si no lo hace esta última contra aquéllos (cosa posible por cuanto son los propios patronos los gestores de la persona jurídica y muy probablemente no acordarán que ésta accione contra ellos). Esa legitimación es sólo de ejercicio – la acción es de la fundación, perjudicada directa-, de carácter subsidiario respecto de la propia fundación (si no reclama ella).

En apoyo de la viabilidad de esa acción subrogatoria en nuestro caso, además de su justificación es artículo 1.111 CC, cabe citar el art. 134.5 LSA (“Los acreedores de la sociedad podrán ejercitar la acción social de responsabilidad contra los administradores cuando no haya sido ejercitada por la sociedad o sus accionistas, siempre que el patrimonio social resulte insuficiente para la satisfacción de sus créditos”), aplicable aquí por analogía en lo menester, habida cuenta de que el régimen de responsabilidad de los patronos de la fundación es prácticamente idéntico al de los administradores en las sociedades anónimas (...).».

Por lo que a la acción directa o individual se refiere, entiende la doctrina que se reseña que:

«el art. 135 LSA [actual art. 241 LSC], además de la acción social, se refiere a las acciones “de indemnización que puedan corresponder a los socios y a terceros por actos de los Administradores que lesionen directamente los intereses de aquéllos. Con estos antecedentes cabe la aplicación analógica, ya que, como exige el art. 4.1 del Código Civil, hay un supuesto específico no contemplado por la norma aplicable (leyes de fundaciones), hay relación de semejanza entre el supuesto regulado (responsabilidad de los administradores de la SA, en su ley) y el problemático (la de los patronos de la fundación), y cabe apreciar identidad de razón en la solución: esto me parece indiscutible; no se me alcanza que hoy deba ser distinta la de los patronos de una fundación que la de los administradores de una SA para sus relaciones con terceros perjudicados (siquiera deba matizarse en algún aspecto a la hora de la aplicación efectiva de la norma).

Pero, aun sin necesidad de esa argumentación -sólo de valor subsidiario, en mi opinión-, la razón más sólida que puede justificar en nuestro sistema jurídico esta acción, con uno u otro nombre, es el artículo 1.902 del Código Civil, norma general de fondo, ya que si hay un daño directo sufrido por ciertas personas –que aquí llamamos terceros para distinguirlos de la fundación con la que se relacionan- y causado por otras en el ejercicio del cargo y función de patronos, aquellos perjudicados están legitimados contra éstos en su calidad de

patronos (con que actuaron) para el resarcimiento de los perjuicios sufridos: en realidad no se trata de otra cosa, aunque por mimetismo se le haya buscado otro nombre y justificación, con otros argumentos legales.

Si, como vengo diciendo, el fundamento último de esta acción es el perjuicio directo causado a ciertas personas por actuación ilícita de los patronos en el ejercicio de su cargo y no representando a la fundación, y, por otro lado, no hay conexión previa entre dañadores y perjudicados –a diferencia de la que sí hay cuando la perjudicada es la fundación-, resulta que estamos, sin duda, ante una acción del artículo 1.902 del Código Civil: por tanto, se trata de una acción de responsabilidad extracontractual, con independencia de la relación jurídica básica que haya dado lugar a la responsabilidad.

(...)

Por razón de la naturaleza de la acción que ahora estudio será exigible una relación directa entre el acto lesivo del administrador (aquí, los patronos) y el daño al tercero acreedor, y la intervención de culpa o negligencia en la actuación de los patronos, entendidas éstas en el sentido general del Código Civil. Necesaria es también la prueba de una relación de causalidad entre la acción dolosa o culposa y el perjuicio habido».

Pues bien, es criterio doctrinal y jurisprudencial comúnmente aceptado, el entender que no cabe la aplicación analógica a los patronos de las fundaciones de las correspondientes normas aplicables a los administradores de las sociedades de capital. Así, el TSJ de Cataluña, en su Sentencia de 17 de septiembre de 2009, Recurso de Casación 97/2008 [recayente en un juicio por desahucio] resuelve la pretensión de la actora al ejercitar acumuladamente la acción de responsabilidad individual prevista en el art. 135 LSA (actual art. 241 LSC) y la acción de responsabilidad por incumplimiento de deberes sociales prevista en el art. 262.5 LSA (actual art. 367 LSC), contra los patronos y “el administrador de hecho” de una fundación -arrendataria- deudora. Dicha pretensión es fundamentada por la recurrente arguyendo la pertinencia de la aplicación analógica (art. 4.1 CC) a dichos patronos del régimen legal previsto al respecto para los administradores de las sociedades anónimas, en el entendimiento de que la actuación de dichos patronos fue determinante para que la actora -arrendador- no pudiera percibir su crédito; disponiendo la Sentencia reseñada que:

***Fundamento de derecho Cuarto:***

*En este punto y con carácter general, son especialmente remarcables dos notas diferenciadoras en las fundaciones frente a las sociedades anónimas: la persecución de fines de interés general -entre los cuales se suelen identificar los*



educativos y culturales (vid. art. 3.1 Ley 50/2002 de 26 dic., de Fundaciones)- y la ausencia de fin de lucro.

*Precisamente, es la exigencia constitucional (art. 34 CE) del fin de interés general, que sirva para beneficiar a un colectivo genérico de personas (art. 4 Llei 5/2001), la que justifica la especial consideración -jurídica, fiscal, social, etc.- de las fundaciones frente a otras personas jurídicas, en la medida en que, dentro de su ámbito limitado, cooperan por ello con los poderes públicos en la satisfacción de determinados fines sociales que éstos están llamados a atender en el ámbito de sus respectivas competencias (art. 103.1 CE). Por otra parte, el hecho de que las fundaciones no sean legalmente entidades lucrativas no se ve enturbiado en absoluto por la circunstancia de que puedan obtener ingresos económicos por sus actividades fundacionales y que éstas puedan, por ello, ser consideradas empresariales o mercantiles a efectos fiscales o a cualesquiera otros, en la medida en que necesariamente dichos ingresos están destinados a engrosar su patrimonio -de la misma manera que lo están las rentas de éste- y no a repartirse entre "socios". Consecuentemente, su destino no puede ser otro que el cumplimiento del fin estatutario de interés general para el que hubiese sido creada la fundación, como garantía de su supervivencia y continuidad. La circunstancia añadida de que el cargo de patrono no sea retribuido, sin perjuicio de su derecho a la indemnidad (art. 23 Llei 5/2001 y art. 332-10 Llibre Tercer del C.C.C. aprobado por Llei 4/2008), justifica que, como corolario del principio "cuis comoda eius incomoda", no se articule otra responsabilidad frente a terceros que la de la propia fundación, al ser ésta la única destinataria de todos los beneficios de la actividad desplegada por su cuenta y en su nombre por los patronos.*

*Ello no quiere decir, ni mucho menos, que los patronos sean absolutamente irresponsables frente a terceros, puesto que aparte de su responsabilidad frente a la fundación (art. 21 Llei 5/2001), derivada de la obligación de diligencia que se le impone (art. 20.c Llei 5/2001) en el cumplimiento de su obligación de velar por que se cumplan los fines fundacionales (art. 15 Llei 5/2001), que también les puede ser exigida por los terceros legitimados (art. 21.3 Llei 5/2001), no pueden desecharse -como veremos más adelante- otros supuestos de responsabilidad individual de los patronos (ex art. 1.902 CC), si bien en ningún caso por analogía (p.e. ex art. 4.1 CC) con lo dispuesto para los administradores de las sociedades anónimas en los arts. 133, 135 y 262.5 LSA, al no concurrir el requisito de la identidad esencial exigido para ésta.*

*En efecto, como es sabido, además de la existencia de una "laguna legal" respecto del caso contemplado, la analogía exige una "igualdad o similitud jurídica esencial" entre el caso que se pretende resolver y el ya regulado en la norma postulada, semejanza que existe sólo cuando en el concreto supuesto de hecho no regulado es posible apreciar "los elementos sobre los que descansa la previsión normativa del regulado" (SS TS 1ª 1050/2000 de 21 nov. -FJ3-, 573/2003 de 13 jun. -FJ2-, 463/2006 de 18 mayo -FJ3- y 601/2007 de 30 may. -FJ5 -).*

*Esa similitud no puede ser apreciada en el supuesto del recurso, razón por la cual procede su íntegra desestimación.*

**Fundamento de derecho Quinto:**

*Así las cosas, el hecho de que el régimen de responsabilidad de los patronos de las fundaciones no sea el mismo que el de los gestores de las sociedades de capital, no significa -como ya hemos dicho- que la de aquéllos se encuentre limitada a la reparación de los daños y perjuicios que se hubieran podido irrogar para la fundación como consecuencia e su actuación negligente (art. 21 Llei 5/2001 de 2 may .) - responsabilidad ésta cuya exigencia puede ser demandada por los acreedores como terceros legitimados que son (art. 1.111 C.C . en relación con el art. 21.3 Llei 5/2001)-, puesto que también les es eventualmente exigible la responsabilidad individual en el orden penal -el propio contrato transaccional de reconocimiento de deuda otorgado entre las partes alude a algunas de ellas como posibles, y el art. 297 CP se refiere a las fundaciones como una de las formas societarias merecedora de la protección dispensada por los artículos precedentes relativos a los delitos societarios-, o en el concursal (art. 164 y 165 Ley 22/2003 de 9 jul .), o, en última instancia, conforme a las normas del C.C. (art. 1.902), que en esta concreta materia debe considerarse derecho supletorio de la regulación catalana de las fundaciones.*

*Es por ello que, teniendo en cuenta que la analogía requiere además de la similitud jurídica esencial la existencia de una verdadera "laguna legal" o vacío normativo respecto del supuesto contemplado (SS TS 1ª 1050/2000 de 21 nov. -FJ3-, 573/2003 de 13 jun. -FJ2-, 463/2006 de 18 mayo -FJ3- y 601/2007 de 30 may. -FJ5 -), laguna que debe referirse al ordenamiento en su conjunto, cuando la solución del caso venga atendida por la aplicación del derecho supletorio no podrá ser advertida aquélla".*

En definitiva pues, la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones únicamente regula, en su artículo 17, la responsabilidad de los patronos frente a la fundación, reconociendo legitimación para el ejercicio de la acción de responsabilidad al propio órgano de gobierno de la fundación, al Protectorado, a los patronos disidentes o ausentes, y al fundador cuando no fuere patrono. Así, no se encuentra legalmente previsto, a diferencia de lo prevenido en los arts. 240 y 241 de la LSC, la legitimación subsidiaria de los acreedores para el ejercicio de la acción social ni la acción individual de responsabilidad por los actos de los patronos que lesionen directamente los intereses de terceros. Por ello procederá acudir, rechazada la aplicación analógica, al ordenamiento jurídico en su conjunto para dirimir las responsabilidades en que, en su caso, pudieran incurrir los patronos. Así (ex art. 1.902 CC) el que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado. Esta obligación es exigible (ex art. 1903-1º CC) no sólo por los actos u omisiones propios, sino por los de aquellas personas de quienes se debe responder.

En otro orden de cosas, y por lo que a la normativa de la Comunidad Valenciana se refiere, el art. 16.2 de la Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de la Comunitat Valenciana, de Fundaciones, establece una remisión expresa a la normativa estatal, disponiendo que

“La responsabilidad de los Patronos se rige por lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones”.

Por su parte, el art. 17.2 APLF mantiene el vigente régimen de responsabilidad de los patronos, estableciendo que “los patronos responderán solidariamente frente a la fundación de los daños y perjuicios que causen por actos contrarios a la ley o a los Estatutos, o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo. Quedarán exentos de responsabilidad quienes hayan votado en contra del acuerdo, y quienes prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquél”.

Previamente, el punto primero de este art. 17 APLF recoge, de forma novedosa, los principios de buen gobierno y responsabilidad que han de guiar el actuar del Patronato. Así:

***Artículo 17 APLF. Buen gobierno y responsabilidad.***

*1. Los miembros del Patronato desempeñarán el cargo con la diligencia de un representante leal, debiendo adecuar su actividad, al menos, a los siguientes principios:*

- a) Actuarán con transparencia en la gestión.*
- b) Ejercerán sus funciones de buena fe y con la debida dedicación.*
- c) Actuarán con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de los beneficiarios de las actividades de la fundación.*
- d) Ejercerán las facultades atribuidas en la normativa vigente y los Estatutos de la fundación con la finalidad exclusiva para la que les fueron otorgadas y evitarán toda acción que pueda poner en riesgo el interés, el patrimonio o la imagen que debe tener la sociedad respecto a la fundación.*
- e) No se implicarán en situaciones, actividades o intereses incompatibles con sus funciones y se abstendrán de intervenir en los asuntos en que concurra alguna causa que pueda afectar a su objetividad.*
- f) No se valdrán de su posición en el Patronato para obtener ventajas personales o materiales.*
- g) Pondrán en conocimiento de los órganos competentes cualquier actuación irregular de la cual tengan conocimiento.*

Tampoco modifica el anteproyecto los supuestos de exoneración de responsabilidad de los patronos respecto a lo dispuesto en la vigente Ley 50/2002, ni los legitimados para entablar la acción de responsabilidad si bien introduce un nuevo supuesto de legitimación recayente sobre los acreedores de la fundación, siempre que el patrimonio fundacional resulte insuficiente para la satisfacción de sus créditos.

Por último, y de acuerdo con la DF Primera.3 del APLF, el artículo 17.1 (principios de buen gobierno y responsabilidad) y 17.2 (responsabilidad de los patronos) constituyen legislación civil y son de aplicación general al amparo de lo previsto en el artículo 149.1.8ª de la Constitución, sin perjuicio de la aplicabilidad preferente del Derecho Civil Foral o Especial allí donde exista.

## **5.- RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LAS FUNDACIONES Y SUS PATRONOS**

### **5.1.- INTRODUCCIÓN: OBLIGADOS TRIBUTARIOS**

Como se ha indicado, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo tiene por objeto regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en la misma, así como los incentivos fiscales al mecenazgo. Delimitada así la intención del legislador, se establece en el art. 1.1 que, en lo no previsto en la misma, “se aplicarán las normas tributarias generales”; en particular, la Ley 58/2003, General Tributaria, norma básica del Ordenamiento Tributario español (STS de 7 de julio de 1981) o como indica su Exposición de Motivos, eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

La LGT, introdujo el concepto de obligado tributario, aunque dogmáticamente, recuerda Ramos (2004: 231), «ya se habían encontrado definiciones sobre los (titulares subjetivos pasivos) sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria o de la obligación tributaria, lo cierto es que la anterior ley 230/1963 tan sólo se refería, en su artículo 30, a unas determinadas clases de los sujetos pasivos (contribuyente y sustituto del contribuyente), pero no a los obligados tributarios como género».

Pues bien, son obligados tributarios (ex art. 35 LGT), las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias, sean estas materiales o formales. Tendrán igualmente (ex art. 35.4 LGT) la consideración de obligados tributarios, y en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

Por su parte, el segundo apartado de dicho art. 35 establece la siguiente relación de personas y entidades “a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”; a saber: a) los contribuyentes, b) los sustitutos del contribuyente, c) los obligados a realizar pagos fraccionados, d) los retenedores, e) los obligados a practicar ingresos a cuenta, f) los obligados a repercutir, g) los obligados a soportar la repercusión, h) los obligados a soportar la retención, i) los obligados a soportar los ingresos a cuenta, j) los sucesores y k) los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos. Por último, los puntos quinto y sexto de este precepto atribuyen dicha consideración de obligados tributarios a los denominados responsables (art. 41 LGT) así como a quienes se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua.

No obstante, y a juicio de Cayón (2011), esta relación de obligados principales, «no es completa, pues debe añadirse, como señalan algunos autores, a los sujetos infractores, ya que existen supuestos de responsabilidad en que al obligado principal se le han impuesto exclusivamente sanciones, sin que existan otros componentes de la deuda tributaria. A este efecto debe citarse el art. 181.2 de la misma Ley: “El sujeto infractor tendrá la consideración de deudor principal a efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del art. 41 de esta ley en relación con la declaración de responsabilidad”. Y, de otra parte, que la enumeración de los deudores principales identificándolos con todos los “obligados” es innecesaria y excesiva, ya que se incluyen supuestos en los que es difícil imaginar la existencia de responsabilidad, como es el caso de los obligados a soportar retenciones o ingresos a cuenta, o de los beneficiarios de supuestos de exención o devolución cuando no tengan la condición de sujetos pasivos».

La determinación así efectuada en la LGT de quiénes son obligados tributarios es la concreción del mandato establecido en art. 8 de dicha norma; precepto este que supone, como señalan Sánchez-Rodrigo et al. (2004: 41-42), «desarrollar el principio de legalidad en materia tributaria que deriva de lo dispuesto en el art. 133 CE, según el cual solo mediante Ley pueden establecerse tributos y, por tanto, también por Ley deben establecerse sus elementos esenciales».

Al tiempo, la indicada enumeración del art. 35.2 es, en su mayor parte, el correlato de otras tantas obligaciones previamente reseñadas en la LGT y cuyo nacimiento dependerá de lo establecido en la normativa propia de cada tributo. Así: la obligación de realizar pagos a cuenta, pagos fraccionados, soportar o practicar

retenciones o las obligaciones que se generan como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta.

Sentado lo anterior, nos detendremos, por lo que ahora interesa, en las figuras del contribuyente, su sustituto, el responsable y en la del sucesor.

## 5.2.- CONTRIBUYENTES Y SUSTITUTOS DEL CONTRIBUYENTE

La LGT construye una modalidad genérica de un determinado obligado tributario: el sujeto pasivo; entendiendo por tal (ex art. 36.1) a aquél que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal (el pago del tributo), así como las obligaciones formales inherentes a la misma, es decir, las que (ex art. 29.1 LGT), sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros. No perdiendo la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

Definido así al sujeto pasivo establece la norma dos categorías del mismo: el contribuyente y el sustituto del contribuyente. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible, es decir, el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación de satisfacer la cuota tributaria.

Paralelamente, es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado, pese a no ser el titular de la capacidad económica susceptible de gravamen, a cumplir la obligación tributaria principal así como las obligaciones formales inherentes a la misma; si bien, podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa.

Así, v.gr., y en el ámbito de las Haciendas Locales, el art. 20.1 de su ley reguladora (TRLRHL aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), establece, en relación a los sujetos pasivos de las tasas, cuanto sigue:

*“1. Las entidades locales, en los términos previstos en esta ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.*

*En todo caso, tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las entidades locales por:*

**A)** *La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local.*

**B)** *La prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:*

**a)** *Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados:*

*Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.*

*Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.*

**b)** *Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.”*

Por su parte, el apartado 4 del mismo artículo 20 del TRLRHL contiene una serie de supuestos en los que las entidades locales pueden establecer tasas por la prestación de servicios o la realización de actividades administrativas de competencia local. Se trata de una lista abierta, de carácter enunciativo, pero no taxativo, que no impide la creación de tasas por otros supuestos no recogidos expresamente en la misma; citando, entre otros, a:

**“s)** *Recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de estos, monda de pozos negros y limpieza de calles particulares.”*

Por último, los sujetos pasivos de las tasas son definidos en el art. 23 del TRLRHL, estableciendo cuanto sigue:

**“1.** *Son sujetos pasivos de las tasas, en concepto de contribuyentes, las personas físicas y jurídicas así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:*

**a)** *Que disfruten, utilicen o aprovechen especialmente el dominio público local en beneficio particular, conforme a alguno de los supuestos previstos en el artículo 20.3 de esta ley.*

**b)** *Que soliciten o resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades locales que presten o realicen las entidades locales, conforme a alguno de los supuestos previstos en el artículo 20.4 de esta ley.*

**2.** *Tendrán la condición de sustitutos del contribuyente:*

**a)** *En las tasas establecidas por razón de servicios o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales, los propietarios de dichos inmuebles, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios”.*

### 5.3.- RESPONSABLES TRIBUTARIOS

A diferencia de lo establecido en sede de los sujetos pasivos, las prestaciones pecuniarias exigibles a los responsables no derivan de la realización por los mismos del hecho imponible ni de su carácter de sustituto de quien posea una capacidad económica sujeta a tributación, sino del hecho de que la ley los ha colocado, con carácter subsidiario o, si así se establece, solidario, junto a los deudores principales; alcanzando su responsabilidad, salvo lo dispuesto en el ap. 2 del art. 42 LGT, a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario. No obstante, dichos obligados tributarios tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil (ex 41.6 LGT); esta acción de regreso deberá dirigirse, en primer lugar, contra el obligado principal y, de no prosperar ésta, podrá repetir contra el resto de responsables.

A la acción de regreso del responsable se refiere Martínez Lafuente (2013: 15) poniendo de manifiesto que:

«En la regulación de la responsabilidad tributaria aparece un derecho de reembolso frente al deudor principal, a ejercitar “en los términos previstos en la legislación civil”; hasta ahora no existía un reconocimiento expreso de dicho derecho, si bien se aludía a él por el sector doctrinal más autorizado, al ser la única forma de conciliar el instituto del responsable con el principio constitucional de capacidad económica.

Pero constatada dicha ausencia de regulación tributaria, ¿a dónde nos conduce el artículo 41.6 de la Ley General Tributaria del año 2003? A mi entender, el precepto carece de destinatario específico, puesto que la acción de regreso, superada la remisión a la fianza o a la obligación solidaria, encuentra su fundamento en la acción de enriquecimiento sin causa, que es la forma en que el pago hecho por el responsable no conculque el principio constitucional de capacidad económica. Pero, en cualquier caso, la admisión, entre nosotros, de la figura del enriquecimiento injusto, tanto en lo que respecta a su construcción como a sus requisitos y consecuencias, es obra de la Jurisprudencia civil.

Pero aun cuando pudiera orillarse la objeción sobre una remisión a la «legislación civil» inexistente, no cabe desconocer que pueden considerarse como requisitos para la procedencia de la acción de enriquecimiento injusto sin causa los siguientes:



a) El enriquecimiento o aumento del patrimonio del enriquecido, constituido por cualquier ventaja o atribución patrimonial abocada a producir efectos definitivos.

b) El empobrecimiento de quien reclama o de aquel en cuyo nombre se reclama, pecuniariamente apreciable, aunque entendido en su más amplio sentido, siempre que no provenga directamente del comportamiento de quien lo sufre.

c) La relación causal entre el empobrecimiento y el enriquecimiento, de forma que éste sea el efecto de aquél, o, dicho en otros términos, que al enriquecimiento siga un correlativo empobrecimiento.

d) La falta de causa o de justificación del enriquecimiento y del correlativo empobrecimiento.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

Como indica Menéndez (2013: 216) «esta regulación diferencia claramente al responsable de los sujetos pasivos, ya que, éstos deben cumplir todas las prestaciones materiales y formales del tributo. Sin embargo, los responsables, al no estar en relación con el hecho imponible, sólo responden de la deuda tributaria exigible en período voluntario (salvo en los supuestos del artículo 42.2 de la LGT), ya que no deben cumplir las obligaciones formales del obligado principal ni pueden protagonizar los comportamientos que originan las prestaciones accesorias del artículo 58.2 de la LGT».

Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión. Con carácter general, la responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación.

Así, el acto de declaración de responsabilidad será notificado (ex art. 174.4 LGT) a los responsables y contendrá los siguientes extremos: a) el texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto; b) Los medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de

presentarse y plazo para interponerlos y c) el lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación. No obstante, en los supuestos previstos en el art. 42.2 LGT, y a los que posteriormente nos referiremos, no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad, ni resultará de aplicación lo dispuesto en el art. 212.3 LGT -efectos de la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción-, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.

Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los arts. 142 y 162 LGT. La responsabilidad no alcanzará (ex art. 41.4) a las sanciones, salvo las excepciones que en la LGT u en otra ley se establezcan.

### ■ **5.3.1.- RESPONSABLES SOLIDARIOS.**

El art. 42.1 de la LGT otorga la condición de responsables solidarios de la deuda tributaria, y sin perjuicio de que las leyes pueden establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria, a las siguientes personas (físicas o jurídicas) o entidades:

#### ***Artículo 42. Responsables solidarios.***

*1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*

*a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.*

*b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.*

*c) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar (...).*

Por lo que al procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria se refiere, el art. 175.1 LGT distingue según la responsabilidad haya sido o no declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva, en cuyo caso, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período. En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.

A este respecto, entiende Calvo (2009: 5-6) que «respecto de la primera modalidad de iniciación del procedimiento para la declaración de la responsabilidad solidaria (supuestos en los que la responsabilidad ha sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva) estimamos que, dicha posibilidad no resultará factible, con carácter general, en la totalidad de los supuestos de responsabilidad solidaria que establece la Ley. Quizás el principal supuesto en el que pueda tener lugar la declaración de responsabilidad previa al vencimiento del período voluntario sea el relativo a la adopción de acciones que imposibiliten el embargo, habiéndose ordenado este último como medida cautelar. Téngase presente que, al amparo de lo establecido en el artículo 81.4 de la Ley, en aquellos supuestos en los que la deuda tributaria no se encuentre liquidada pero se haya comunicado la propuesta de liquidación dentro de un procedimiento de comprobación o liquidación, podrán adoptarse medidas cautelares destinadas a asegurar su cobro. Así las cosas, podríamos estar en presencia de un supuesto de declaración de responsabilidad solidaria anterior al vencimiento del período voluntario de pago que deba abrirse».

**-1º) LAS PERSONAS O ENTIDADES QUE SEAN CAUSANTES O COLABOREN ACTIVAMENTE EN LA REALIZACIÓN DE UNA INFRACCIÓN TRIBUTARIA [42.1.a) LGT].**

***Artículo 42.1. Responsables solidarios.***

*1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*

*a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.*

Al igual que en los supuestos de responsabilidad subsidiaria la exigencia de responsabilidad deriva de una previa infracción cometida por el deudor principal. Sin embargo, la solidaridad prevenida en esta letra a) del art. 42.1 requiere que la

participación del responsable en la realización de la infracción sea [a diferencia de la responsabilidad subsidiaria de los administradores de hecho o de derecho a que se refiere el 43.1.a)]- activa, frente a la negligencia o actuación culposa del responsable subsidiario a que ese refiere el citado artículo 43. A este respecto, considera Lamoca (2013: 96) que, «en todo caso, la calificación de este elemento subjetivo (naturaleza dolosa o culposa de la conducta sancionable) de la infracción cometida, en la medida en que radica inicialmente en la sede del deudor principal, influirá decisivamente en la consideración conductual del responsable por el órgano competente para declarar la responsabilidad, toda vez que se infiere que la infracción imputable a la entidad (entendida ésta como ficción o mera creación jurídica) de un modo indirecto, se ha realizado por el administrador, sea éste de hecho o de derecho. Por todo lo cual, en la calificación de la conducta del responsable, habrá que atender a la apreciación motivada del acuerdo sancionador dictado para el deudor principal. No parece adecuado que se sancione al obligado principal por la desatención negligente del cumplimiento de obligaciones tributarias, y se pretenda seguidamente derivar la acción de cobro sobre el responsable por su participación dolosa en la comisión de la infracción».

Como señala Jiménez (2011), «la adecuada comprensión del presupuesto de hecho de la responsabilidad del art. 42.1 a) de la LGT, en cuanto a los administradores de sociedades, exige cotejarlo con lo que previene el art. 43.1 a) de dicha Ley. Este precepto fija la responsabilidad (subsidiaria) de los administradores de las personas jurídicas a las que se imputan infracciones tributarias en función de la conducta de estos administradores. Ambos preceptos establecen un curioso reflejo híbrido en el ámbito sancionador tributario de las reglas que en el Derecho Penal gobiernan la participación en la comisión de los delitos y faltas y la responsabilidad civil subsidiaria.

El caso es que la responsabilidad del art. 43.1 a) LGT lo es: Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley.

Habrán casos en los que al administrador, a los administradores o a alguno de los administradores, además de imputarles la responsabilidad subsidiaria, su conducta se subsumiría en el presupuesto de la solidaria. Y, naturalmente, otros casos en los que no. A tal fin, interesa explicar el valor añadido de lo previsto en el caso de la responsabilidad solidaria y diferenciarlo del que ya ha sido explicado, en cuanto a la subsidiaria. Pero, con carácter previo, hemos de resolver la cuestión de si, en tales circunstancias, la Administración puede imputarle responsabilidad solidaria o no.

(...) La expresión que ahora se emplea al comenzar el presupuesto de la responsabilidad subsidiaria del art. 43 da absoluta preferencia a la responsabilidad solidaria, en caso de concurrencia. Dicho de otro modo, a la hora de resolver el concurso de normas prima el criterio de la gravedad sobre el de la especialidad. Sigo las tesis de

Álvarez Martínez, que continuarían siendo las mayoritarias en la doctrina. Martín Jiménez apoyaba la defensa de estas ideas en la propia Exposición de Motivos de la LGT, que explicaba el carácter novedoso de la graduación de la responsabilidad de los administradores en función de su participación»

En definitiva, pues, y siguiendo a Caamaño (2013: 135-136), «el aspecto modal que incorpora la redacción del art. 42.1.a) con la expresión “activamente”, por tanto, incide en la relación directa que ha de existir entre la conducta del responsable y el resultado antijurídico tipificado como infracción. Su presencia en la norma pretende solucionar el problema que se ha venido planteando en la práctica a la hora de definir las diferencias entre este supuesto de responsabilidad y el de la responsabilidad subsidiaria de los administradores. Tras la nueva LGT, en definitiva, el carácter activo o pasivo de la conducta se confirma como criterio definidor del ámbito de aplicación de una u otra modalidad. El supuesto de la responsabilidad de los administradores descansa sobre conductas pasivas, entendiendo por tales las que son consecuencia del incumplimiento del deber de vigilancia que recae en los mismos, mientras que la responsabilidad derivada de la condición de “coautor” o “colaborador activo” exige una intervención del responsable directamente participativa, mediante una actuación, además de consciente, constructiva de la realización del tipo infractor (...). Corolario de lo anterior es que solo podrá ser declarado responsable solidario de las deudas contraídas y de las sanciones impuestas a otro quien evidencie un especial animus en su participación en las infracciones cometidas por éste, esto es, en haber “colaborado activamente”, o sea, participado directa, intencional y constructivamente en las conductas tipificadas como infracción».

Esta necesidad de un comportamiento activo por parte del responsable solidario es recogida, entre otras, por la Sentencia 417/2013, de 4 de noviembre de 2013, Rec. núm. 396/2012, del TSJ de Castilla y León relativa a un supuesto de emisión de facturas que no responden a la realidad de los servicios efectivamente prestados. Así, fundamenta la Sentencia referenciada, y en lo que ahora concierne, cuanto sigue:

**Primero.**

*“Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos de 28 de septiembre de 2012 por la que se desestima la reclamación núm002 interpuesta contra el acuerdo de 27 de enero de 2010 por la que se declara a Metacrilatos Burgos S.L. responsable solidario del pago de la sanción impuesta a D. Luis Enrique (...), ascendiendo su responsabilidad a la cantidad de 41.648,15 euros.*

(...)

**Tercero.**

*En el presente supuesto al actor se le ha considerado responsable solidario de la sanción impuesta a Luis Enrique, en el acuerdo sancionador con nº de referencia núm000 como autor de una infracción tributaria consistente en la expedición, el día 10-10-2004, de la factura nº núm001 por importe de 64.515,81 euros a la entidad METACRILATOS BURGOS S.L., con datos falsos o falseados ya que no responde a la realidad de los trabajos realizados y que en la misma se describen como "Reparación de fachada de fábrica: Cambio de perfiles verticales, horizontales y junquillos para alojar vidrio de cámara aislante. Sellado de estructura, remates junto a cubierta, sellado de uniones, colocación de rigidizadores en todos verticales y cambio de todos mecanismos practicables y abatibles".*

*Esta sanción, presupuesto habilitante de la declaración de responsabilidad solidaria del recurrente, ha sido confirmada en la sentencia de esta Sala nº 351/2013 de 23-9-2013 recaída en el recurso nº 240/2012 seguido a instancia del Sr. Luis Enrique (...). En dicha sentencia se declara conforme a derecho el acuerdo sancionador al resultar acreditado que el Sr. Luis Enrique había expedido dicha factura sin que la misma respondiera a la realidad de los trabajos realizados, conclusión a la que se llega tras el análisis de los indicios aportados por la Inspección Tributaria, (...)*

*Por lo tanto, acreditada la infracción, debe analizarse si concurren los presupuestos precisos para derivar la responsabilidad de dicha sanción a la empresa recurrente. Para el recurrente no concurren ya que alega no haber colaborado en la expedición de la factura con el Sr. Luis Enrique ya que este conocía, por sus relaciones comerciales, todos los datos que le eran necesarios para expedir la factura sin colaboración del recurrente, y que, en todo caso, no existió ánimo defraudatorio alguno pues, por un lado, dicho ejercicio tuvo pérdidas, por lo que no era necesario aumentar los gastos, y, por otro, no pudo deducir el IVA al no tener importes de IVA repercutido suficientes para absorber las cuantías soportadas.*

*No cabe duda de la comisión de la infracción por Luis Enrique, y tampoco hay duda de que para la comisión de dicha infracción, la actora ha colaborado en la medida en que le ha facilitado los datos para su confección, debiendo ser calificada esta colaboración de activa y necesaria, ya que de no haberse producido los datos que aparecen en la factura relativos a la actora no hubiesen sido conocidos en su totalidad por el sancionado pues además de datos que podía conocer como el CIF por sus anteriores relaciones, existen otros, como la naturaleza de los trabajos a realizar en la nave de la recurrente, o la base imponible que, de no existir acuerdo, no se hubiesen plasmado en la factura que, no cabe olvidar, estaba en poder de la recurrente, lo que, sin lugar a dudas indica que la misma ha sido solicitada al emisor o, cuando menos, ha sido objeto de algún acuerdo con aquél.*

*La justificación de la responsabilidad solidaria de la recurrente tiene un componente sancionador en la medida en que siendo la responsabilidad solidaria de carácter excepcional es precisamente la contribución de la recurrente a la comisión de la infracción lo que determina que se declare su responsabilidad solidaria respecto del pago de la sanción impuesta a Don Luis Enrique.*

*Colaboración que supone facilitar a Don Luis Enrique datos tales como las obras que se indican en la factura que necesariamente tienen que ser suministrados por la recurrente, con lo cual se está acreditando la colaboración necesaria de la recurrente en la expedición de la factura falsa, porque no olvidemos que estamos hablando de obras que se habrían ejecutado en la nave de la recurrente sobre una estructura de la misma, en la que se dice que ha participado por cuenta de la recurrente la empresa que emite la factura, cuando esta demostrado, que no se ha realizado”.*

Igualmente, la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 2 de diciembre de 2013, Recurso 523/2012 se refiere a esta necesidad de una conducta activa del responsable en la comisión de la infracción, al exponer cuanto sigue:

***Fundamento de Derecho Primero:***

*« (...) Deben tenerse en cuenta los siguientes antecedentes:*

*Con fecha 24 de noviembre de 2008 la Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Madrid dictó acuerdo por el que se declaró a D. Andrés, responsable con carácter solidario en relación a las deudas tributarias de la entidad DISTRITO 30 CONSTRUCCIONES Y OBRAS, S.L., derivadas de acta de inspección en concepto de I.V.A. del ejercicio 2006 y del expediente sancionador correspondiente, fijando el alcance de dicha responsabilidad en 253.830,01 euros, de conformidad con el artículo 42.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*(...) para la Inspección el reclamante, administrador de hecho de la sociedad, realizó una conducta activa en la comisión o participación de la infracción tributaria de la sociedad que gestionaba, presupuesto para exigirle la responsabilidad solidaria por el artículo 42 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dada su condición de apoderado general de la sociedad. Y, así consta en el acta de inspección, que las operaciones realizadas por la sociedad en las autoliquidaciones eran plenamente conocidas y se realizaron con su consentimiento; ya que los modelos 300 (1T-2T del año 2006) fueron firmados por el apoderado D. Andrés, así como que las facturas emitidas por DISTRITO 30, SL que llevan firma están firmadas por dicho apoderado, lo que refleja una conducta activa e intencionada en la comisión de la infracción.*

*(...)*

*En definitiva, el declarado responsable conocía el funcionamiento de la misma, su actividad real y su situación económico-financiera, con motivo de las facultades ejercidas en base al poder general que ostentaba, por lo que conocía que el contenido de las declaraciones presentadas y suscritas por él no se correspondía con la realidad.*

*Por otra parte, era conocedor de las consecuencias de la falta de presentación de las declaraciones del tercer y cuarto trimestre del año 2006, el dejar de ingresar las cantidades correspondientes a la Hacienda Pública, derivadas de la facturación de la entidad DISTRITO 30 CONSTRUCCIONES Y OBRAS, SL, que conocía el reclamante, ya que las facturas que llevan firman de dicha sociedad, aparecen firmadas por aquél.*

*La regularización de dicha sociedad consistió en considerar, como no deducibles en todos los períodos de liquidación del I.V.A. del año 2006, las facturas recibidas de D<sup>a</sup> Marí Trini (administradora solidaria de DISTRITO 30 CONSTRUCCIONES Y OBRAS, SL), de la entidad Construcciones y Obras 2005, SL, por no haber quedado acreditado la realidad de los servicios facturados por D<sup>a</sup> Marí Trini y por la entidad Construcciones y Obras 2005, SL. En ese sentido, el propio reclamante reconoció que los servicios facturados por D<sup>a</sup> Marí Trini no se correspondía con obras por las que la mercantil DISTRITO 30 CONSTRUCCIONES Y OBRAS, SL hubiera emitido factura en 2006, sino que se referían a una obra realizada por D<sup>a</sup> Marí Trini como autónoma. Por otra parte, las facturas emitidas por la entidad Construcciones y Obras 2005, SL, en la que figura como administradora única también D<sup>a</sup> Marí Trini, tampoco se admitió por la Inspección la deducción del IVA soportado a cargo de DISTRITO 30 CONSTRUCCIONES Y OBRAS, SL, ya que estaban referidas a una obra no realizada por esta última sociedad.*

*El recurrente, como administrador de hecho de la entidad deudora, fue el causante de las infracciones tributarias, o al menos colaborador activo en su comisión, al haber tenido el conocimiento de la situación de la entidad y la intención de participar en la comisión de tales infracciones.*

*En ese sentido, el acta de la inspección declaró no deducibles determinadas facturas al no haberse probado la realidad de los servicios prestados a la entidad, cuando el interesado tenía conocimiento de la situación y de la actividad real de la entidad, sobre la que ejercía unas atribuciones suficientemente amplias. Por lo que al presentar las autoliquidaciones del I.V.A. del primer y segundo trimestre del ejercicio 2006, con el ingreso de un importe inferior al debido, así como en la omisión de la presentación de las correspondientes al tercer y cuarto trimestre con resultado a ingresar, donde se materializaron las infracciones tributarias de la entidad administrada, el reclamante colaboró necesariamente en la realización de tales infracciones, con conocimiento de la situación económica y financiera de la entidad DISTRITO 30 CONSTRUCCIONES Y OBRAS, SL, dado que estaba apoderado para la gestión de las cuentas bancarias e instrumentos de cobro y pago, firma de facturas, por lo que tenía conocimiento de las operaciones económicas de la citada entidad, que no se correspondían con lo declarado ante la Administración tributaria. Lo que determina una participación, consciente y voluntaria, en las infracciones tributarias cometidas, sin que se haya acreditado que la administradora, otorgante del poder, haya eximido el apoderado de su responsabilidad».*

En los supuestos contemplados en esta letra a) del art. 42.1 la responsabilidad del obligado se extiende a las sanciones y ello por cuanto es precisamente la contribución del declarado responsable a la comisión de la infracción lo que determina su responsabilidad solidaria respecto del pago de la misma. Así pues, las personas o entidades que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria responderán solidariamente tanto de la deuda tributaria como de las



sanciones que puedan imponerse, manifestándose así la naturaleza sancionadora de la responsabilidad exigida.

Paralelamente, cabe plantearse si debiera resultar de aplicación, en sede del responsable, y en principio, el régimen de suspensión propio de los actos de carácter sancionador, procediendo, en consecuencia, su automática suspensión sin caución en términos análogos a los establecidos en el art. 233.1 LGT, a cuyo tenor: *“La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente. Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley”*.

Pues bien, la cuestión ahora planteada no ha resultado ni doctrinal ni jurisprudencialmente pacífica. En efecto, la naturaleza sancionadora de la obligación que recae sobre el responsable ha sido recogida, por todas, en la STSJ 442/2013, de 29 de mayo de 2013, Recurso núm. 260/2012, de las Islas Baleares cuando indica que:

*«Aclarado lo anterior, también debe reconocerse que la responsabilidad solidaria establecida en el art. 42.1.a) de la LGT/2003 no constituye una responsabilidad de la obligación tributaria como simple medida de extensión de la recaudación a sujetos distintos del originariamente obligado, a modo de garantía de cobro. Antes al contrario, tiene un carácter claramente sancionador como se recoge en las sentencias del TS de 10 de diciembre de 2008 y 8 de noviembre de 2010. En la primera de éstas, se remite a la doctrina del TC (ST 76/1990) indicando que "dado que el Tribunal Constitucional establece un paralelismo claro entre los artículos 38 y 77,1º de la LGT, hay que reconocer que vino a admitir que la responsabilidad tenía una finalidad sancionadora".*

*Así lo reconoce la propia resolución del TEAR al indicar que la derivación de responsabilidad que nos ocupa "participa de determinadas características de los procedimientos sancionadores, ya que, de forma mediata, se refiere a una sanción, o más bien a su consecuencia patrimonial".*

*Desde el momento en que para la extensión de responsabilidad del art. 42.1.a) de la LGT/2003 es necesaria una coautoría o colaboración necesaria en el hecho infractor inicialmente cometido por tercero, sin duda el declarado responsable solidario también es partícipe del hecho infractor y por tanto verdadero infractor aunque la LGT le denomine simple responsable solidario. El título de imputación no enmascara la naturaleza sancionadora de la extensión de responsabilidad que, por ello, ya no podrá fundamentarse en supuesto de responsabilidad objetiva, sino que precisará de dolo o culpa».*

Por su parte el TS, en su Sentencia de 10 de diciembre de 2008, Rec. núm. 3941/2006, reconocía la naturaleza sancionadora de la responsabilidad exigida por lo que, a efectos de la suspensión del acto de derivación de responsabilidad, no procede distinguir entre sanción y cuota, debiendo beneficiarse toda la deuda exigida –deuda tributaria y sanción, el régimen de suspensión automática previsto para las sanciones de acuerdo de la fundamentación que se transcribe:

**FD Tercero.**

*«Dado que en el segundo motivo se plantea, entre otras cuestiones, la naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria que tuvo en cuenta la Administración, y que venía regulada en el art. 38.1 de la antigua Ley General Tributaria, [actual art. 42.1 a)] conviene detenernos en este tema, que de resolverse en el sentido que mantiene la recurrente determinaría la necesidad de acoger su pretensión de anulación, sin necesidad de examinar las restantes cuestiones, toda vez que el art. 35 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente preveía la suspensión automática de las sanciones.*

*El art. 38.1 de la citada Ley de 1963 disponía después de la modificación realizada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que «Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria». En su redacción original, en cambio, disponía que «responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que dolosamente sean causantes, o de igual modo colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo en las infracciones tributarias de defraudación aun cuando no les afecten directamente las respectivas obligaciones».*

*La modificación legislativa producida en 1985 dio lugar que el asunto llegara al Tribunal Constitucional, que dictó la sentencia 76/1990, de 26 de abril, que alega la parte recurrente, y en la que ciertamente el Tribunal Constitucional consideró que la Ley 10/1985 no había alterado el sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el que seguía rigiendo el principio de responsabilidad por dolo o culpa. Por ello, en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia se destaca, en relación con el art. 38.1, que «la responsabilidad solidaria que en el mismo se recoge queda regulada ciertamente en unos términos más amplios que en la redacción anterior, pero de ello no puede deducirse sin otros esfuerzos argumentales que, como los recurrentes pretenden, la norma legal adolezca de vicio de inconstitucionalidad», si bien agrega a continuación que «ha de señalarse, en primer lugar, que el precepto no consagra, como se ha dicho, una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el art. 77.1 que gira en torno al principio de culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiera la concurrencia de dolo o culpa aunque sea leve...».*

*Pues bien, dado que el Tribunal Constitucional establece un paralelismo claro entre los artículos 38 y 77.1 de la LGT, hay que reconocer que vino a admitir que la responsabilidad tenía una finalidad sancionadora.*

*Esta doctrina ha sido respaldada con respecto a la responsabilidad tributaria de los administradores por las sanciones impuestas a la sociedad en la sentencia 85/2006, de 27 de marzo, al reconocer que la responsabilidad del antiguo art. 40 de la LGT de 1963, deriva no de actos de otros, sino de un comportamiento propio, al no haber realizado como administradores de la sociedad los actos necesarios que fueren de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas por la entidad, haber consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependían o haber adoptado los acuerdos que hicieron posibles tales infracciones, por lo que necesariamente hay que partir de la naturaleza sancionadora del supuesto que ahora examinamos, y que defendió el Informe 2001 sobre la Ley General Tributaria, al sugerir la eliminación de la regulación del art. 38 para llevarla al ámbito de la responsabilidad por infracción tributaria, aunque la opción final del legislador de 2003 haya sido dejar la regulación sustantiva al párrafo a) del art. 42.1, pero recogiendo, en el capítulo dedicado a infracciones y sanciones, en concreto, en su art. 182.1, la responsabilidad solidaria de las sanciones.*

*Podría argumentarse que esta última sentencia no resulta decisiva, porque el supuesto de hecho estaba referido exclusivamente a la derivación a los administradores de las sanciones correspondientes a las personas jurídicas, y porque como en el supuesto del art. 38.1 la responsabilidad se extiende también a la cuota que correspondía al obligado principal.*

*Sin embargo debemos reconocer que la derivación de la cuota al responsable, con independencia del régimen aplicable a la derivación de la sanción, cumple una mera función indemnizatoria del daño producido por el comportamiento imputable al responsable, por lo que en estos casos hay que reconocer que lo que prima es la naturaleza sancionadora de la responsabilidad exigida.*

*En efecto, en el marco del antiguo art. 38 se producían dos consecuencias, por un lado, se trasladaba al responsable la obligación de responder por la sanción, que era lo fundamental y, por otro, se imponía al responsable la obligación de hacer frente a los daños causados por su acción antijurídica, que era la consecuencia de la infracción.*

*Si todo ello es así, no cabe diferenciar a efectos de suspensión, como hizo el Tribunal Central y confirma la Sala entre sanción y cuota, ya que ambos conceptos deben seguir la misma suerte, pues si se declara que el responsable no puede ser merecedor de la sanción en estos casos la consecuencia inmediata debe ser la imposibilidad de exigir la cuota al mismo».*

Pues bien, la cuestión a dirimir ha quedado resuelta tras la nueva redacción dada al artículo 212.3 LGT por el art. 1. Catorce de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude; a cuyo tenor:

**Artículo 212.3 LGT. Recursos contra sanciones.**

*La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:*

**a)** *La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.*

**b)** *No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.*

*Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación.*

*Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley.*

Así pues, con la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá la suspensión automática de esta, no exigiéndose intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, liquidándose los intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

Iguales efectos se establecen en relación a las sanciones y a la exigencia de intereses objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como por el responsable. Al tiempo, en ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación. Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley.

Este criterio ha sido recogido en otros pronunciamientos jurisprudenciales recayentes sobre débitos tributarios devengados con anterioridad a la reforma de la LGT efectuada por la Ley 7/2012. Así, la STSJ 291/2014, de 7 de abril de 2014, del Principado de Asturias, Recurso núm. 746/2012, se pronuncia en los siguientes términos (FD Tercero):

*«el responsable es un obligado tributario, definido ex lege, que ni es el sujeto pasivo del tributo, pues no realiza el hecho imponible (en ello se diferencia del*

contribuyente) y que no se coloca "en su lugar", sino "junto" al deudor principal (distinguiéndose así del sustituto del contribuyente), ni es el sujeto infractor, que es quien realiza las acciones u omisiones tipificadas por la Ley como infracciones.

Consecuentemente, atendiendo a la ubicación de los preceptos citados en la Ley General Tributaria, y siguiendo un criterio de interpretación sistemática (de conformidad con lo prevenido en el artículo 12 LGT), la declaración de responsabilidad no es un procedimiento sancionador, ni tan siquiera en aquellos supuestos en que excepcionalmente la Ley permite incluir en su alcance sanciones, sino que se trata de un procedimiento de recaudación, si se quiere incidental del de recaudación seguido frente al deudor principal.

En relación con lo anterior, no debe olvidarse que la propia Ley General Tributaria somete al principio de reserva de ley en su artículo 8 tanto la determinación de los responsables como la tipificación de las infracciones tributarias, de forma tal que para que la responsabilidad fuera una sanción, la realización de su presupuesto de hecho debería haber sido definido y tipificado por el legislador como una infracción. Esta caracterización radicalmente separada de ambas instituciones, provoca que quede vedada en este ámbito toda interpretación extensiva o aplicación analógica, no siendo posible considerar "infracciones o sanciones" hechos que como tales no están tipificados por las leyes.

Así pues, los responsables quedan configurados como unos deudores "supletorios", cuya vinculación las cantidades cuyo pago se les va a exigir quedará determinada por la concurrencia acumulativa de dos presupuestos: uno, la realización del hecho imponible por el sujeto pasivo, y de otra parte, por la producción del presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad legalmente previsto.

Esta configuración dada por la Ley General Tributaria a la figura de los responsables supone que deba concluirse que la responsabilidad no es sino una institución de garantía del crédito tributario, cuyo pago trata el legislador de garantizar o preservar imponiendo a un tercero su satisfacción en defecto de pago por el deudor principal, de forma tal que la posibilidad en ciertos supuestos de responsabilidad de incluir en su alcance el importe de las sanciones, no puede desvirtuar la naturaleza de la institución (de garantía) ni puede comunicar a la totalidad de los elementos incluidos en el acuerdo de declaración de responsabilidad (cuota e intereses) la excepcional suspensión automática del pago que es propia sólo y exclusivamente de las sanciones.

La responsabilidad cumple una función de garantía o aseguramiento del crédito tributario, facilitando a la Administración el ejercicio de su potestad recaudatoria (nunca sancionadora) sobre un obligado tributario (no un sujeto infractor) distinto del sujeto pasivo, en los supuestos en los que la responsabilidad se define como solidaria, optar entre dirigirse simultánea o alternativamente contra el patrimonio del deudor principal o del responsable con el fin de satisfacer la deuda, y quedando obligada, en cambio, cuando la responsabilidad es subsidiaria (lo que constituye además la regla general en nuestro Derecho Tributario) a agotar todas las posibilidades de exigir la deuda al deudor principal antes de actuar frente a los responsables.

*Partiendo de las consideraciones anteriores, podemos afirmar que la Ley no sanciona al responsable, sino que se limita a exigirle el pago al que resulte obligado, en virtud de una disposición legal específica, a través de un procedimiento de recaudación, propio y distinto del procedimiento sancionador, si bien en algunos supuestos (como ocurre en el de la letra a) del artículo 42.1 LGT) exige además la concurrencia de un elemento subjetivo no de culpa sino de imputabilidad, en la medida en que ha tenido una participación personal y activa, provocando o colaborando, en la comisión por otro sujeto distinto de la infracción. La exigencia de elementos subjetivos en la conducta de un sujeto para poder subsumirla en un determinado presupuesto, no es exclusiva de las normas sancionadoras, sino también de otras muchas normas jurídicas: baste citar a título de ejemplo los supuestos de responsabilidad del artículo 1902 del Código Civil, cuya declaración no exige la tramitación de procedimiento sancionador alguno frente al obligado, sin perjuicio de la necesidad de justificar la concurrencia de su culpa o negligencia.*

*Si el responsable debe ser tratado a todos los efectos como un infractor y la responsabilidad toda la deuda derivada sin distinciones como una sanción, por estricta aplicación del principio de personalidad de la pena resultaría incongruente que pueda el responsable después de satisfacer el pago, obtener en vía de regreso, el reembolso de la totalidad de los conceptos abonados, incluso las sanciones que hubiera pagado, quedando entonces absolutamente indemne, posibilidad que expresamente contempla el art. 41.6 LGT: "Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil".*

*Si la responsabilidad fuera una verdadera sanción, una medida represiva, el responsable no debería poder recuperar la totalidad de lo pagado, ya que la sanción perdería toda su eficacia, quedando desvirtuada en su función.*

*Precisamente esa posibilidad de accionar en vía de regreso frente al primer y verdadero deudor es una característica propia de las instituciones de garantía, que es la verdadera naturaleza de la responsabilidad, y avala su carácter de aseguramiento de una obligación principal.*

*Por otra parte, resultaría que el responsable que lo es precisamente por haber facilitado o participado en la comisión de una infracción tributaria por otro (como lo son los supuestos previstos en el artículo 42.1.a) LGT) se vería favorecido por la norma en detrimento de los demás responsables (a la mayoría de los cuales no se les trasladan sanciones de conformidad con el artículo 41.4 LGT). La falta de derivación de la sanción en estos otros responsables (entre otros, pensemos por ejemplo en administradores de sociedades que han cesado en el ejercicio de sus actividades sin haber cometido infracciones) implica que no cabe la suspensión automática y sin garantías, haciendo de mejor condición a los responsables que han participado o colaborado en la comisión de infracciones, frente a otros responsables que no han tenido tal colaboración.*

*Además, siendo un deudor que antes hemos calificado de "supletorio", quedaría también de forma injustificada en mejor condición que el propio deudor principal, a quien no le resultarían exigibles las sanciones (si deduce recursos o reclamaciones) pero sí el*

*resto de la deuda tributaria. Este resultado sin duda carece de acomodo en la lógica de nuestro ordenamiento».*

En definitiva pues, la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá la suspensión automática en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. Lo así dispuesto se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. No obstante, en ningún caso será objeto de suspensión automática las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de la LGT. En estos supuestos sólo podrá impugnarse el alcance global de la responsabilidad (no así las liquidaciones a las que alcanza el presupuesto habilitante), no resultando de aplicación lo dispuesto en el art. 212.3, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.

**2º) LOS PARTÍCIPES O COTITULARES DE LAS ENTIDADES A QUE SE REFIERE EL ART. 35.4 LGT; A SABER: LAS HERENCIAS YACENTES, COMUNIDADES DE BIENES Y DEMÁS ENTIDADES QUE, CARENTES DE PERSONALIDAD JURÍDICA, CONSTITUYAN UNA UNIDAD ECONÓMICA O UN PATRIMONIO SEPARADO SUSCEPTIBLES DE IMPOSICIÓN [art. 42.1.b) LGT].**

***Artículo 42. Responsables solidarios.***

*1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*

*b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.*

De acuerdo con el precepto transcrito, la responsabilidad del partícipe lo es “en proporción a su respectiva participación” respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades. Adviértase que este criterio de atribución de la responsabilidad quiebra la regla general de solidaridad establecida en el primer párrafo del art. 35.7 LGT, a cuyo tenor: “La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa”.

Dichas obligaciones materiales abarcan (ex art.17.3 LGT) a: las obligaciones de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias (satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo).

Las obligaciones quedan divididas en proporción a las cuotas de titularidad de quienes sean partícipes al tiempo de derivarse la responsabilidad, es decir, con independencia del devengo de la deuda ahora exigida por la Administración actuante. En cualquier caso, el primer inciso de esta letra b) del art. 42.1 LGT señala que lo en él dispuesto lo es “sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior”, es decir, procederá dirimir, en primer lugar, la responsabilidad de los socios o comuneros que hubieren causado o colaborado activamente en la realización de la infracción tributaria, salvaguardándose así de cualquier derivación de responsabilidad de naturaleza objetiva.

Por último, baste con indicar que las actuaciones de comprobación o investigación que tengan por objeto examinar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de estos entes a los que se refiere el art. 35.4 LGT, incluidas las de carácter formal, se desarrollarán (ex art. 105.1 RGR) con quien tenga su representación que deberá resultar acreditada (ex art. 45.3 LGT) en forma fehaciente. De no haberse designado representante se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes.

**-3º) LAS PERSONAS O ENTIDADES QUE SUCEDAN EN LA TITULARIDAD O EJERCICIO DE EXPLOTACIONES O ACTIVIDADES ECONÓMICAS POR LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS CONTRAÍDAS DEL ANTERIOR TITULAR Y DERIVADAS DE SU EJERCICIO [42.1.c) LGT].**

***Artículo 42. Responsables solidarios.***

*1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*

*c) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.*



*Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad (...).*

De acuerdo con el precepto reseñado, se trata de obligaciones tributarias, sean materiales o formales, y contraídas, por lo que habrá que estar al momento de su devengo con independencia de que hayan sido o no liquidadas. La responsabilidad también se extiende a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar.

No obstante, lo así dispuesto no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el art. 39 LGT, ni a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.

A este respecto, señala Calvo (2012: 35) que: «el art. 42.1.c) de la LGT excepciona su aplicación a dos supuestos, los que ya hemos tenido ocasión de referirnos: cuando dicho cambio de titularidad se haya producido en el seno de un proceso concursal o cuando se haya operado mortis causa. La primera de las dos excepciones indicadas tiene su fundamento en los efectos que el procedimiento concursal plantea sobre el deudor concursado y sobre los créditos y bienes, impidiéndose además la calificación como responsables de los trabajadores de la empresa concursada los cuales, en su condición de acreedores de la misma, y al objeto de impedir la pérdida de puestos de trabajos, se adjudican una parte de su activo con la finalidad de poder continuar en el desarrollo de su actividad. Por lo que respecta a los supuestos de sucesión mortis causa, como ya hemos tenido oportunidad de señalar, la razón de ser de su exclusión se concreta en el hecho de que, cuando dicha sucesión se opera, los herederos ya responden solidaria e ilimitadamente de las deudas del causante, estimándose así que dicha responsabilidad absorbería, en el supuesto de que se continuase en el desarrollo de la actividad, la del responsable por adquisición de la empresa. Adviértase sin embargo que, al amparo de dicha exclusión, el legatario de la empresa no responde en ningún caso de las deudas tributarias generadas por su ejercicio, siendo el adquirente de la empresa el único sucesor del causante que no va a responder ante la Hacienda de las deudas de la misma. Al hilo de esta circunstancia opina Morón (2009: 1030), que “el art. 42.1.c) debería haber guardado silencio sobre su inaplicación a la sucesión mortis causa: cuando hubiera sido un heredero el adjudicatario de la empresa su posición de deudor principal habría efectivamente absorbido la de

responsable, pero cuando el adquirente hubiera sido un legatario el silencio de la norma habría permitido reclamarle las deudas tributarias de la empresa”».

La derivación de la acción administrativa de cobro de deudas tributarias en estos supuestos puede originarse (cfr. Resolución TEAC de 7 de octubre de 2009, R.G. 337/2009) por tres causas distintas: «La primera es la transmisión pura y simple de la titularidad de la empresa “por cualquier concepto”, lo que supone una auténtica sucesión jurídica por cualquier tipo de convención, cesión, permuta, venta, etc., o por circunstancias impuestas -venta judicial, caducidad de servicios, etc.- que vienen a constituir la especie del cambio transparente (TS Sentencias de 18 de julio de 1995, 28 de noviembre de 1997 y 20 de febrero de 1998). La segunda es la sucesión que puede llamarse “de facto”, y consiste en que una empresa, aparentemente, cesa en su actividad, pero en verdad la continúa bajo una apariencia distinta, utilizando buena parte de los elementos personales y materiales de la anterior, y amparándose en la aparente falta de título jurídico de transmisión para eludir la asunción de responsabilidades tributarias imputables a la desaparecida. La tercera forma, se produce cuando una empresa adquiere elementos aislados de la sociedad deudora y, gracias a ello, aun sin transmisión jurídica de la titularidad, puede proseguir la explotación o actividad de la empresa desaparecida».

No mediando transmisión jurídica, la existencia de sucesión empresarial deberá obtenerse del análisis conjunto de los elementos o indicios concurrentes en el concreto supuesto que se enjuicie, como pudieran ser, entre otros, la vinculación familiar entre los socios de las sociedades intervinientes, la identidad real de objeto social, la correlación en las carteras de clientes y proveedores, la transmisión de trabajadores de una a otra empresa, la coincidencia de entidades bancarias, la transmisión de los activos generadores de rendimientos, la coincidencia temporal en el fin de la actividad de una empresa y correlativo comienzo de la otra, la vinculación familiar entre sucedida y sucesora o la transmisión de un conjunto patrimonial que hace posible la continuación de la empresa (clientes, proveedores, trabajadores, maquinaria y elementos de transporte).

Valga, en este sentido, la Resolución de 2 de abril de 2008 (R.G. 1039/2006) del Tribunal Económico-Administrativo Central al indicar, en su Fundamento de Derecho Segundo, que:

*“El artículo 42.1.c) de la Ley 58/2003 General Tributaria dispone que «Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades... c) las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio...». La norma por tanto sigue al hecho de la sucesión en la*

*actividad de una entidad por otra, con independencia de que no exista título jurídico que acredite la sucesión y de que la sucedida no haya sido formalmente disuelta. Y ello porque el legislador persigue que no quede impune la acción defraudatoria consistente en que la deudora principal no tenga patrimonio con el que hacer frente a sus obligaciones, mientras que las personas que la han administrado continúan la actividad en otra entidad, libre de cargas. Tanto la jurisprudencia como la doctrina de este Tribunal Central establecen que para la determinación de la existencia del supuesto legal de sucesión en la actividad es necesario el análisis de las circunstancias y los elementos que en cada caso se dan, sin que deban ser las mismas en todos los supuestos. Las circunstancias de hecho que acreditan la sucesión en la actividad se recogen en el acuerdo impugnado y en el antecedente primero de la presente, resultando así que ambas entidades tienen el mismo objeto social y similar operativa mercantil; que desarrollan en la misma zona, aunque el domicilio no sea el mismo; que la deudora es propiedad de D. A, que es también su administrador, desde 9 de abril de 2003. El citado está casado con D.ª B en régimen de gananciales, socia al 50% de la responsable solidaria desde el 14 de octubre de 2004, estando autorizado su marido en la cuenta corriente de la solidaria a través de la cual se realizan las operaciones comerciales, aunque la administradora es la otra socia al 50%, D.ª C; y que la finalización de la actividad de la deudora coincide con el cambio de socios y siendo también coincidente el objeto social, compraventa de vehículos de alta gama, de la responsable solidaria. Estos hechos configuran claramente la sucesión en la actividad, reforzada por el relato que se hace en el acuerdo impugnado del resto de los hechos, al que nos remitimos, dándolo por reproducido. A todo ello no es óbice el que la deudora no se haya disuelto y liquidado, a pesar de su falta de actividad, ni que se haya incumplido lo dispuesto al respecto por la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada; la afirmación del recurrente de que su actividad continúa no ha sido probada”.*

Por su parte, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 21 de junio de 2011 (Recurso de Casación STS 416/2011) estableció, FD Octavo.2, cuanto sigue:

*“En el presente caso, aunque no se formalizó un acto expreso de transmisión jurídica, los Tribunales Económico-Administrativos y la Sala de instancia han apreciado la concurrencia de datos objetivos que indican la existencia de una sucesión “de facto” consistente, en este caso, en que la entidad inicial ALULAC S.A. cesó, aparentemente, en su actividad pero, en realidad, la continúa bajo la apariencia de una sociedad distinta - ALUPLEX-, empleando, en gran medida, los elementos personales y materiales; amparándose en la aparente falta de título jurídico de transmisión, trata de eludir las responsabilidades tributarias de la empresa desaparecida.*

*Esta Sala ha admitido que el artículo 72 daba cabida a las sucesiones fácticas (sentencia de 6 de octubre de 2003), lo que se ha recogido en la nueva Ley General Tributaria (artículo 42.1.c) al introducirse que la sucesión lo es en la titularidad o ejercicio, por lo que lo esencial es que el nuevo empresario siga en la misma actividad que el anterior, que es lo que quedó acreditado en las actuaciones ante los datos fácticos que recoge la sentencia y que se acaban de reproducir. En cualquier caso se habrían*

*cumplido las reglas propias de la prueba de presunciones, al estar acreditados los hechos bases, y existir un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano, entre estos hechos y la consecuencia obtenida, que no es otra que la existencia de sucesión en la empresa.*

*La otra forma de derivación de la acción administrativa de cobro de deudas tributarias, prevista en el artículo 13.2 del Reglamento General de Recaudación, se produce cuando una empresa adquiere elementos aislados de otra empresa deudora, lo que le permite continuar, aun sin la transmisión jurídica de la titularidad, con la explotación o actividad de la empresa jurídica desaparecida.*

*En el presente caso, por una vía o por otra se ha producido la derivación de la acción administrativa de cobro de deudas tributarias. Como dice la resolución del TEAC, a la vista del acuerdo adoptado por la Administración de Xàtiva de la Delegación de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de otros documentos obrantes en el expediente, quedan suficientemente acreditadas las siguientes circunstancias: Similitud en los objetos sociales de la actividad; epígrafe de tributación en el Impuesto sobre Actividades Económicas, y domicilio de la actividad, transmisión de materias primas, existencias, elementos de inmovilizado y fondo de comercio de la sucedida a la sucesora, continuidad en las relaciones con clientes y proveedores de la sucedida por la sucesora y traspaso de los trabajadores de la sucedida a la reclamante.*

*No se olvide que la determinación de la existencia o inexistencia de sucesión es una cuestión de hecho que requiere una individualización concreta en cada caso. Debe tenerse en cuenta que la apreciación y valoración de la prueba debe ser algo integral y de conjunto y ponderarse con arreglo a las reglas de la sana crítica. La valoración de las pruebas debe estar presidida por las notas de globalidad, lógica, racionalidad e interrelación y debe realizarse desde principios de experiencia.*

*Las circunstancias mencionadas son suficientemente significativas en orden y proveedores de la sucedida por la sucesora y traspaso de los trabajadores de la sucedida a la reclamante”.*

Por lo que a los elementos o indicios concurrentes en el concreto supuesto que se enjuicie, la STS de 28 de abril de 2014, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Recurso núm. 1994/2012, fundamenta (FD Octavo) que:

*«Por último, en cuanto a la procedencia de apreciar la sucesión que origina derivación de responsabilidad cuestionada, los hechos que se recogen en la reiterada resolución del TEAC revelan la procedencia de la aplicación efectuada del artículo 42.1.c) de la LGT, como también entendió el Tribunal de instancia:*

*"Tercero.- Aduce la reclamante en segundo lugar, la inexistencia de sucesión en la actividad desarrollada por la entidad deudora. Según dispone el artículo 42.1.c) de la Ley General Tributaria 58/2003, "Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades, (...) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior*

*titular y derivadas de su ejercicio (...)"*. La derivación de la acción administrativa de cobro de deudas tributarias en supuestos como el presente puede originarse en tres causas distintas; La primera es la transmisión pura y simple de la titularidad de la empresa "por cualquier concepto", lo que supone una auténtica sucesión jurídica. La segunda es la sucesión que puede llamarse "de facto", y consiste en que una empresa, aparentemente, cesa en su actividad, pero en verdad la continúa bajo una apariencia distinta, utilizando buena parte de los elementos personales y materiales de la anterior, y amparándose en la aparente falta de título jurídico de transmisión para eludir la asunción de responsabilidades tributarias imputables a la desaparecida. La tercera forma, se produce cuando una empresa adquiere elementos aislados de la sociedad deudora y, gracias a ello, aun sin transmisión jurídica de la titularidad, puede proseguir la explotación o actividad de la empresa desaparecida.

*Cuarto.- En el presente caso, aunque no se ha formalizado un acto expreso de transmisión jurídica, se aprecian circunstancias indicativas de la concurrencia del segundo y tercer supuestos considerados en el Fundamento de Derecho anterior. En efecto, la existencia o inexistencia de sucesión es una cuestión de hecho que requiere la concurrencia de circunstancias en cada caso concreto y que avalen significativamente que se haya producido la sucesión en una actividad económica. Y, como se ha señalado anteriormente en los antecedentes de esta resolución, en el supuesto que nos ocupa se han producido hechos concluyentes, como la disminución de la actividad progresiva en la actividad de la entidad sucedida (que terminó con su cese de actividad en 2006) y el incremento correspondiente en la entidad sucesora en los ejercicios 2005 y 2006. Período en el que se verificó dicha sucesión, aunque la entidad sucesora ya venía ejerciendo su actividad. En este sentido, se ha de destacar que el procedimiento inspector frente a la entidad deudora se inició el 24 de noviembre de 2005, y que el 4 de septiembre de 2007 se presentó la baja en las tres actividades económicas que desarrollaba, pero con efectos de 30 de septiembre de 2006, un mes antes de la firma de las actas. Señal evidente de que la entidad deudora no tenía intención de hacer frente a las deudas tributarias derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación, y que había iniciado ya la sucesión en su actividad a través de la entidad reclamante. Circunstancia que queda corroborada por la coincidencia de socios y de administradores entre ambas sociedades de manera que éstos conocían la situación de ambas sociedades, intentando no hacer frente a las obligaciones fiscales con el cese en la actividad de la entidad deudora. Mientras la entidad reclamante continuaba el ejercicio de la actividad realizada por aquélla en la costa mediterránea, conclusión que debe considerarse acreditada, ya que ambas sociedades ejercían la misma actividad económica en dicho lugar, compartiendo además del objeto social, el mismo domicilio fiscal y social; al mismo tiempo que existe, en contra de lo alegado por la interesada, una coincidencia evidente de clientes y proveedores entre ambas entidades, junto con trasvase significativo de trabajadores de la deudora a la entidad sucesora. Por lo que ha de considerarse acreditada dicha sucesión, y*

*desestimarse la alegación sobre la improcedencia de acuerdo de derivación impugnado por esta circunstancia».*

En relación a estos extremos, fundamenta la STS de 21 de enero de 2011 (Recurso de casación 4107/2006), que la determinación de la existencia o inexistencia de sucesión es una cuestión de hecho que requiere una individualización concreta en cada caso, por lo que habrá que acudir a los datos obrantes en el expediente y a los consignados en el propio acto de derivación habida cuenta de que su contenido goza de la presunción de acierto y validez. Así, puntualiza la citada resolución que, las “sucesiones fácticas” constituyen una de las modalidades de sucesión en la actividad determinantes de responsabilidad solidaria, dado que la sucesión lo es en la titularidad o ejercicio, por lo que lo esencial es que el nuevo empresario siga en la misma actividad que el anterior. Para la acreditación de la situación de hecho determinante de la responsabilidad solidaria, la sentencia anotada viene a destacar la relevancia de la prueba de presunciones. En cualquier caso se habrían cumplido las reglas propias de la prueba de presunciones, al estar acreditados los hechos bases, y existir un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano, entre estos hechos y la consecuencia obtenida, que no es otra que la existencia de sucesión en la empresa. Como hechos básicos constitutivos de la situación de responsabilidad solidaria [“circunstancias (...) significativas...”], por sucesión en la actividad, la misma sentencia resalta los siguientes: Similitud en los objetos sociales de la actividad; epígrafe de tributación en el Impuesto sobre Actividades Económicas, y domicilio de la actividad, transmisión de materias primas, existencias, elementos de inmovilizado y fondo de comercio de la sucedida a la sucesora, continuidad en las relaciones con clientes y proveedores de la sucedida por la sucesora y traspaso de los trabajadores de la sucedida a la reclamante. Y para la valoración de la prueba de tales circunstancias, la sentencia de que se trata puntualiza que, no se olvide que la determinación de la existencia o inexistencia de sucesión es una cuestión de hecho que requiere una individualización concreta en cada caso. Debe tenerse en cuenta que la apreciación y valoración de la prueba debe ser algo integral y de conjunto y ponderarse con arreglo a las reglas de la sana crítica. La valoración de las pruebas debe estar presidida por las notas de globalidad, lógica, racionalidad e interrelación y debe realizarse desde principios de experiencia.

Paralelamente (ex art. 175.2 LGT) el que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en este párrafo c) del art. 42.1, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas,

sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expediera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo.

Dichas certificaciones a las que se refiere el art. 175.2 LGT deberán contener (ex art. 125 RGR) el nombre y apellidos o razón social o denominación completa del obligado tributario titular de la explotación o actividad económica y una relación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio, con indicación de la cuantía de cada una de ellas. En esta certificación no podrán incluirse referencias a obligaciones tributarias o sanciones que no estén liquidadas en el momento de la expedición de la certificación. Cuando no se haya solicitado la certificación, la responsabilidad alcanzará a las deudas y responsabilidades liquidadas o pendientes de liquidación y a las sanciones impuestas o que puedan imponerse. Como señala Caamaño (2013: 149-150):

«con una regulación como la que venimos analizando, el legislador parece presumir que en toda transmisión de empresas con deudas, responsabilidades o sanciones pendientes, el transmitente está actuando en connivencia con el adquirente para alcanzar un fin defraudatorio, de suerte que, esa participación, siquiera a posteriori, en la conducta ilícita de aquél, legitimaría la traslación de las sanciones. Pero un razonamiento como éste resulta ciertamente censurable, pues no es ésa la conducta que la norma tipifica, sino simple y llanamente, la sucesión en la titularidad o ejercicio de una actividad económica, sin ninguna connotación peyorativa, al menos en la letra de la ley». Por otra parte, cuando se comete una infracción por una pluralidad de sujetos, la lógica exige- que los partícipes (no autores) sean sancionados con las figuras propias del Derecho Sancionador, pero nunca calificándoles legalmente de responsables solidarios porque esto significa convertirles (en un plano económico) en contribuyentes, quedando el restablecimiento del principio constitucional de capacidad económica a expensas de una acción de regreso no siempre fácil (...) y nótese especialmente que la referencia a las sanciones no parece tener en cuenta que cuando existan infracciones de la entidad, el administrador -incluso el de hecho- habrá incurrido en un supuesto de responsabilidad subsidiaria o incluso solidaria por haber participado en la realización de aquellas infracciones, y no parece muy conforme a Derecho acudir primero contra el adquirente de la empresa y posteriormente contra el

administrador. Aparte de que hubiese sido más adecuado que la responsabilidad por la sucesión en explotaciones y actividades económicas fuese subsidiaria y no solidaria, lo señalado prueba lo rechazable que resulta que la responsabilidad del adquirente se extienda a las sanciones tributarias»

Por su parte, considera Calvo (2004: 147) que la inclusión de las sanciones (“obligaciones tributarias contraídas”) en el alcance de la responsabilidad «transgrede el principio de personalidad de la pena, que constituye uno de los pilares más importantes del Derecho. En el caso extremo de que el responsable hubiere cometido una infracción, debe tener su propia sanción (ajustada a aquélla), pero no imputarle la que corresponda únicamente al deudor principal».

#### **-4º) LAS PERSONAS O ENTIDADES RESPONSABLES DEL VACIAMIENTO PATRIMONIAL EN PERJUICIO DE LA ACCIÓN RECAUDATORIA [42.2 LGT].**

Sentado cuanto antecede, el segundo apartado del art. 42 LGT configura una serie de supuestos de responsabilidad solidaria concernientes a las personas o entidades que sean responsables de un vaciamiento patrimonial en perjuicio de la acción recaudatoria y cuyo resarcimiento les es exigido. Así, el citado precepto recoge el proceder antijurídico de aquellas personas o entidades:

**a)** Que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

**b)** Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

**c)** Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

**d)** Las depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

Su responsabilidad alcanza al pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, y ello por cuanto el derecho de cobro perjudicado es la totalidad del crédito tributario, si bien hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.

Dicho valor, entendemos, deberá venir referido al tiempo de la ocultación o transmisión de bienes o derechos, del incumplimiento de las órdenes de embargo, del



levantamiento de los bienes o derechos embargados sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía, pudiendo los interesados (ex art. 135 LGT) promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de la LGT.

En otro orden de cosas, y con carácter general, en el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse (ex art. 174 LGT) el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación. Sin embargo, en los supuestos ahora analizados (art. 42.2 LGT) no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, no resultará de aplicación lo dispuesto en el art. 212.3 LGT, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.

**42.2.a) LAS PERSONAS O ENTIDADES QUE SEAN CAUSANTES O COLABOREN EN LA OCULTACIÓN O TRANSMISIÓN DE BIENES O DERECHOS DEL OBLIGADO AL PAGO CON LA FINALIDAD DE IMPEDIR LA ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.**

Lo así establecido en esta letra trata de impedir que el deudor principal eluda su responsabilidad ocultando o vaciando su patrimonio, sirviéndose de terceros, mediante, v.gr., donaciones simuladas a familiares, venta de bienes a personas vinculadas por precio inferior al de mercado o la modificación del régimen económico-matrimonial. A estos últimos, el precepto transcrito les declara responsables solidarios desde la comisión de los presupuestos de hecho fijados en la norma, con independencia de que tal obligación no resultara aún exigible. Adviértase que (cfr. STS, 6 de junio de 2014, Rec. núm. 560/2012) no es necesaria la consecución de un resultado; la dicción literal del precepto revela que basta con que los actos realizados por los responsables tiendan a la ocultación o transmisión, sin necesidad de que se consume dicho resultado.

A este respecto, la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 19 de diciembre de 2011, Rec. núm. 571/2010, establece cuanto sigue:

***Fundamentos de Derecho***

***Primero.***

*En fecha 12 de noviembre de 2002, por medio de escritura pública de compraventa, don Demetrio y doña Carolina, adquirieron para su patrimonio privativo, en*

*régimen de separación de bienes, el 75% y 25% respectivamente de las fincas ya descritas, vivienda y plaza de garaje, descritas como vivienda tipo triples señalado con el número NUM012 de las viviendas en el edificio sito en la CARRETERA000 NUM013 de la Ciudad de Melilla denominada URBANIZACIÓN000*

*El 30 de marzo de 2007 la Administración Tributaria requirió al Registro de la Propiedad de Melilla la información sobre histórico de titulares de la finca de referencia catastral NUM014 vivienda y asimismo, en relación con la citada finca y a otra con referencia catastral NUM015 garaje. De acuerdo con la información suministrada por dicho Registro de la Propiedad la vivienda figuraba a nombre de las descendientes menores de edad, del deudor, correspondiente a cada una de ellas una cuota de participación de un 50% dicha titularidad fue adquirida por donación de su progenitor en fecha 18 de noviembre de 2004, mientras el inicio de las actuaciones inspectoras tuvo lugar el día 19 de noviembre de 2004.*

*Con fecha 7 de octubre de 2008 el Jefe de la dependencia Regional de recaudación de la Delegación de la AEAT de Melilla dictó acuerdo por el que se declaró a las recurrentes doña Magdalena y doña Susana, responsables solidarias de las deudas ya referenciadas en base a lo dispuesto en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, en un 50% del inmueble antes referido por un porte total de 151.200 euros.*

#### **Segundo.**

*(...) No hay lugar a dudas que la donación hecha, por parte del deudor tributario, del bien a favor de sus hijos menores, solamente tiene una finalidad, cambiar la titularidad de los bienes, pasando la misma a sus hijos menores, para que de esta manera, la titularidad de aquellos pasen a un tercero que no tiene responsabilidades tributarias.*

*La ocultación, no significa que se hagan desaparecer los bienes, si no que su titularidad, jurídicamente pasa a un tercero respecto del cual no existe relación tributaria de la que deba responder por las deudas del transmitente de los bienes.*

*En el presente caso, el hecho de donar los bienes pertenecientes al patrimonio del deudor tributario a favor de sus dos hijas menores, es una manifestación clara de tratar con el cambio de titularidad, dejarlos fuera de la responsabilidad universal que tiene el deudor con todos sus bienes presentes y futuros, logrando de esta forma, poner, al menos, dificultades en la persecución de dichos bienes, al no poderse ejecutar para satisfacer las deudas tributarias de su antiguo propietario, al pertenecer a un tercero.*

#### **Tercero.**

*Fijada así la existencia de la ocultación de los bienes, se hace necesario contestar al resto de las alegaciones de al parte.*

*Sostiene la parte actora que no se puede imputar a las menores declaradas responsables solidarias hasta el valor de los bienes que pudieron ser embargados y enajenados, la acción de ocultación o transmisión de bienes o derechos, que supone el acto de donación, pues ello exige una determinada capacidad de obrar, de la que estaban privadas las citadas niñas que tenían, dos años y menos de un años respectivamente, exigiéndose un conocimiento de la trascendencia de sus actos lo que era imposible, por lo que tales consecuencias serían aplicables únicamente a los padres.*

*En la representación, el representante puede actuar únicamente manifestando la voluntad del representado, o por el contrario, puede no solamente manifestar esta voluntad, sino incluso formarla, de modo, que su intervención en los negocios jurídicos, no se limitará a manifestar cual sea la voluntad de su principal, siguiendo sus instrucciones, sino que incluso tiene libertad para generar la voluntad en nombre y representación de sus representado recayendo sobre éste las consecuencias del contrato.*

*Esto sucede cuando los padres intervienen como representantes legales de sus hijos menores sometidos a su patria potestad, en un supuesto como el presente en el que es necesaria la aceptación de la donación que sus propios progenitores les hacen, de manera que los padres intervienen como donantes y donatarios, si bien en este caso en representación legal de éstos.*

*Por ello, los actos en los que intervienen, producen sus efectos en la persona del representado, y como en el caso que nos ocupa, las únicas consecuencias que pueden derivarse de la aceptación de la donación, es la responsabilidad limitada al valor del bien donado, puede afirmarse que no se le causa un perjuicio fuera de los límites del beneficio que subrepticamente, pretende obtener don Demetrio, con la ocultación de bienes sustrayéndolos a la actuación de la Administración.*

#### **Cuarto.**

*Continúa alegando la parte actora: la donación llevada a cabo, se efectúa el día 18 de noviembre de 2004 y el inicio de las actuaciones inspectoras tiene lugar el día 19 de noviembre de 2004, y la liquidación de la deuda tributaria, posteriormente, por lo que puede decirse que los actos de donación son anteriores a la liquidación y existencia de la deuda tributaria.*

*Como tiene dicho ya esta Sección en otras sentencias, las fechas tenidas en cuenta por la parte actora no son las que se deben tener presentes, puesto que una cosa es la actividad llevada a cabo por el obligado tributario principal en el cumplimiento de sus obligaciones de esta naturaleza, y otra cuestión distinta, que es la que aquí nos ocupa, el montaje de ingeniería fiscal y financiera que se organiza para evitar cumplir con sus obligaciones cuando puede ser descubierto en el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, y por tanto esta última fase debe realizarse o en el momento en que se incumplen dichas obligaciones o cuando se descubre la situación, que es lo sucedido en el presente caso comparando las fechas.*

*En todo caso, la obligación tributaria, es una obligación legal que nace en el momento de su vencimiento, y su cuantía está predeterminada por la Ley, aun cuando no esté liquidada, de forma que una vez fijado su importe con sujeción a los preceptos que regulen el correspondiente impuesto, lo que se produce en un momento posterior a su vencimiento, puede ser exigible.*

*Y eso es lo que sucede en el presente caso, en que la deuda tributaria venció en sus períodos correspondientes a cada ejercicio, el día 31 de diciembre de cada ejercicio, y su exigibilidad se produce en un momento posterior, primero a la deudor principal, después a los posibles responsables solidarios y subsidiarios.*

*Como el último ejercicio es el correspondiente al año 2003, su vencimiento tuvo lugar el día 31 de diciembre de dicho año, y la donación tuvo lugar el día 18 de noviembre de 2004, después de la citada fecha.*

**Quinto.**

*Afirma la parte actora que, existe un límite cuantitativo de la responsabilidad de las hijas menores: hasta le importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración Tributaria.*

*Las únicas deudas de las que podrían responder solidariamente los bienes donados a las menores, serían las deudas del padre don Demetrio, sin que pueda extenderse esta responsabilidad a la madre y esposa.*

*Los bienes donados por el padre a las hijas menores, que estarían sujetos a responder solidariamente sería el 75% de los bienes que eran propiedad del padre, pues el 25% restante, era de la madre, sobre la que no existe responsabilidad alguna de responsabilidad como deudora tributaria.*

*Consecuencia de lo anterior, el bien donado solo respondería de una 75% del importe de la deuda tributaria, fijada inicialmente en 151.200 €, lo que arrojaría 113.400 €, y como la donación se hace del 50% del 75% del bien, se limitaría dicha responsabilidad al 37,5%, igual a 59.700 €.*

*El precepto que nos ocupa, dice que también serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente (...) hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades.*

*En el presente caso, según se desprende de la lectura del acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, el deudor principal de la deuda que nos ocupa, lo es solamente don Demetrio, al referirse a su impuesto sobre sus rentas de los ejercicios 2000 a 2003, sin que aparezca la responsabilidad de la esposa doña Carolina.*

*Las fincas, vivienda y garaje que se donan a sus hijas, las adquiere don Demetrio por medio de escritura pública de fecha 12 de noviembre de 2002, en régimen matrimonial de separación de bienes, y para su patrimonio privativo, y adquiere únicamente el 75% de las citadas fincas, en tanto que el otro 25% lo adquiere la esposa, para su patrimonio privativo dado que regía el régimen matrimonial de separación de bienes.*

*Por tanto cuando procede a su donación en la escritura pública de 18 de noviembre de 2004, solo puede donarles a sus hijas el citado 75%, y a este 75%, debe referirse la declaración de responsabilidad solidaria, por lo que el límite, al que alcanzará dicha responsabilidad solidaria será el 75% del valor de la finca fijado en su 100% en 151.000 €, es decir 113.400 €.*

*Continúa manifestando la parte actora, que como se dona el 50% de dicho valor a cada hija, éstas solo responderán por el importe del 50% de 113.400 €, es decir de 59.700 €.*

*Esto es así en la medida en que cada una tiene esta responsabilidad personal, pues la parte de finca que han recibido y la valoración que tienen dichos bienes, pero también sucede que la responsabilidad declarada es solidaria, y por tanto cada una de las*

*personas responsables solidarias, responde por el total de la parte de la deuda que a ella le corresponde y por el total de la deuda que le corresponde a los demás responsables solidarios.*

Por su parte, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 16 de abril de 2012, R.G. 1888/2011, indica:

#### ***Antecedentes de Hecho***

##### ***Primero:***

*Con fecha 1 de octubre de 2008, se comunicó a Don A la iniciación del expediente de declaración de responsabilidad y se le concedió el trámite de audiencia. Con fecha 18 de noviembre de 2008, el Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de ..., dictó un acuerdo por el que, al amparo del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre (en adelante LGT de 2003), declaraba a la interesada responsable solidaria de las deudas contraídas por su esposo, Don B, en concepto de Impuesto de Sociedades e I.V.A. Actas de Inspección 1995-1998, cuota e intereses, por un importe de 188.063,36 €.*

#### ***Fundamentos de Derecho***

##### ***Segundo:***

*(...)*

*Por su parte el artículo 42.2 a) de la vigente LGT de 2003, en su redacción anterior a la Ley 36/06 de 29 de noviembre, dispone que:*

*“Serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria (...).”*

*Los requisitos de hecho de este artículo, son:*

*1.- La existencia de una deuda tributaria del obligado principal que se encuentre liquidada en el momento de declaración de responsabilidad.*

*2.- Ser causante o colaborar en la ocultación de bienes y derechos con la finalidad de impedir la traba por la Administración Tributaria, entendiéndose por ocultación “cualquier actividad que distraiga bienes o derechos ya sea por, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos (...), tal y como señala este Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 24 de febrero de 2009, dictada en virtud de recurso extraordinario para la unificación de criterio; y por causar o colaborar cualquier acto positivo dirigido a la ocultación de bienes o derechos, “como puede ser una donación simulada a un familiar, la venta de bienes a familiares por precio inferior al de mercado, así como la modificación del régimen económico-matrimonial” supuestos estos que encajan en el citado precepto, evitándose con ello la necesidad de acudir a la vía judicial con acciones de nulidad o rescisión, para la defensa del crédito público, exigiéndose en el responsable un “animus noscendi” o*

*“sciencia fraudes”, es decir, una conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio.*

*Así entendido, el otorgamiento de capitulaciones matrimoniales fraudulentas, la eventual oposición del Registro a la anotación de embargo y la exigencia por el mismo de una demanda civil, frustran el normal desarrollo del procedimiento ejecutivo dirigido frente al deudor en la medida en que, como hemos analizado anteriormente, se manifiestan hechos o formulas jurídicas cuya finalidad es impedir o dificultar la acción de cobro de la Hacienda Pública, por lo que ésta puede resarcir el crédito tributario ejercitando su potestad de autotutela a través del citado artículo 42.2 a) de la LGT de 2003, considerando además que la condición de responsable tributario no obedece al ejercicio de una potestad discrecional de la Administración tributaria ya que debe reconocerse siempre respecto de todos aquellos casos en los que concurren los requisitos legalmente previstos, con independencia, en este caso, de la responsabilidad prevista en los artículos 1317, 1365 y 1401 de CC. La configuración del régimen de responsabilidad impide que quien ostenta la condición de deudor, eluda su responsabilidad ocultando o vaciando su patrimonio, sirviéndose para ello de terceros vinculados a los que la norma declara responsables solidarios tributarios en virtud del artículo 42.2 a) de la LGT de 2003 y que de igual forma ostentan la condición de obligado tributario desde la comisión de los presupuestos de hecho fijados en la norma, con independencia de que tal obligación no resultase aún exigible.*

**Quinto:**

*En el caso que nos ocupa concurren los requisitos del artículo 42.2 a) de la LGT de 2003, pues tras la emisión de la providencia de apremio al deudor principal el 3 de marzo de 2006, con fecha 6 de abril de dicho año, mediante escritura de capitulaciones matrimoniales, se declara disuelta la sociedad de gananciales, haciéndose constar en la misma que el único bien que constituye el patrimonio ganancial, es el inmueble objeto de embargo preventivo, cuyo valor deducidas las cargas que pesan sobre el mismo asciende a 61.361,20 € que se divide por mitad entre ambos cónyuges, adjudicándose a la esposa reclamante el pleno dominio del mismo, evidentemente con la finalidad de impedir la traba de dicho inmueble por la Administración Tributaria, al vaciar de contenido patrimonial al deudor principal, con el conocimiento de su cónyuge.*

A mayor abundamiento, es doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (por todas Resoluciones 205/2009 de 24 de febrero de 2009) que desde que se realiza el hecho imponible el ordenamiento sujeta al obligado tributario al cumplimiento de las prestaciones que caracterizan la relación jurídico-tributaria, cuyo núcleo lo constituye la prestación material de la obligación tributaria, es decir, la obligación de pago de la deuda nacida. La deuda tributaria está, por tanto, pendiente desde su mismo nacimiento, sin perjuicio de que deba ser posteriormente líquida y exigible. Es decir, la obligación de pago de la deuda nace, para el deudor principal, con la realización del hecho imponible, de forma que a partir de ese momento su patrimonio presente y futuro

queda vinculado a la prestación material asumida legalmente consistente en el pago de la deuda tributaria. Desde entonces, el deudor que realice operaciones de despatrimonialización puede incurrir en un ilícito y el causante o colaborador en la ocultación puede ser consciente del fin ilegítimo de la operación.

Así, como viene reiterando la jurisprudencia (v.gr., SAN de 10 de febrero de 2014, Recurso 183/2013), la conducta del declarado responsable ha de revelar su colaboración con el deudor principal para intentar ocultar o transmitir bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir que la Hacienda Pública tuviese conocimiento de determinados bienes y derechos de los que el deudor tributario era titular. Con carácter general, para que tal declaración tenga lugar se exige, en primer lugar, la existencia de una conducta activa de los sujetos, es decir, que a través de su actuación se revele la búsqueda de la finalidad perseguida, que no es otra que intentar impedir la actuación de la Administración tributaria. En segundo término, no es necesaria la consecución de un resultado, sino la dicción literal del precepto revela que basta con que los actos realizados por los responsables tiendan a la ocultación o transmisión sin necesidad de que se consume dicho resultado. “No basta con argumentar la legalidad de las operaciones. Ha de tenerse en cuenta que la Ley en ningún momento considera que para que proceda la derivación de responsabilidad sea necesario ni que los hechos en cuestión sean constitutivos de delito ni tampoco que sean nulos: basta con que perjudiquen a la Hacienda Pública y se realicen para ello (...). No interesa para resolver esta cuestión valorar estrictamente si las operaciones que se realizaron eran jurídicamente admisibles. Lo determinante en este caso es que las operaciones se realizaron para que no fuera posible a la Administración Tributaria conseguir el pago”.

Nótese que, en los supuestos de responsabilidad que ahora se analizan, no ha lugar a plantearse -como se ha hecho al referirnos a la naturaleza de la responsabilidad prevenida en el art. 42.1.a) LGT- la aplicabilidad del régimen de suspensión automática de las sanciones de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo anteriormente reseñada -STS de 10 de diciembre de 2008 (casación 3941/06)-, en la que, resolviendo un recurso contra una sentencia que confirmó una decisión del Tribunal Económico-Administrativo Central de inadmitir a trámite una solicitud de suspensión sin caución de un acto de derivación de responsabilidad solidaria del art. 38.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), precedente del art. 42.1.a) de la Ley General Tributaria actualmente vigente, concluye, en su fundamento jurídico tercero, que esa derivación de responsabilidad tiene naturaleza sancionadora, quedando sometida al régimen de suspensión propio de los actos de ese carácter y procediendo, por tanto, su automática suspensión sin caución.

Pues bien, como ha puesto de manifiesto la STS, de 25 de noviembre de 2013, Recurso núm. 1101/2013, resulta inaplicable el citado criterio jurisprudencial de la Sala dado que el mismo se «refería a un supuesto de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) [de los causantes o colaboradores activos en la realización de infracciones tributarias], mientras que ahora se trata del artículo 42.2.a) [relativo a los causantes o colaboradores en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria], situación en la que el componente sancionador de la responsabilidad exigida no aparece tan evidente como en el supuesto contemplado en aquella sentencia (...) pues, en efecto, no aparece indiscutible que a los actos de derivación de responsabilidad ex artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria de 2003 les sea trasladable, sin más, la doctrina sentada respecto a los adoptado con arreglo al artículo 42.1.a) (artículo 38.1 de la Ley homónima de 1963)».

En cualquier caso, como se ha indicado, tras la reforma introducida por la Ley 7/2012 en el art. 212.3 LGT, no se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el art. 42.2 de la Ley, no aplicándose la suspensión automática de las sanciones y exigiéndose los pertinentes intereses de demora.

Sentado cuanto antecede, el resto de supuestos contemplados en este art. 42.2 LGT, y a diferencia de lo dispuesto en su precedente letra a), requieren que se haya iniciado el procedimiento de apremio o adoptado la medida cautelar, del deudor principal. Así, «en el presupuesto definido en el art. 42.2.a), a diferencia de los restantes del mismo apartado [en los que se menciona expresamente el “embargo”, como elemento diferenciador del presupuesto habilitante], la actuación determinante del nacimiento de la responsabilidad solidaria puede producirse durante la sustanciación del procedimiento de ejecución o fuera de él. Razón por la cual no es preciso, para perseguir la deuda en sede del responsable solidario, que previamente se haya declarado fallido al deudor principal. Basta con que haya transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario» [SAN, 22 de octubre de 2012. Recurso 430/2011] y en los términos que seguidamente se expondrán.

**42.2.b) LAS PERSONAS O ENTIDADES QUE, POR CULPA O NEGLIGENCIA, INCUMPLAN LAS ÓRDENES DE EMBARGO.**

En este tipo de incumplimiento por culpa o mera negligencia, y sin perjuicio de la infracción a que hubiere lugar en los términos del art. 203 de la LGT, tienen encaje



conductas tales como la desatención de las órdenes de embargo de cuentas bancarias, créditos o salarios dirigidos a los pagadores del deudor a la Administración Tributaria.

A este respecto, valga la Sentencia 196/2010, de 30 de septiembre de 2010, del TSJ de Canarias (Sede en Santa Cruz de Tenerife), Recurso núm. 457/2009, al fundamentar (FD Tercero y Cuarto):

**Tercero.**

*En consecuencia, estando debidamente notificada la diligencia de embargo de créditos a la recurrente, el día 19 de septiembre del 2008, y habiendo la recurrente remitido escrito a la administración informando que en cumplimiento de la misma «ha tomado razón de la referida diligencia de embargo, comunicándoles cualquier incidencia que se derive del mismo». Es lo cierto que no cabe duda del conocimiento que tenía del contenido y extensión de aquella, en concreto cuando, al concretar los bienes y/o derechos embargados alude, de modo expreso y subrayado en negrita: «En particular las cantidades que deban anotar en cualquiera de las cuentas ya sean corrientes, de ahorro o de crédito cuya titularidad corresponda a BODEGA SAN SEBASTIÁN S.L. con NIF: B... consecuencia de la utilización del datáfono (TPV) o instrumento de mediación en el pago con tarjetas en todos los n.º de comercio de nuestro deudor», e indicando en el párrafo anterior que igualmente serán embargados los «créditos que la entidad CAJA GENERAL DE AHORROS con NIF G... tenga pendientes de pago a favor del deudor, ya sean cantidades facturadas o pendientes de facturar». Todo ello hasta el importe de 30.879,09 euros.*

*Deriva de modo evidente que la recurrente fue debidamente informada tanto de la cuantía hasta donde debía proceder a embargar como de los bienes y derechos embargables, tanto los créditos presentes como los pendientes de facturar así como las cantidades que se deban ingresar en las cuentas titularidad de la deudora como consecuencia de la utilización del TPV.*

*Frente a dicha notificación la recurrente no solicitó aclaración ni modificación de punto alguno, tampoco opuso las alegaciones que en el presente recurso realiza sobre la no extensión del embargo a pagos futuros y por existir o sobre que los pagos realizados por TPV no tuvieran la consideración de créditos del mismo frente a ella nacidos de una relación jurídica anterior.*

*Por el contrario dichas alegaciones se contienen en primer lugar en el escrito presentado ante la administración el 8/5/2009 una vez iniciado el procedimiento de declaración de derivación de responsabilidad solidaria, como consecuencia del incumplimiento del mandato de embargo que le fue debidamente notificado, procedimiento que se inició una vez comprobado por la administración que se había incumplido el embargo acordado en relación a las cantidades ingresadas en la cuenta de la deudora procedentes de abonos efectuados mediante la utilización del TPV.*

**Cuarto.**

*Conforme a la jurisprudencia antes mencionada únicamente podemos examinar si la recurrente fue causante o colaboradora de la ocultación de bienes, es decir si incumplió efectivamente el deber de embargar, y examinando el expediente así como las alegaciones, se observa que efectivamente aquellas cantidades ingresadas en la cuenta de la deudora por abonos efectuados a través del TPV no fueron embargados, no obstante la indicación contenida en la comunicación de modo expreso y en negrita, siendo ingresos cuya cuantía ascendía a una cantidad total superior a la indicada como límite del embargo, así consta en el acuerdo notificado a la recurrente en el que se da trámite de audiencia, donde se recogen los diferentes ingresos efectuados por operaciones así efectuadas y su cuantía, excediendo de los 30.979,09 euros incluidos en la diligencia de embargo, de modo que si por la recurrente se hubiera procedido al embargo ordenado, la administración tributaria habría cobrado la deuda que tenía frente a ella la entidad BODEGA SAN SEBASTIÁN SL.*

*Apareciendo de modo evidente la concurrencia de los requisitos que vienen exigidos por el legislador para proceder a la derivación aquí discutida.*

Como indica Lamoca (2013: 131) la conducta descrita en este supuesto del art. 42.2.b) LGT es susceptible de ser acompañada (atendiendo a la naturaleza indemnizatoria de la responsabilidad declarada, tratando de reparar el perjuicio de la acción de cobro) «de otra reacción jurídica, cual es la imposición de sanción atendida la infracción cometida de acuerdo con el art. 203 LGT asociada al incumplimiento de la orden de embargo. La compatibilidad señalada no supone la vulneración del principio de “non bis in idem” consagrado en nuestro ordenamiento, dado que las reacciones previstas en nuestra normativa, se desenvuelven en planos distintos (indemnizatorio-responsabilidad y sancionador-infracción cometida)».

Por último, resulta esclarecedora la doctrina de la DGT, Consulta Vinculante V1572/2014, de 13 de junio de 2014, relativa a la ejecución de las providencias de embargo y que seguidamente se reproduce:

***Descripción sucinta de los hechos:***

*El consultante viene recibiendo de diversas Dependencias de Recaudación diligencias de embargo en relación con las cantidades que, en concepto de intermediario, debe satisfacer a sus colegiados por los servicios profesionales que prestan en el turno de oficio.*

*Algunos colegiados están presentando quejas al considerar que, por aplicación del artículo 607.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, los embargos realizados no son correctos al no superar las percepciones la cuantía señalada para el salario mínimo profesional.*

***Cuestión planteada:***

1) *¿Puede el consultante oponerse a la ejecución de los embargos sobre retribuciones que no superan el mínimo inembargable sin incurrir en la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.b) de la LGT?*

2) *En el caso de que el deudor acredite que no percibe otros ingresos o que el total de los percibidos no superen el mínimo inembargable, o alegue cualquier otra cuestión de derecho, como la prescripción de la deuda, ¿corresponde al consultante valorar los medios de prueba aportados y circunstancias alegadas, o esa valoración corresponde al órgano de recaudación?*

3) *¿Tiene el consultante competencias para apreciar la existencia de errores materiales o de derecho en el acto administrativo que determina el embargo?*

**Contestación:**

1) *¿Puede el consultante oponerse a la ejecución de los embargos sobre retribuciones que no superan el mínimo inembargable sin incurrir en la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria?*

*El artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante LGT), establece que “serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:*

*a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.*

*b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.*

*c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.*

*d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos”.*

*En relación con la práctica de embargos el artículo 76.5 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, (en adelante RGR), establece:*

*“5. El embargo deberá ejecutarse en sus estrictos términos, sin perjuicio de que el obligado al pago pueda interponer recurso o reclamación económico-administrativa si considera que se incurre en alguna de las causas del artículo 170.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”*

*De acuerdo con el anterior precepto, las diligencias de embargo deben ejecutarse en sus estrictos términos, de lo que deriva que no corresponde al pagador*

*entrar a valorar si el acto administrativo o la actuación tributaria que determina la deuda o la diligencia recibida incurren en errores materiales o si se ajustan o no a Derecho.*

*Por lo tanto, si el pagador eventualmente incumple una orden de embargo recibida podrá incurrir en la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT, correspondiendo en exclusiva al órgano gestor competente delimitar si concurren los presupuestos de hecho y de derecho determinantes de alguno de los supuestos de responsabilidad regulados en el citado precepto.*

**2)** *En el caso de que el deudor acredite que no percibe otros ingresos o que el total de los percibidos no superen el mínimo inembargable, o alegue cualquier otra cuestión de derecho, como la prescripción de la deuda, ¿corresponde al consultante valorar los medios de prueba aportados y circunstancias alegadas, o esa valoración corresponde al órgano de recaudación?*

*Tal y como establece el artículo 76.5 del RGR arriba citado, el consultante debe ejecutar las diligencias de embargo que reciba en sus estrictos términos.*

*Es el deudor tributario el que está facultado para oponerse a las diligencias de embargo interponiendo en tiempo y forma el correspondiente recurso o reclamación económico-administrativa, pudiendo alegar contra dichas diligencias únicamente los motivos de oposición tasados en el artículo 170.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que son:*

*a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.*

*b) Falta de notificación de la providencia de apremio.*

*c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta ley.*

*d) Suspensión del procedimiento de recaudación.*

*Por lo tanto, si el deudor tributario, esto es, el obligado al pago, considera que la diligencia de embargo no se ajusta a las normas reguladoras del embargo, en este caso, al artículo 169.5 de la LGT que establece que no se pueden embargar los bienes y derechos declarados inembargables por las leyes, podrá interponer el correspondiente recurso o reclamación. En este caso, el órgano revisor será el competente para valorar los medios de prueba aportados.*

**3)** *¿Tiene el consultante competencias para apreciar la existencia de errores materiales en el acto administrativo que determina el embargo?*

*En el caso de que se considere la existencia de errores materiales, será igualmente el obligado al pago el facultado para instar la revisión del acto, no el consultante, que, como se ha señalado, no debe entrar en valoraciones ni apreciaciones, sino ejecutar la diligencia de embargo en sus términos exactos.*

*En este sentido, el primer párrafo del artículo 220.1 de la LGT señala lo siguiente:*

*“El órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción.”*

*Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

**42.2.c)** LAS PERSONAS O ENTIDADES QUE, CON CONOCIMIENTO DEL EMBARGO, LA MEDIDA CAUTELAR O LA CONSTITUCIÓN DE LA GARANTÍA, COLABOREN O CONSIENTAN EN EL LEVANTAMIENTO DE LOS BIENES O DERECHOS, O DE AQUELLOS BIENES O DERECHOS SOBRE LOS QUE SE HUBIERA CONSTITUIDO LA MEDIDA CAUTELAR O LA GARANTÍA.

A diferencia del supuesto anterior, esta letra c) establece un grado superior al de la mera negligencia, debiendo apreciarse una colaboración o consentimiento en el detrimento de la acción recaudatoria sobre los bienes ya embargados (procedimiento de apremio) o sobre los que se hubieren adoptado medidas cautelares.

**42.2.d)** LAS PERSONAS O ENTIDADES DEPOSITARIAS DE LOS BIENES DEL DEUDOR QUE, UNA VEZ RECIBIDA LA NOTIFICACIÓN DEL EMBARGO, COLABOREN O CONSIENTAN EN EL LEVANTAMIENTO DE AQUÉLLOS.

Por último, y sin perjuicio de lo establecido en la D.A. Séptima LGT (relativa a la responsabilidad solidaria de las comunidades autónomas y de las corporaciones locales), se exige en esta letra d) el conocimiento formal del depositario de la actuación ejecutiva desplegada por el órgano de recaudación.

#### ■ **5.3.2.- RESPONSABLES SUBSIDIARIOS.**

Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria, previa concurrencia de las circunstancias y con el alcance que seguidamente se analizará: 1º) los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas; 2º) los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general; 3º) los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria; 4º) los representantes aduaneros; 5º) las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal y 6º), en determinados supuestos, las personas o entidades en las que concurra una voluntad rectora común respecto de los débitos bien de la sociedad dominante bien de la dominada.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requiere (ex art. 41.5.2º LGT) la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios. Efectuada dicha declaración y, en consecuencia, finalizado el procedimiento de apremio sin haber hecho efectivo su crédito, la Administración tributaria (ex 176 LGT) dictará acto en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, otorgándosele a éste el

correspondiente plazo para efectuar el pago en período voluntario. Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del período ejecutivo que proceda según el art. 28 de la LGT.

#### **-1º) LOS ADMINISTRADORES DE HECHO O DE DERECHO DE LAS PERSONAS JURÍDICAS.**

Los arts. 43.1.a) y b) y 43.2 de la LGT establecen la responsabilidad subsidiaria de aquellos administradores de hecho o de derecho que: (a) no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios de sus administradas, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen la comisión de infracciones [art. 43.1.a) LGT]; (b) no hubieran hecho lo necesario para el pago de las obligaciones tributarias devengadas de las entidades que hubiesen cesado en sus actividades [art. 43.1.b) LGT] o bien (c) en aquellos casos en los que la entidad administrada presente de forma reiterada autoliquidaciones sin ingreso derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse [art. 43.2 LGT].

Adviértase que la referencia exclusiva a los administradores supone la inaplicabilidad de este supuesto de responsabilidad a los obligados tributarios carentes de personalidad jurídica del art. 35.4 LGT; a cuyo tenor: “Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”.

**(a)** Los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones [art. 43.1.a) LGT].

La responsabilidad que ahora se contempla deriva bien de una conducta pasiva del administrador, no realizando los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios o consintiendo el incumplimiento por quien de ellos dependan o bien, de forma activa, adoptando acuerdos que posibiliten las infracciones pero que, a diferencia de los supuestos de responsabilidad solidaria del art. 42.1.a), no son equiparables a los tipos de los arts. 28 y 29 del Código Penal [*Artículo 28 CP: Son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento. También serán*

*considerados autores: a) Los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo b) Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado. Artículo 29 CP: Son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos]. Su responsabilidad también se extenderá, en ambos supuestos de acción u omisión, a las sanciones.*

Este tipo de responsabilidad no obsta a la concurrencia, en su caso, de la responsabilidad solidaria de la deuda tributaria y de la sanción de quienes sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria a que se refiere, y según se ha expuesto, el art. 42.1.a) LGT.

Como señala Lamoca (2013: 149), «al administrador se le exige en el desempeño de su cargo la diligencia de un ordenado empresario y la atención informada acerca de la marcha de la sociedad (art. 225 LSC), siendo necesario que la inobservancia de este deber se vincule al incumplimiento tributario sancionable radicado en la entidad, si se pretende derivar la acción de cobro sobre el administrador al amparo de este precepto; esto es, la infracción tributaria de la persona jurídica debe estar de algún modo conectada a la omisión o realización negligente (por incorrecta o insuficiente) de las actuaciones que corresponden al administrador y que si se hubiesen efectuado de una manera adecuada determinarían la inexistencia de conducta sancionable»

En el ámbito de las sociedades de capital, el art. 209 de su ley reguladora previene que es competencia de los administradores la gestión y la representación de la sociedad en los términos establecidos en dicha norma. Así, siguiendo a Lamoca (2013: 141), «la administración societaria (esto es, la gestión y representación del ente) comprende la realización del conjunto de actuaciones de diversa naturaleza tendentes a la consecución del objeto social, es decir, la actividad para cuya realización se constituye la entidad».

La administración de la sociedad se podrá confiar a un administrador único, a varios administradores que actúen de forma solidaria o de forma conjunta o a un consejo de administración. Su nombramiento corresponde a la junta de socios, sin más excepciones que las establecidas en la LSC. Una vez aceptado dicho nombramiento (ex 215.1 LSC) deberá ser presentado, dentro de los diez días siguientes, a inscripción en el Registro Mercantil haciéndose constar la identidad de los nombrados y, en relación a los

administradores que tengan atribuida la representación de la sociedad, si pueden actuar por sí solos o necesitan hacerlo conjuntamente.

Los administradores (ex arts. 225 y 226 LSC) deberán desempeñar el cargo y cumplir los deberes impuestos por las leyes y los estatutos con la diligencia de un ordenado empresario, teniendo en cuenta la naturaleza del cargo y las funciones atribuidas a cada uno de ellos. En el ámbito de las decisiones estratégicas y de negocio, sujetas a la discrecionalidad empresarial, el estándar de diligencia de un ordenado empresario se entenderá cumplido cuando el administrador haya actuado de buena fe, sin interés personal en el asunto objeto de decisión, con información suficiente y con arreglo a un procedimiento de decisión adecuado.

Conceptuada así la figura del administrador de derecho, no existía en nuestro ordenamiento jurídico, hasta la reforma operada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, una definición del denominado administrador de hecho; debiéndose estar, en consecuencia, a la elaboración que del mismo se había formulado doctrinal y jurisprudencialmente. Se conceptúa así como tal a quien, sin ostentar formalmente dicha condición, ejerza poderes de decisión de la sociedad y concretando en él los poderes de un administrador de derecho (STS 59/2007, de 26 de enero) o, como indica Lamoca (2013: 144), «habrá de considerarse administradores de hecho a aquellos que sin ocupar formalmente el cargo, ejercen de hecho y de manera efectiva las funciones de la administración, sea sustituyendo a los administradores de derecho, sea influyendo sobre ellos de forma decisiva». A mayor abundamiento, valga la Sentencia núm. 136/2011, de 18 de julio, del Juzgado de lo Mercantil nº1 de Las Palmas de Gran Canaria, a cuyo tenor:

*“La fenomenología del administrador de hecho es variada, pero todos los supuestos presentan una nota común pues el sujeto actúa como administrador pese a carecer de un título formal y vigente que le permita tal proceder, tanto si se manifiesta como tal administrador de hecho frente a terceros (administrador notorio) como si pretende que esa cualidad de administrador de hecho quede al margen del conocimiento de los terceros (administrador oculto).*

*(...)*

*La condición de administrador de hecho no abarca, en principio, a los apoderados, siempre que actúen regularmente por mandato de los administradores o como gestores de éstos, pues la característica del administrador de hecho no es la realización material de determinadas funciones, sino la actuación en la condición de administrador sin observar las formalidades esenciales que la ley o los estatutos exigen para adquirir tal condición» (STS 1ª 240/2009, 14-4).*



(...)

*La doctrina del administrador de hecho «debe quedar reservada para los supuestos en que la prueba acredite tal condición en el apoderado, como puede ocurrir cuando se advierte un uso fraudulento de la facultad de apoderamiento en favor de quien realmente asume el control y gestión de la sociedad con ánimo de derivar el ejercicio de acciones de responsabilidad hacia personas insolventes, designadas formalmente como administradores que delegan sus poderes. Si no concurre una situación de idéntica o análoga naturaleza, los sujetos responsables [...] son los administradores, no los apoderados, por amplias que sean las facultades conferidas a éstos, pues si actúan como auténticos mandatarios, siguiendo las instrucciones de los administradores legalmente designados, no pueden ser calificados como administradores de hecho» (STS 1ª 261/2007, 14-3, citando otras). La consideración del apoderado o factor mercantil como administrador de hecho dependerá de lo que la prueba acredite (SSTS 1ª 79/2009, 4-2 y 240/2009, 14-4), como puede ocurrir cuando el administrador de hecho retiene poderes generales y hace nombrar en el cargo de administrador un hombre de paja insolvente (...).»*

*«Es preciso además, y no parece que deba fundamentarse en exceso, que el cargo se ejerza efectivamente, no derivando sin más tal condición del hecho de ser el socio de control, o de contar con un apoderamiento» (SAP Barcelona 15ª 159/2008, 5-5; lo aprecia en un caso de concurso, la SAP Alicante 8ª 196/2009, 7-5, Alpidesa Ingeniería y Servicios).*

*En cuanto al socio único o mayoritario, sólo en aquellos supuestos en que, al margen de los cauces dispuestos para el ejercicio de sus derechos como socio, venga a incidir de forma relevante en la gestión social, adoptando decisiones administrativas de forma autónoma respecto de quien tenga un nombramiento vigente como tal administrador, podremos calificar su proceder como el propio de un administrador de hecho. En este sentido, debe advertirse que el desempeño de una dirección unitaria del grupo no es equiparable per se a una "administración" de la filial; pero también puede suceder que el ejercicio de la dirección unitaria del grupo, en ocasiones (especialmente en los grupos jerárquicos de carácter centralizado), se lleve a cabo de forma tan intrusiva respecto de las filiales, que el órgano que ejerce la dirección unitaria (habitualmente, el órgano de administración de la matriz), además de llevar a cabo esa tarea, acabe suplantando por completo la voluntad de los administradores de la sociedad filial, ocupando de facto la posición jurídica que éstos han asumido por derecho, actuando, entonces sí, como administradores de hecho de dicha sociedad (...).*

Pues bien, el vigente art. 236 de la LSC establece, en primer lugar, el ámbito de responsabilidad de los administradores, indicando que los mismos responderán frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa. En segundo término (art. 236.3 LSC) previene que la

responsabilidad de los administradores se extiende igualmente a los administradores de hecho. A tal fin, tendrá la consideración de administrador de hecho tanto la persona que en la realidad del tráfico desempeñe sin título, con un título nulo o extinguido, o con otro título, las funciones propias de administrador, como, en su caso, aquella bajo cuyas instrucciones actúen los administradores de la sociedad.

El punto cuarto de este precepto indica que cuando no exista delegación permanente de facultades del consejo en uno o varios consejeros delegados, todas las disposiciones sobre deberes y responsabilidad de los administradores serán aplicables a la persona, cualquiera que sea su denominación, que tenga atribuidas facultades de más alta dirección de la sociedad, sin perjuicio de las acciones de la sociedad basadas en su relación jurídica con ella. Por último, tratándose de administradores personas jurídicas, se establece que la persona física designada para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo de administrador persona jurídica deberá reunir los requisitos legales establecidos para los administradores, estará sometida a los mismos deberes y responderá solidariamente con la persona jurídica administrador.

Sentado lo anterior, en estos supuestos de responsabilidad y como de forma reiterada ha señalado el TS (por todas, STS de 25 de abril de 2008, Recurso núm. 6815/2002), para la declaración de responsabilidad subsidiaria que ahora se estudia, se exige la concurrencia de los siguientes requisitos: a) la comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada; b) la condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción; y c) una conducta del administrador que se relacione con el propio presupuesto de la infracción en los términos señalados en dicho art. 40.1 [actual art. 43.1.a) LGT], reveladora de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria, extendiéndose la responsabilidad al importe de la sanción en el caso de infracción simple y a la totalidad de la deuda tributaria en el caso de infracción grave.

Fundamenta la STS arriba referenciada que, en relación con este último requisito

*«debe tenerse en cuenta que la derivación de responsabilidad a los administradores obliga a distinguir entre el sujeto infractor, al que la ley penaliza por razón de su conducta, y aquellas personas a quienes la norma legal declara responsables de la infracción cometida y que, como tales, han de satisfacer a la Hacienda Pública el importe de lo que correspondería pagar a aquél. En líneas generales la separación descansa en el tipo de conducta propio de cada figura. En el infractor, normalmente se exige una conducta activa; en el responsable basta, por regla general, con una conducta pasiva. El primero realiza un acto contrario a la ley, que por eso mismo se sanciona; el segundo incumple una obligación de vigilancia que, de haber sido ejercida, hubiera evitado la*

*infracción y por eso se le obliga a compensar el daño derivado de su negligencia. No se trata en este último caso de un elemento originador de una responsabilidad sancionadora en su estricto sentido técnico, ya que es una noción perfectamente integrada en el ámbito del ilícito civil, dando lugar a un simple gravamen de esta índole, como es el de tener que soportar con carácter subsidiario el pago de la deuda. Lo que pasa es que en ambos casos se precisa que los hechos acaecidos sean imputables, atribuibles a alguien. La imputabilidad es el fundamento de la responsabilidad, y aparece como el último y necesario reducto de la personalidad o la voluntariedad. Eso explica que el Tribunal Constitucional hay prohibido toda forma de responsabilidad objetiva en materia tributaria (S. de 26 de abril de 1990)».*

Igualmente, como pone de manifiesto el TSJ de Cataluña en su Sentencia 187/2010, de 25 de febrero de 2010 (Rec. núm. 750/2006), la responsabilidad subsidiaria de los administradores societarios no exige que éstos sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria, supuesto que da lugar a la correspondiente responsabilidad solidaria, a tenor del expresado párrafo a) del art. 42.1 LGT 58/2003 y del art. 38.1 LGT 230/1963. Para la responsabilidad subsidiaria de que aquí se trata es suficiente, entre otros supuestos, que el administrador no realice los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas o que consienta el incumplimiento por quienes de ellos dependan.

Por último, baste indicar con Lamoca (2013: 147) que «como afirman Romero-Serantes, siempre que quede acreditada la concurrencia de administrador de hecho, confluirá la figura del administrador de derecho. En estos supuestos, es criterio generalmente admitido, defender la responsabilidad incurrida por el administrador de derecho, es decir, que se haya declarado responsable tributario al “de hecho”, no implica de un modo necesario la exoneración de responsabilidad para el administrador de derecho. Este último, ha participado en el supuesto descrito legalmente, toda vez que entendemos, omitió la diligencia debida, dado que no atendió puntualmente el cumplimiento de las obligaciones legalmente exigible, incurriendo en supuesto de culpa in vigilando. Lo indicado es perfectamente compatible con lo dispuesto en el art. 35.7 LGT: “La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa”. De este modo, la Administración tributaria podrá derivar la acción de cobro indistintamente sobre el administrador de derecho y el administrador de hecho, si bien en gran parte de los supuestos, el derecho detenta un nivel de solvencia que desaconseja el inicio de un procedimiento declarativo de responsabilidad en aras del

criterio de eficacia que debe presidir la actuación administrativa; optando el órgano público por la acción recaudatoria sobre el patrimonio del administrador de hecho.»

**– b)** Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago [art. 43.1.b) LGT].

El presupuesto que ahora se contempla, supone la reacción del legislador para hacer efectivo los créditos de la Hacienda pública frente a aquellas entidades que, habiendo cesado de hecho en sus actividades, no hubieren realizado acto alguno tendente a su disolución y liquidación o instado la declaración de concurso.

En este sentido, la Sentencia del TSJ de Cataluña de 186/2012, de 23 de febrero de 2012, Rec. núm. 1331/2008, establece, en su FD Cuarto, cuanto sigue:

*El cese de la actividad, presupuesto de la responsabilidad subsidiaria derivada en el caso, tiene un contenido fáctico y no jurídico, debiendo suponer una cesación completa y presumiblemente irreversible, siendo irrelevante la persistencia de la personalidad jurídica por falta de disolución, liquidación y extinción y no requiriéndose, desde luego, el sometimiento a un procedimiento concursal.*

*En el presente caso, ha quedado acreditado y no contradicho que en los ejercicios de 2005 y 2006 las declaraciones por IVA, Impuesto sobre Sociedades y Retenciones del trabajo fueron, en su práctica totalidad, negativas con base imponible 0 euros y cuota 0 euros, o bien presentaron resultados a devolver o compensar de ínfima cuantía. Además, según la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2005 reflejó unos fondos propios negativos de 7.070,78 €, con un capital social de 3.005,50 €.*

*De ello se deriva la existencia de un cese de actividades completo e irreversible, que no puede quedar desvirtuado por la persistencia del dato formal de mantenerse de alta en el censo de obligados tributarios, sin que ni siquiera conste acreditada la afirmación del escrito de conclusiones de que la sociedad realiza la actividad de Economista con un limitado número de clientes que le encargan tareas contables, fiscales y dictámenes judiciales, pues de haberlo hecho o de hacerlo, necesariamente se hubieran devengado cuotas por IVA e ingresos a efectos del Impuesto sobre Sociedades, lo que no ocurrió en 2005 y 2006 según ha quedado probado y no consta se haya producido después. En fin, la tesis de la demanda, como excluyente de la responsabilidad declarada, de que la intención es ponerse al día de las obligaciones tributarias y de que el alta censal sea suficiente para excluir el cese de actividades, no puede ser compartida.*

De la misma manera el legislador mercantil previene, ante este incumplimiento de los deberes de diligencia y lealtad que incumben al administrador (ex arts. 225 y 227

LSC en relación con el art. 363 -causas de disolución- del mismo cuerpo legal) la responsabilidad solidaria de los administradores en los términos establecidos en el artículo 367 de dicha norma, y a cuyo tenor: “Responderán solidariamente de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la junta general para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución, así como los administradores que no soliciten la disolución judicial o, si procediere, el concurso de la sociedad, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución”.

– c) Los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a los trabajadores, profesionales u otros empresarios cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación [art. 43.2 LGT].

Esta responsabilidad a cargo de los administradores de las entidades que incurran, de forma recurrente y sistemática, en el mero reconocimiento formal de sus obligaciones tributarias, fue introducido por Ley 7/2012, de 29 de octubre, atendiendo a que, hasta entonces, como apunta Santolaya (2013: 50), «no existía forma alguna de combatir la nociva práctica consistente en limitarse al mero cumplimiento formal de las obligaciones tributarias, esto es, a presentar en plazo las autoliquidaciones tributarias pero sin ingresarlas, bien directamente (con lo cual entran en periodo ejecutivo de modo automático) bien a través del artificio de una solicitud simultánea de aplazamiento o fraccionamiento de su importe con fines únicamente dilatorios del inicio del periodo ejecutivo. Y no existía esa posibilidad porque el comportamiento de la entidad, al hallarse esta activa, no resulta subsumible en el presupuesto del artículo 43.1 b) de la LGT; no siendo, por otra parte, constitutivo de infracción tributaria, tampoco puede ser encajado en el previo artículo 43.1 a) de la LGT».

Se considerará que la presentación de las autoliquidaciones se ha realizado sin ingreso cuando, aun existiendo ingresos parciales en relación con todas o algunas de las autoliquidaciones presentadas, el importe total resultante de tales ingresos durante el año natural señalado en el segundo párrafo no supere el 25 por ciento del sumatorio de las cuotas a ingresar autoliquidadas.

A este respecto, señala Lamoca (2013: 207) que «de acuerdo con el precepto para poder declarar válidamente la responsabilidad, se exige presentación de autoliquidación sin ingreso, no obstante puede ocurrir que el obligado opte por realizar un ingreso parcial con una finalidad disuasoria, es decir tratando de poner de manifiesto una voluntad de pago que desvirtúe la acción ejecutiva de la Hacienda pública sobre el patrimonio del eventual responsable; en estos supuestos, y a modo de cláusula antielusión, se asimila legislativamente a la ausencia de ingreso, el pago parcial realizado durante el año natural siempre y cuando no se supere el 25% del total a ingresar debidamente durante el período indicado».

Al tiempo, se entiende que existe reiteración en la presentación de autoliquidaciones cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían, con independencia de que se hubiese presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la presentación haya sido realizada en plazo o de forma extemporánea. A estos efectos no se computarán aquellas autoliquidaciones en las que, habiendo existido solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, se hubiese dictado resolución de concesión, salvo incumplimiento posterior de los mismos y con independencia del momento de dicho incumplimiento, no computándose, en ningún caso, aquellos que hubiesen sido concedidos con garantía debidamente formalizada.

Por último, se presumirá que no existe intención real de cumplimiento de las obligaciones mencionadas, cuando se hubiesen satisfecho créditos de titularidad de terceros de vencimiento posterior a la fecha en que las obligaciones tributarias a las que se extiende la responsabilidad establecida en esta disposición se devengaron o resultaron exigibles y no preferentes a los créditos tributarios derivados de estas últimas.

En síntesis, y siguiendo a Grávalos (2013: 60), «el escenario es el de una entidad operativa, que no tiene activos en su balance o son activos insuficientes, que genera recurrentemente deuda tributaria impagada. La actuación ejecutiva frente a la entidad deudora no es exitosa, dado que carece de activos distintos de los créditos comerciales. Por otro lado, en ausencia de infracciones tributarias, y puesto que continúa en el ejercicio de la actividad, no son de aplicación los supuestos clásicos de responsabilidad tributaria del administrador regulados en los artículos 42.1.a) y 43.1.a) y b) de la LGT. Frente a esta situación, el nuevo supuesto permite reaccionar con cierta celeridad y dirigirse contra el administrador de hecho o de derecho de la entidad».

**-2º) LOS INTEGRANTES DE LA ADMINISTRACIÓN CONCURSAL Y LOS LIQUIDADORES DE SOCIEDADES Y ENTIDADES EN GENERAL [art. 43.1.c) LGT].**

Esta responsabilidad recae sobre aquellos administradores concursales o liquidadores que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración [ex art. 43.1.c)], por lo que, en su caso, estarán sujetos al tipo de responsabilidad, subsidiaria -art. 43.1.a)- o solidaria -art. 42.1.a) LGT- en que pudieren incurrir.

Como se ha indicado anteriormente, en el ámbito mercantil se impone al administrador la obligación de convocar la junta general en el plazo de dos meses para que adopte el acuerdo de disolución o, si la sociedad fuera insolvente, ésta inste el concurso. Por su parte, el art. 367 LSC anteriormente transcrito y nuevamente nos permitimos reproducir establece la responsabilidad solidaria de los administradores “de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la junta general para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución, así como los administradores que no soliciten la disolución judicial o, si procediere, el concurso de la sociedad, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución”.

Salvo (ex art. 376 LSC) disposición contraria de los estatutos o, en su defecto, en caso de nombramiento de los liquidadores por la junta general de socios que acuerde la disolución de la sociedad, quienes fueren administradores al tiempo de la disolución de la sociedad quedarán convertidos en liquidadores. En los casos en los que la disolución hubiera sido consecuencia de la apertura de la fase de liquidación de la sociedad en concurso de acreedores, no procederá el nombramiento de los liquidadores.

En relación a estos extremos, la Sentencia del TSJ de la Rioja, Sentencia 416/2006, de 30 de noviembre de 2006, Rec. núm. 115/2006, fundamenta (FD Segundo) cuanto sigue:

***Segundo***

*Es necesario enumerar, con carácter previo al análisis de los motivos de impugnación planteados por el recurrente, los siguientes antecedentes fácticos (admitidos por las partes) para una mejor comprensión de la cuestión debatida:*

1.º Con fecha 11 de octubre de 2002 se procedió a dictar acuerdo por el Jefe Regional de Recaudación declarando fallido a la entidad Serrería Oja S.L., una vez que se demostró la insolvencia del deudor principal y del entonces responsable solidario por sucesión en el ejercicio de actividad a Chapas y Tableros del Norte.

La parte demandante argumenta que no ha quedado acreditado que la Sra. Á..., en el desempeño de su cargo de liquidadora, haya incurrido en una gestión negligente o de mala fe, no habiendo dado cumplimiento a las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la situación en que se produjo la situación de quiebra.

El artículo 43.1 c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, establece que:

«Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: ...c) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración».

La Sala comparte la tesis de la Administración Tributaria, porque del examen del expediente queda acreditado que no ha realizado las gestiones necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias: No consta en el expediente ninguna actividad inherente a su cargo, formulado inventario y balance de cuentas, posible enajenación de bienes sociales o solicitud de aplazamientos o fraccionamientos; tampoco ha promovido la quiebra necesaria de la empresa, y por último procedió a gravar una finca de la mercantil con una hipoteca a favor suya y de su marido. En definitiva no puede afirmarse de ninguna forma que su conducta fuera diligente, antes al contrario provocó la disminución del activo de la empresa. Por todo lo anteriormente expuesto procede la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto.

Igualmente, la Sentencia 164/2012, de 2 de abril de 2012, del TSJ de Castilla-La Mancha, Rec. núm. 620/2008, establece que:

#### **Cuarto.**

Por lo que hace a la improcedencia de la derivación de responsabilidad por la vía del artículo 41.1.c) de la LGT de 2003, debe tenerse en cuenta que ese precepto establece la responsabilidad de los liquidadores que por cualquier causa no hicieran todo lo necesario para intentar el pago de las deudas tributarias.

Pues bien, en el presente, caso y tal y como se hace constar en el acuerdo de derivación dictado por la Agencia Tributaria, en sus fundamentos de derecho tercero y cuarto. La resolución de derivación de responsabilidad de la Agencia Tributaria obra en el expediente a los folios nº 1 a 17 de la primera parte del expediente, y los fundamentos de derecho Tercero y Cuarto, consta en los folios nº 10 a 14. Téngase en cuenta que es carga de los administradores de sociedades con un patrimonio inferior a la mitad del capital social, lo que ocurre en el presente caso, el liquidar y disolver la sociedad, y es carga del liquidador el formar el balance de liquidación con la totalidad de las deudas



sociales, y en el presente caso consta acreditado que la liquidadora, que fue antes administradora y única socia, no incluyó en el balance de liquidación las deudas sociales por las cuales se ha acordado la derivación de responsabilidad y que además aprobó un balance con un resultado positivo de algo más de 12 euros, y que lo atribuyó a ella misma, como única socia. Por consiguiente, es claro que la administradora, liquidadora y única socia, que sabía y conocía la existencia de numerosas e importantes deudas de la sociedad para con la Agencia Tributaria, no formuló el balance de liquidación en debida forma, ya que omitió la inclusión en el mismo de las deudas frente a la Agencia Tributaria. Basta repasar las fechas de las notificaciones para comprender que la interesada sabía antes del acuerdo de liquidación y disolución que tenía numerosas e importantes deudas tributarias. Recuérdese a estos efectos que el acuerdo de liquidación y disolución es de mayo de 2006, y que en esa fecha ya se había practicado la notificación de la práctica totalidad de las deudas derivadas.

Pero es que, además, como liquidadora no solo incumplió la actora su obligación de formar el balance de liquidación real con inclusión de las deudas tributarias, es que además incumplió su obligación de instar el concurso de la sociedad en liquidación. Estas obligaciones son claras y terminantes, y así resulta tanto del artículo 124 de la Ley 2/1995, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, como de lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley 22/2003, Concursal.

Así pues, es evidente y manifiesto el incumplimiento de las obligaciones de la liquidadora, administradora y socia única de la mercantil, ya que no formuló el balance en debida forma, y además no formuló la debida y obligatoria solicitud de concurso por insolvencia de la sociedad en liquidación.

Este incumplimiento grave y patente de sus obligaciones, justifica plenamente el hecho base de la derivación de responsabilidad que exige el artículo 43.1.c) de la Ley 58/2003.

#### **Quinto.**

(...)

En cuanto a las deudas notificadas tras el acuerdo de liquidación y disolución, debe tenerse en cuenta que el artículo 43.1.c) de la LGT dice expresamente que la derivación a los liquidadores se produce por las deudas devengadas antes de la disolución, de modo que no es necesario, según la letra de la Ley, que la deuda derivada se haya liquidado y notificado antes del acuerdo de liquidación, sino que basta que la deuda haya nacido antes de la liquidación, se haya devengado antes, y en el presente caso es lo cierto que esas deudas no solo se devengaron, sino que también se liquidaron antes de la escritura de disolución y liquidación de la sociedad.

**-3º) LOS ADQUIRENTES DE BIENES AFECTOS POR LEY AL PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA, y con el límite del valor de los bienes transmitidos, en los términos del art. 79 de la LGT [(43.1.d)].**

Los bienes y derechos transmitidos (ex art. 79.1 LGT) quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles.

**-4º) LOS REPRESENTANTES ADUANEROS**, cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes. No obstante, esta responsabilidad subsidiaria no alcanzará a la deuda aduanera [43.1.e) LGT].

**-5º) QUIENES CONTRATEN O SUBCONTRATEN LA EJECUCIÓN DE OBRAS O LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS CORRESPONDIENTES A SU ACTIVIDAD ECONÓMICA PRINCIPAL [art. 43.1.f) LGT].**

Se considerarán (ex art. 126.1 RGR) incluidas en la actividad económica principal de las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios, todas las obras o servicios que, por su naturaleza, de no haber sido contratadas o subcontratadas, deberían haber sido realizadas por la propia persona o entidad que contrata o subcontrata por resultar indispensables para su finalidad productiva.

La responsabilidad alcanza a las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.

Esta responsabilidad no será exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias emitido a estos efectos por la Administración tributaria durante los 12 meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación. La responsabilidad quedará limitada al importe de los pagos que se realicen sin haber aportado el contratista o subcontratista al pagador el certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias, o habiendo transcurrido el período de doce meses desde el anterior certificado sin haber sido renovado. Dicha exoneración de responsabilidad se extenderá a los pagos que se realicen durante el periodo de 12 meses contado desde la fecha en que el certificado se entienda emitido.

A fin de clarificar la aplicación de este precepto, la Dirección General de Tributos dictó la Resolución 2/2004, de 16 de julio, relativa a “la responsabilidad de los contratistas o subcontratistas regulada en el artículo 43 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”. En dicha Resolución se indica que el concepto «actividad económica principal» a que se refiere el artículo 43, apartado 1, letra f), de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, «ha de ser analizado de manera singular en cada supuesto en el que eventualmente sea de aplicación el citado precepto, debiendo utilizarse en su definición los conceptos de actividad propia e indispensable, sin que pueda excluirse a priori, con carácter general, que dentro de dicho concepto de “actividad económica principal” se incorporen las de carácter complementario a las que integran el ciclo productivo».

(...)

«Por último, es preciso indicar que, en la determinación de los presupuestos de hecho que deben concurrir para que dicho precepto sea aplicable, habrá de tenerse en cuenta, como complemento de lo anterior en la búsqueda de la concreción en cada caso del alcance del concepto “actividad económica principal” a que se ha hecho referencia, el concepto de objeto social, como definidor, a priori, de dicha actividad. En relación con el concepto de objeto social es preciso recordar que, como tiene declarado la Dirección General de los Registros y del Notariado, la trascendencia del objeto social justifica la exigencia legal de una precisa determinación del ámbito de actividad en que debe desenvolverse la actuación del nuevo ente (Resolución de la DGRN de 25 de julio de 1992), debiendo tenerse en cuenta que la determinación en el objeto social del género incluye todas las especies y, salvo para su expresa exclusión, no es necesaria su enumeración (Resolución de la DGRN de 11 de octubre de 1993), pudiendo concluirse que si bien la sociedad no puede realizar legalmente actividades que no aparezcan enumeradas en su objeto social, sí puede llevar a cabo, de forma ocasional, actos aislados no incluidos en aquél (Resolución de la DGRN de 16 de octubre de 1964). En este sentido, es doctrina consolidada que la dedicación de parte del patrimonio de una sociedad a una actividad distinta de la delimitada en su objeto puede ser calificada como acto complementario o auxiliar y no necesariamente como extralimitación de éste, en atención a las circunstancias que concurran en el caso, estimándose que hay que analizar el caso concreto para apreciar si existe o no extralimitación del objeto social (Resolución de la DGRN de 22 de julio de 1991)».

**-6º) SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD POR APLICACIÓN DE LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO [art. 43.1 g) y h) LGT].**

***Artículo 43. Responsables subsidiarios.***

*1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*

*g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.*

*h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.*

*En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones.*

Las letras g) y h) del art. 43.1 LGT establecen la garantía del crédito tributario mediante la aplicación de la figura, acuñada por la jurisprudencia, del levantamiento del velo. A tal fin, se extiende la responsabilidad por las deudas y sanciones tributarias de determinados obligados a las personas o entidades que posean su control (letra h) y, paralelamente, la responsabilidad de estas últimas y de otras entidades carentes de personalidad, por los débitos de las primeras (letra g).

Como señala Lamoca (2013: 191), con este precepto -letra g)- «se pretende evitar el perjuicio de la acción de cobro dirigida contra la entidad insolvente por deudas propias, declarando responsable a quien ejerza el control; es decir, se responsabiliza a la entidad controladora. Paralelamente, con la letra h) se complementa la anterior y sirve de cierre a este sistema de responsabilidad, dirigiendo la acción de cobro contra las entidades controladas y utilizadas fraudulentamente para provocar distracciones patrimoniales que perjudiquen el cobro del crédito exigido a su controlador; es decir, se responsabiliza a la entidad controlada».

La técnica tributaria del levantamiento de velo nace en nuestra jurisprudencia con la STS de 19 de abril de 2003, en cuyo, Rec. núm. 5327/1998, cuyo Fundamento de Derecho Tercero, cuanto sigue:

*La doctrina jurisprudencial del «levantamiento del velo», que ha sido magistralmente expuesta por la Sala Primera de este TS en su Sentencia de fecha 28 de mayo de 1984, que reproducimos en su parte más significativa:*

*«Ya desde el punto de vista civil y mercantil, la más autorizada doctrina, en conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores hoy consagrados en la Constitución (arts. 1.º 1 y 9.º 3) se ha decidido prudencialmente y según casos y circunstancias por aplicar, por vía de equidad y acogimiento del principio de la buena fe (art. 7.º 1 del Código Civil), la tesis y práctica de penetrar en el substratum personal de las entidades o sociedades a las que la ley confiere personalidad jurídica propia con el fin de evitar que, al socaire de esta ficción o forma legal (de respeto obligado, por supuesto), se pueden perjudicar intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino de fraude (art. 6.º 4 del Código Civil), admitiéndose que los jueces puedan penetrar ("levantar el velo jurídico") en el interior de esas personas para evitar el abuso de esa independencia (art. 7.º 2 del Código Civil) en daño ajeno o de "los derechos de los demás" (art. 10 de la Constitución), o contra intereses de los socios, es decir, de un mal uso de su personalidad; de un "ejercicio antisocial" de su derecho (art. 7.º 2 del Código Civil), lo cual no significa que haya de soslayarse o dejarse de lado la personalidad de ambas entidades, sino sólo constatar a los efectos de tercero de buena fe (el actor y recurrido perjudicado), cual sea la auténtica y "constitutiva" personalidad social y económica de la misma, a los efectos de la como ha dicho la doctrina extrajera, "quien maneja internamente y de modo unitario y total un organismo no puede invocar frente a sus acreedores que existen exteriormente varias organizaciones independientes, 'menos cuando el control social efectivo está en manos de una sola persona, sea directamente o a través de testaferros o de una sociedad' (subrayado por esta Sala) según la doctrina patria".»*

*Se aprecia que la doctrina jurisprudencial del «levantamiento del velo» se fundamenta en la equidad y en el principio de buena fe (art. 7.º 1 del CC), en la superación del *fraus legis* en perjuicio de intereses legítimos de terceros (art. 6.º 4 del CC), en evitar el abuso del derecho y el ejercicio antisocial del mismo (art. 7.º 2 del CC) y por último en la simulación de los actos y contratos, sin que, con buen sentido, se pronuncie sobre una sola y concreta base teórica.*

*Tercera.*

*La Sala es consciente de que en el campo del Derecho Tributario la utilización de sociedades interpuestas o aparentes ha tenido una extraordinaria transcendencia, por ello el legislador ha respondido con normas legales *ad hoc*, que han relegado a un segundo término el reconocimiento y aplicación con carácter general de la doctrina jurisprudencial del «levantamiento del velo».*

*No obstante, en los últimos años se han utilizado para eludir los tributos fórmulas societarias cada vez más complejas y sofisticadas, lo cual ha dado lugar a trabajos doctrinales muy profundos que han estudiado los denominados «negocios jurídicos*

*anómalos», que se han pretendido subsimir en la simulación, en el fraude de ley, en los negocios fiduciarios, y en la nueva categoría de «negocios indirectos», como combinación de varios actos y contratos con los que se consigue un propósito elusivo de los tributos, pero lo que no ha habido es una aplicación general de la doctrina del «levantamiento del velo societario», precisamente por la existencia de normas legales concretas sobre la materia, deduciéndose ilógicamente, a sensu contrario, que sólo era admisible superar la personificación jurídica en los casos especialmente admitidos por ley, sin embargo, la excepcionalidad del caso de autos justifica la aplicación de la doctrina jurisprudencial del «levantamiento del velo societario» que ha sido reconocida con carácter general en nuestro derecho.*

*Cuarta.*

*La aplicación de la doctrina del «levantamiento del velo societario», con carácter absoluto y sin límite alguno, en materia de recaudación tributaria, significa superar la distinción que hace la LGT (arts. 31 a 36) y el RGR, aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, aplicable al caso de autos y el procedimiento aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre (arts. 11 a 15) entre «Deudores principales de las deudas tributarias» (contribuyentes, sustitutos y retenedores) y «responsables solidarios y subsidiarios», puesto que lo único que trascendería sería el substratum de las sociedades, es decir, en el caso de autos, don G... B... L..., de manera que éste sería el sujeto pasivo y respondería con todos sus bienes presentes y futuros de las deudas tributarias liquidadas o pendientes de liquidación, pero devengadas, de T... y E... S..., S.A., con su propio patrimonio y con el de la sociedad S... T... y E..., S.A., que es el mismo, sin que sea necesario un acto formal de derivación de responsabilidad, puesto que sustancialmente sólo existiría un sujeto pasivo que es don G... B... L..., actuando bajo el ropaje jurídico de dos sociedades, cuya personalidad jurídica se supera a los efectos del cumplimiento de las deudas tributarias referidas, pero que obviamente también están obligadas solidariamente a pagar con sus respectivos patrimonios, al desdoblarse o disgregarse la personalidad jurídica de ambas a efectos tributarios.*

*Esta doctrina jurisprudencial así aplicada implicaría declarar que el único y verdadero sujeto pasivo ha sido don G... B... L..., que ha utilizado dos medios jurídicos societarios que han sido T... y E... S..., S.A. y S... T... y E..., S.A., hecho que excusaría, obviamente, de la obligación de notificar a don G... B... L... y a la segunda sociedad las deudas tributarias que formalmente se liquidaron a la primera, y que, a su vez, implicaría que don G... B... L..., por sí mismo, o en su ropaje jurídico formal de S... T... y E..., S.A., estaría obligado a pagar las cuotas, las sanciones, los intereses de demora y los recargos de apremio.*

*En realidad, la superación absoluta de la personificación jurídica de las dos sociedades referidas significaría a efectos tributarios lo mismo que si se integraran sus patrimonios respectivos en el patrimonio particular del sujeto pasivo, en este caso don G... B... L..., desapareciendo a tales efectos la responsabilidad de los mismos limitada a las obligaciones sociales, para pasar a la responsabilidad patrimonial universal de todos los bienes presentes y futuros que proclama el artículo 1.911 del CC.*

*Sin embargo, la Sala precisa que tal aplicación absoluta y extensiva de la doctrina jurisprudencial del «levantamiento del velo societario» o quizás mejor de la «superación de la personalidad jurídica societaria», no es posible, porque la Administración General del Estado, parte recurrente, no pretende tanto, sino sólo que se estime su recurso de casación, y se desestime el recurso contencioso-administrativo de instancia, lo que significa la ratificación de la declaración de responsabilidad solidaria de la entidad mercantil S... T... y E..., S.A. de las deudas tributarias de T... y E... S..., S.A., determinadas en el Acuerdo de la Dependencia Regional de la Delegación de Hacienda Especial de Castilla y León de fecha 25 de marzo de 1993.*

*En este sentido, es incuestionable que si la Sala no aplicase la doctrina jurisprudencial referida, el recurso de casación habría de ser desestimado, toda vez que hemos mantenido en varias sentencias, por todas ellas la de 24 de septiembre de 1999 (rec. de casación núm. 7687/1994), que la responsabilidad regulada en el artículo 72 de la LGT es subsidiaria, lo cual obligaría a declarar primero la falencia de la entidad mercantil T... y E... S..., S.A., e inmediatamente después el dictado del acto administrativo de declaración de tal responsabilidad subsidiaria respecto de S... T... y E..., S.A. con la correspondiente notificación de este acuerdo y de las deudas tributarias a cargo de la primera, con el alcance y en la forma regulada en el artículo 14 del RGR, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.*

*Por el contrario, la simple superación de la personalidad jurídica societaria lleva a la fundada conclusión de que las dos sociedades han sido la misma, porque sus sustrato personal es el mismo, don G... B... L..., por tanto la segunda responde solidariamente de las deudas tributarias de la primera, pues es el mismo sujeto pasivo, obligado, en consecuencia in solidum, con independencia del artículo 72 de la LGT y sin necesidad, por tanto, de la previa declaración de falencia de la primera y del acuerdo de derivación de responsabilidad, es decir, aplicando las normas de procedimiento propias de los responsables solidarios, reguladas en el artículo 12 del RGR, referido.*

*En consecuencia, sin otros trámites, que los regulados en el artículo 12 citado, la sociedad S... T... y E..., S.A. debe hacer efectivas e ingresar las deudas tributarias incluidas en el Acuerdo de la Dependencia Regional de Recaudación, de la Delegación de Hacienda Especial de Castilla y León de fecha 25 de marzo de 1993 (corregido el error del texto original que decía 1992).*

*Quinta.*

*Por último la Sala debe precisar que en el caso de autos, el concreto y excepcional «levantamiento del velo societario» puede aplicarse con total independencia del procedimiento especial previsto en el artículo 24, apartado 2, de la LGT, reglamentado por el Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, porque afecta no a la fase declarativa o de liquidación de las deudas tributarias, sino a la fase recaudatoria, que se halla al margen de dicho precepto que contempla exclusivamente el fraude de ley respecto del hecho imponible.*

La sentencia, como señala Santolaya (2010: 43-44), juzga «un supuesto en el que la entidad «B» sucedió en la actividad a la entidad «A». La vinculación entre ambas era clara: ambas poseían el mismo administrador (único) y el mismo socio mayoritario. También sus respectivas actividades eran coincidentes. Incluso se había detectado una transferencia de medios personales y materiales de «A» a «B», lo que incluía el único cliente existente. El acta y la notificación de apremio de la liquidación dimanante de aquélla fueron notificadas a «A», pero no hubo declaración de fallido de la sucedida, previa a la declaración y exigencia de responsabilidad a la sucesora. Al tratarse de una responsabilidad de una responsabilidad subsidiaria (ex STS de julio de 2000), ello representaba un vicio formal que hubiera debido conllevar la anulación de las actuaciones de derivación. Y así lo reconocía la propia sentencia. Sin embargo, el fallo optó por orillar la vía de la responsabilidad, admitiendo que, por aplicación de la teoría del levantamiento del velo «A» y «B» eran en realidad el mismo sujeto. Por tanto, el vicio formal detectado no desplegaba eficacia enervante de lo actuado».

(...)

«De haber prosperado el criterio mantenido en la STS de 19 de abril de 2003 y reproducido en la de 30 de enero de 2007, el contenido del art. 5.5 de la Ley 36/2006 hubiera sido, verdaderamente, muy distinto al que posee. Porque no habría sido necesario trasponer a través de un instrumento mediato (la responsabilidad), al ámbito tributario lo que, por mandato de la judicatura, podía ser actuado de modo inmediato. Pero no sólo eso: el afianzamiento de semejante criterio hubiera cegado el acceso al texto de la Ley 58/2003 de la mayor parte del contenido que la Ley 230/1963 dedicaba a la responsabilidad tributaria. En efecto, formas (mediatas) de levantamiento del velo tributario se contienen no solamente en las letras g) y h) de su artículo 43.1 sino, al menos, en otros dos preceptos, el 42.2 a) y el 42.1 c), que se corresponden, respectivamente, en la nueva Ley General Tributaria con los artículos 135.5 a) y 72 de la antigua.»

Pues bien, este reconocimiento normativo de la figura del levantamiento del velo tuvo lugar a través de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en cuyo expositivo tercero se indica que: «En el ámbito de la reacción frente a las estrategias de fraude en fase recaudatoria, destaca esencialmente la tipificación legal, como supuesto de responsabilidad tributaria, de una medida antiabuso basada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo. Esta medida se engarza directamente con los límites y requisitos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha perfilado, con la única salvedad de su novedosa configuración al amparo de la autotutela administrativa, como propios de un supuesto de responsabilidad subsidiaria. La introducción de esta medida antiabuso permitirá a la Hacienda Pública



reaccionar contra determinadas estrategias fraudulentas enquistadas en nuestro sistema y tendentes a conseguir, cuando no la exoneración de facto de las obligaciones contributivas, un retardo elevadísimo en su cumplimiento al tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa. Por su parte, las modificaciones introducidas en el ámbito de la responsabilidad por el pago de las deudas tributarias, ante las conductas tendentes a dificultar su cobro, configuran correctamente el ámbito de esta responsabilidad impidiendo que determinados comportamientos obstruccionistas puedan quedar impunes».

De acuerdo con lo anterior, la letra g) del art. 43.1 previene la responsabilidad subsidiaria de las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas [ex art. 43.1.g) LGT].

Así pues, el precepto transcrito declara la responsabilidad de quien posea el control efectivo o se encuentre regido por una misma voluntad respecto de las obligaciones tributarias y las sanciones de la persona o entidad controlada cuando, existiendo unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial, resulte acreditado que la persona jurídica controlada (deudora principal) ha sido creada o utilizada de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública. Es decir, como señala Montero Domínguez, en este supuesto se regula «la responsabilidad de las personas, físicas o jurídicas, responsables efectivos y materiales de la gestión mercantil, económica en términos generales, de las entidades jurídicas que, dominadas, controladas por aquellos, tienen la condición de sujetos pasivos frente a la Hacienda Pública, caracterizadas dichas entidades, de ordinario, por una insolvencia patrimonial acreditada que les impide hacer frente a sus obligaciones tributarias, habiendo sido creadas o utilizadas con tal finalidad elusoria».

Por su parte, la letra h) se refiere a responsabilidad subsidiaria de las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o

entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial. En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones [ex art. 43.1.h) LGT].

En esta letra, la prevención se establece respecto de la entidad controlada al declararse su responsabilidad por las obligaciones tributarias y las sanciones del deudor principal que las controlan efectivamente o con quien concorra una voluntad rectora común cuando (y al igual que en el supuesto anterior) existiendo unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial, resulte acreditado que la persona jurídica que posee el control ha sido creada o utilizada de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública. Se prevé, pues, y siguiendo a la doctrina citada ut supra, «la posibilidad de hacer efectivo el cobro de los créditos de derecho público tributarios de los obligados sobre el patrimonio formalmente propiedad de las personas jurídicas distintos de aquellos, cuando dichas entidades hayan sido creadas o utilizadas como mecanismo de interposición, como reducto jurídico para evitar la acción de la Administración tributaria sobre un patrimonio que realmente pertenece al obligado al pago».

Pone de manifiesto Calvo (2012: 7-56) que «el presupuesto de hecho de ambos exige la concurrencia de los siguientes requisitos: que determinadas personas o entidades ejerzan el control efectivo, directo o indirecto, de una entidad jurídica, o bien que dos entidades se encuentren sometidas a una misma voluntad rectora; que se acredite que la entidad “controlada” ha sido creada con la finalidad de eludir la responsabilidad patrimonial frente a la Hacienda Pública de las personas o entidades “controladoras”; y que estas personas o entidades controladoras y controladas se encuentren integradas por los mismos sujetos o esferas económicas o, en su caso, que exista entre ellas una confusión o desviación patrimonial».

Como indica Sánchez (2008: 19-20), en las letras g) y h) del artículo 43.1 «se describen dos casos distintos en los que la entidad es utilizada aparentemente para ocultar una diversa realidad material. Por un lado, se crea la apariencia de la entidad jurídica para que asuma la condición de sujeto obligado, cuando la realidad material ocultada es la existencia de una o varias personas físicas o jurídicas que son las que realmente resultarían obligadas. Se trata de una persona jurídica pantalla que asume formalmente las obligaciones tributarias (...). Por otro lado, se crea la apariencia de que la persona jurídica es titular de derechos o bienes que en realidad son o están

controlados por el obligado tributario (...). La persona jurídica actúa como refugio del activo del obligado, ostentando una titularidad que no posee realmente».

Adviértase que el legislador ha encuadrado esta responsabilidad en sede de los obligados subsidiarios a diferencia de la calificación efectuada por el Tribunal Supremo en su reseñada sentencia de 19 de abril de 2003 en la que calificaba a todos los obligados tributarios que se contemplan (deudor principal y responsable) como obligados solidarios.

A este respecto, señala Montero (2007) cuanto sigue: «Que se hayan configurado los nuevos preceptos como responsabilidad subsidiaria tiene por objetivo justamente el obligar a que la Administración transite previamente por una serie de procedimientos que tienen por finalidad agotar la gestión recaudatoria de la forma más exhaustiva posible antes de tener que acudir a esta figura (o a cualquiera de las otras que tienen esa misma naturaleza). La subsidiariedad obliga a desarrollar todo el procedimiento recaudatorio (ejecutivo por su propia naturaleza) frente al obligado al pago de primer orden (el sujeto pasivo, deudor principal, en la terminología legal) y frente a otro tipo de responsables, los solidarios, si los hubiese. Sólo agotado materialmente el procedimiento contra dichos obligados y responsables solidarios y para el caso de que el crédito no se haya visto satisfecho, se podrá actuar frente a los responsables subsidiarios, entre ellos los que eventualmente pudieran quedar encuadrados en los nuevos supuestos del artículo 43.1.g) y h)».

#### **5.4.- SUCESORES TRIBUTARIOS**

La LGT establece como obligados tributarios, y en defecto del obligado principal, a quienes sucedan a las personas, físicas (art. 39) o jurídicas (art. 40), por las obligaciones tributarias pendientes de éstas y con independencia de que, a la fecha de la muerte del causante o en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad, la deuda tributaria no estuviera liquidada (ex arts. 39.2 y 40.2 LGT). Así, el sucesor se subroga en la misma posición jurídica que la del desaparecido deudor originario, sin que sea menester acto administrativo de derivación de las obligaciones materiales o formales pendientes del deudor primigenio. Paralelamente, el sucesor carece de la acción de reembolso o repetición frente al deudor inicial de la que sí dispone el responsable en los términos ya expuestos.

Como señala Grávalos (2013: 59) «sucesores y responsables tributarios son obligados tributarios distintos, no solo por el presupuesto de hecho que hace nacer cada

una de estas figuras, sino por la propia definición, ya que el sucesor precisa de la desaparición del deudor principal y el responsable tributario se coloca junto al deudor principal, como gráficamente señala el artículo 41 de la LGT. En el caso particular de los sucesores, éstos se subrogan en la posición que el deudor desaparecido ocupaba en la relación jurídico-tributaria, de tal modo que el sucesor pasa a responder de la deuda exactamente en la misma situación recaudatoria en la que esta se encontraba. Esta norma general se matiza en el caso de los sucesores de entidades jurídicas que mercantilmente limitan la responsabilidad patrimonial de sus socios o partícipes, dado que esta subrogación en la deuda tributaria y en las sanciones de la entidad que se liquida y disuelve se limita por el art. 40.1 de la LGT a la cuota de liquidación que le corresponde al socio o partícipe».

En este sentido, fundamenta la STSJ de la Comunidad Valenciana 139/2010, de 12 de febrero, Rec. núm. 1413/2007, que:

*«Uno de los supuestos en los que el legislador tributario utiliza determinados conceptos e institutos elaborados en el campo del Derecho civil, del Derecho mercantil o de la Teoría General del Derecho con la finalidad de utilizarlos como modelo para la configuración de institutos peculiares o propios del Derecho tributario está constituido por el fenómeno de la sucesión. En este sentido, se ha señalado por la doctrina más autorizada que el fenómeno sucesorio tributario se presenta en aquellos casos en los que se produce la sustitución de un sujeto por otro en la situación jurídica pasiva de la relación tributaria que no se extingue. En efecto, cuando tiene lugar la extinción de la personalidad jurídica de personas jurídicas por su disolución o liquidación y se produce, por efecto del artículo 40.1 LGT, la transmisión a sus socios o partícipes de las deudas tributarias pendientes de pago, no cabe hablar propiamente de nuevos obligados al pago respecto de esos socios o partícipes. Lo que en ese supuesto se produce es una novación subjetiva de la obligación por desaparición de la persona jurídica, ocupando tales socios o partícipes la misma posición de aquélla, a la que suceden en la personalidad jurídica patrimonial».*

#### ■ 5.4.1.- SUCESORES DE PERSONAS FÍSICAS.

A la muerte de los obligados tributarios (ex art. 39.1 LGT), las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. Así, la herencia (ex 998 CC) podrá ser aceptada pura y simplemente, o a beneficio de inventario. Esta última modalidad produce en favor del heredero (ex art. 1023 CC) los efectos siguientes: 1º) no queda obligado a pagar las deudas y demás cargas de la herencia sino hasta donde alcancen los bienes de la misma; 2º) conserva contra el caudal hereditario todos los derechos y acciones que tuviera contra el difunto y 3º) no se confunden para ningún

efecto, en daño del heredero, sus bienes particulares con los que pertenezcan a la herencia. Por la aceptación pura y simple, o sin beneficio de inventario, quedará el heredero responsable de todas las cargas de la herencia, no sólo con los bienes de ésta, sino también con los suyos propios (ex art. 1003 CC).

Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota (CC arts. 988 a 1009 “De la aceptación y repudiación de la herencia”; arts. 1010 a 1034 “Del beneficio de inventario y del derecho de deliberar”).

Considera Blázquez (2004: 54) que «la expresión “las mismas condiciones que las establecidas para los herederos” supone, en primer lugar, remitir al Código Civil, de tal manera que la responsabilidad será la que establezca el testador, y si no hubiera dispuesto nada, en proporción a sus cuotas y limitadas al valor de lo legado, además de responder solidariamente entre ellos. Y, en segundo, implica que, como veremos posteriormente, el legatario también debe cumplir con las obligaciones tributarias formales y tiene derecho a la devolución de ingresos indebidos. En cualquier caso, y al margen del supuesto anterior, un legatario no es un sucesor sino un adquirente de bienes, por lo que no tiene cabida en el artículo 39. De esta manera, podrá responder tributariamente por otras razones, como sería el caso de la afección de bienes [art. 43.1 d)] o por la sucesión de empresa por medio de legado [art. 42.1 a)]. Pero en estos casos la responsabilidad debe limitarse al activo en que consiste ese legado, no pudiéndose ir contra el patrimonio personal del legatario que, como establece el Código Civil, no puede acogerse al beneficio de inventario».

Por su parte, señala Gimeno (2004: 277) que «el deseo de equiparar la situación de ciertos legatarios a la de los herederos, es decir, hacerles responder de la totalidad de las deudas del causante y no sólo hasta el límite de su cuota nos parece excesivo, ya que a diferencia del heredero, que sí puede aceptar a beneficio de inventario, esta posibilidad le está vedada, por falta de mención en los artículos 1010 y ss. del CC al legatario. Es decir, en el caso de que la totalidad de la herencia se hallara distribuida en legados, los legatarios no podrán -una vez aceptada la disposición sucesoria- limitar las deudas de que respondan y responderán de todas las que pudiera haber contraído el causante. El remedio de no aceptar en el caso de que el causante haya sido citado por la inspección, con ser duro, no resuelve gran cosa, ya que el riesgo se puede manifestar cuatro años y seis meses después del fallecimiento y en un momento en el que nada hacía pensar que existían deudas tributarias latentes por parte del causante. Algo radical, a nuestro entender, y que recomienda no distribuir toda la herencia en legados y

a reformar un eventual testamento en ese sentido, de haberlo. También es curiosa la figura del legatario de parte alícuota, en la que la nueva LGT parece zanjar la centenaria polémica acerca de su naturaleza, optando por el carácter de heredero, al menos a estos efectos».

La condición del legatario como sucesor de las deudas tributarias del causante es abordada por la AN, en su Sentencia de 8 de febrero de 2007, Rec. núm. 664/2003, fundamentando que el legatario, cuando acepta el legado, lo es en la legítima confianza de que, conforme a la norma que rige la sucesión, es titular de un derecho exigible a los herederos para suceder a título particular en determinados bienes o derechos, no en las deudas o cargas, salvo que deriven del propio legado. Dicho lo anterior establece, en su FD Octavo, lo siguiente:

**Octavo**

*«El régimen del Código civil, en orden a la asignación al legatario de las cargas de la herencia, puede deducirse de los siguientes preceptos: a) el artículo 660 del Código civil establece: llámase heredero al que sucede a título universal, y legatario al que sucede a título particular; a la vez que el artículo 661 aclara que «los herederos suceden al difunto por el hecho sólo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones», condición de la que se excluye al legatario citado en el precepto precedente; b) es en este sentido técnico-jurídico, por oposición al concepto del legatario, en que se alude al heredero en el artículo 1.003 C.c., a cuyo tenor «por la aceptación pura y simple, o sin beneficio de inventario, quedará el heredero responsable de todas las cargas de la herencia, no sólo con los bienes de ésta, sino también con los suyos propios»; dentro de la específica regulación de las mandas y legados, el artículo 858, tras señalar que «el testador podrá gravar con mandas y legados, no sólo a su heredero, sino también a los legatarios», dispone en su apartado segundo que «estos no estarán obligados a responder del gravamen sino hasta donde alcance el valor del legado»; d) Además de lo anterior, el artículo 890 dispone, en su apartado segundo, que «... el heredero, que sea al mismo tiempo legatario, podrá renunciar la herencia y aceptar el legado, o renunciar éste y aceptar aquélla», precepto que trae a colación, de manera significativa, la sustancial distinción del heredero y el legatario; e) cuando el Código civil ha querido hacer partícipe al legatario de las deudas, lo ha hecho de forma expresa. Así, el artículo 891 señala que «si toda la herencia se distribuye en legados, se prorratarán las deudas y gravámenes de ella entre los legatarios a proporción de sus cuotas, a no ser que el testador hubiera dispuesto otra cosa.*

*(...)*

*En suma, salvo en circunstancias especiales, aquí no concurrentes, el legatario no sucede al causante en sus derechos y obligaciones o en una parte alícuota de ellos, sino en bienes o derechos determinados, respondiendo sólo de las*

*cargas inherentes al legado que aceptan, pero no de las deudas del causante transmisibles mortis causa».*

En ningún caso se transmitirán, a los sucesores de las personas físicas, las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento. Siguiendo a Martínez-Carrasco (2004: 150), «no podría ser de otra manera, dado que exigir el pago de una deuda tributaria al responsable implica necesariamente la existencia de un acto de derivación que la declare, determinando su alcance y extensión. De lo contrario, esto es, si se admitiera la transmisión al heredero de responsabilidades aún inciertas, por indeterminadas, se le situaría en una posición de clara indefensión, por cuanto que normalmente no podrá verificar la inexistencia del presupuesto que origina la responsabilidad, con frecuencia vinculado a la existencia de culpa o negligencia del sujeto responsable».

A este respecto, la Sentencia 471/2012 del TSJ de Cataluña, de 27 de abril de 2012, Rec. núm. 1239/2008, fundamenta -FD Sexto- cuanto sigue:

*«Por último, en cuanto a la naturaleza "personalísima" de la incursión en infracciones, alegan los recurrentes que nunca fueron administradores de la sociedad, sino que les ha sido requerida la deuda como herederos de su padre D. Severiano.*

*Se ha de decir al respecto que no nos encontramos ya en el momento de comisión de una infracción, puesto que la infracción no fue cometida por D. Severiano personalmente, sino por la empresa a través de sus órganos de administración. Nos encontramos en puridad ante la exigencia de una deuda generada por derivación de responsabilidad empresarial, que comprende tanto las infracciones como las liquidaciones tributarias.*

*Es necesario también poner de relieve, para establecer la vigencia normativa, que la responsabilidad que se exige ahora a los recurrentes, herederos del administrador de la sociedad, viene derivada del fallecimiento del administrador y no directamente de la incursión en responsabilidad en las deudas de la sociedad, por lo que ha de ser aplicada la Ley General Tributaria 58/2003, ya que el Sr. Severiano falleció el 3 de abril de 2008. En este contexto, el artículo 39 de la LGT establece en su apartado 1, párrafo tercero, que "En ningún caso se transmitirán las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento".*

*Debe quedar sentado que en el momento del fallecimiento del administrador de la sociedad ya estaba delimitada la deuda que le había sido transferida, ya se había declarado fallida a la empresa y había sido legalmente*

*notificada aquella derivación de responsabilidad; en suma, queda delimitado como importe exigible el reclamado, importe que, como venimos diciendo en numerosas sentencias comprende la total deuda exigida y del que no resultan escindibles las sanciones. De este modo, la deuda líquida exigible se transmite sin más a los sucesores mortis causa, a salvo que la herencia hubiera sido realizada a beneficio de inventario. Así queda recogido también en el artículo 182.2, segundo párrafo, de la LGT/2003.*

*De la misma manera, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 25 de abril de 2011, aclara que el art. 37.3 no prohibía de modo absoluto la exigencia de sanciones al responsable, sino que su único objetivo -plenamente lógico- fue impedir que quien ostentara tal condición viniese a garantizar el pago de las sanciones impuestas como consecuencia de la realización de una infracción tributaria cuando no hubiera participado materialmente en la misma. Ello permitía admitir la plena vigencia y eficacia de ciertos preceptos -como el referido art. 40.1, párrafo primero- que extendían los efectos de la infracción (las sanciones) a aquellas personas que, distintas del sujeto infractor, hubiese intervenido en su comisión, posibilidad por otra parte, plenamente respetuosa con el principio de personalidad de la pena.*

*Conforme al artículo 182 de la LGT/2003, se extiende la responsabilidad por sanción en los referidos supuestos sin que se produzca ningún tipo de vulneración del principio de personalidad de la sanción, como resulta de la doctrina del Tribunal Constitucional, que en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, afirma -refiriéndose a la constitucionalidad de la redacción dada al art. 38.1 de la LGT/1963 por la Ley 10/85- que "no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho Penal, puesto que no es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal -en la medida en que la pena consista en la privación de dicha libertad- que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción tributaria, siempre prorrateable "a posteriori" entre los distintos responsables individuales". Y el mismo T.C. admitió la constitucionalidad del art. 38.1 de la LGT/1963"».*

Por último, resta por indicar que mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente.

En relación a estos extremos, la STS, de 21 de junio de 2012, Rec. núm. 1134/2010, dispone (FD Tercero) cuanto sigue:

*«Dicho lo anterior, se ha de precisar que la adquisición de la condición de heredero, en el caso de aceptación de la herencia a beneficio de inventario, se encuentra vinculada y dependiente de la propia existencia del inventario que puede*



*realizarse con anterioridad o con posterioridad al acto formal de la aceptación, hasta tal punto que la aceptación de la herencia a beneficio de inventario no producirá efecto alguno hasta que estén inventariados los derechos que conforman el caudal hereditario y las deudas y cargas a que a tal caudal resultan imputables. Lo cual guarda total coherencia con la propia institución configurada para posibilitar a los herederos el aceptar la herencia únicamente si resulta de ella un saldo positivo, quedando los herederos obligados a pagar las deudas del causante únicamente hasta «donde alcancen los bienes» (art. 1003.1º Cc ) del caudal relicto.*

*Y ello a salvo el caso de que la falta de elaboración del inventario pueda imputarse, al menos por negligencia, a los mismos aceptantes. Esto es lo que se desprende de lo establecido en los arts. 1013 y 1018 del Código Civil que disponen:*

*“La declaración a que se refieren los artículos anteriores no producirá efecto alguno si no va precedida o seguida de un inventario fiel y exacto de todos los bienes de la herencia, hecho con las formalidades y dentro de los plazos que se expresarán en los artículos siguientes”.*

*Y que “si por culpa o negligencia del heredero no se principiare o no se concluyere el inventario en los plazos y con las solemnidades prescritas en los artículos anteriores, se entenderá que acepta la herencia pura y simplemente”.*

*En definitiva, mientras no exista inventario, a salvo el anterior caso, los que hayan aceptado la herencia a beneficio de inventario no adquirirán la condición de herederos, ni, por ende, la de sucesores del causante. De este modo, y hasta que ello ocurra, los acreedores, incluida la Hacienda Pública, deberán dirigirse a la herencia yacente a través de sus correspondientes representantes. Así el art. 1026 Cc dispone que «hasta que resulten pagados todos los acreedores conocidos y los legatarios, se entenderá que se halla la herencia en administración. El administrador, ya lo sea el mismo heredero, ya cualquiera otra persona, tendrá, en ese concepto, la representación de la herencia para ejercitar las acciones que a ésta competan y contestar a las demandas que se interpongan contra la misma».*

Por lo que al procedimiento de recaudación frente a los sucesores personas físicas se refiere, el art. 177.1 LGT (desarrollado por el art. 127 RGR) dispone que, fallecido cualquier obligado al pago de la deuda tributaria, el procedimiento de recaudación continuará con sus herederos y, en su caso, legatarios, sin más requisitos que la constancia del fallecimiento de aquél y la notificación a los sucesores, con requerimiento del pago de la deuda tributaria y costas pendientes del causante. Cuando el heredero alegue haber hecho uso del derecho a deliberar, se suspenderá el procedimiento de recaudación hasta que transcurra el plazo concedido para ello, durante el cual podrá solicitar de la Administración tributaria la relación de las deudas tributarias pendientes del causante, con efectos meramente informativos.

En la notificación al sucesor se le requerirá el pago de la deuda en los plazos establecidos en el art. 127 RGR, a cuyo tenor:

*a) Si el fallecimiento del obligado al pago se produce dentro del periodo voluntario, se requerirá al sucesor para que realice el pago dentro del plazo del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*b) Si el fallecimiento del obligado al pago se produce antes de la notificación de la providencia de apremio, se notificará al sucesor dicha providencia. Si realiza el pago antes de la notificación de la providencia de apremio, se le exigirá el recargo ejecutivo.*

*c) Si el fallecimiento se produce una vez notificada la providencia de apremio al obligado al pago y antes de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio reducido del 10 por ciento en el plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con la advertencia de que, en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente, incluido el recargo de apremio reducido del 10 por ciento, en dicho plazo, se procederá al embargo de sus bienes o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda con inclusión del recargo de apremio del 20 por ciento.*

*d) Si el fallecimiento se produce después de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio ordinario en los plazos establecidos en dicho artículo.*

La Administración, una vez acreditada de forma fehaciente la condición de heredero del solicitante, expedirá un certificado que deberá contener el nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal, último domicilio del causante y del heredero y detalle de las deudas y demás responsabilidades del causante pendientes a la fecha de expedición del certificado.

La suspensión del procedimiento de recaudación, en los términos señalados en el artículo 177.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando el heredero alegue haber hecho uso del derecho a deliberar con arreglo a la legislación civil, no afectará a las posibles actuaciones recaudatorias que se lleven a cabo frente a la herencia yacente.

Sentado cuanto antecede, y en nuestro ámbito, la aceptación de herencias por las fundaciones (ex art. 22.1 LF) se entenderá hecha siempre a beneficio de inventario. Como indica Pérez Escolar et al. (2007: 282), «esta aplicación automática, ex lege, del beneficio de inventario a la adquisición de herencias por parte de las fundaciones encuentra de nuevo su razón de ser en la búsqueda de protección del patrimonio fundacional, en este caso, frente a un hipotético montante elevado de las deudas

hereditarias que pueda comprometerlo convirtiendo la adquisición de la herencia en una carga para la fundación».

Pues bien, el hecho de que la aceptación de herencias por las fundaciones se entienda hecha siempre a beneficio de inventario no las exime de la obligación de la formación del mismo, resultando de aplicación, y en su caso, la exigencia de responsabilidad a los patronos (ex art. 17.2 LF) que pudiere derivarse del art. 1024 CC; a saber: dejar a sabiendas de incluir en el inventario alguno de los bienes, derechos o acciones de la herencia (art. 1024.1º) o si antes de completar el pago de las deudas y legados enajenase bienes de la herencia sin autorización judicial o la de todos los interesados, o no diese al precio de lo vendido la aplicación determinada al concederle la autorización (art. 1024.2º).

Igual consecuencia resultará por los perjuicios económicos ocasionados a la fundación en los supuestos de (ex art. 1002 CC) sustracción u ocultación algunos efectos de la herencia, en cuyo caso perderán la facultad de renunciarla, y quedarán con el carácter de herederos puros y simples, sin perjuicio de las penas en que hayan podido incurrir, así como en los supuestos en que no se principiare o no se concluyere el inventario en los plazos y con las solemnidades prescritas en el Código civil [El inventario hay que comenzararlo en los treinta días siguientes a la citación de los acreedores y concluirá dentro de los sesenta días siguientes a dicha citación (art. 1016 CC)].

Pone de manifiesto Rosales de Salamanca-Rodríguez (2014) que, «la omisión ha de ser “a sabiendas”, esto es consciente y voluntaria, por lo que la involuntaria omisión de bienes derechos o acciones no implica la pérdida del beneficio de inventario (...), la omisión a la que alude el Código es de bienes derechos o acciones, pero no dice expresamente deudas del causante, las cuales si considero incluidas en el concepto de acciones (pues la deuda puede no ser una acción del causante, pero si genera acción contra él, y el Código, no distingue si las acciones omitidas son acciones a favor o en contra del causante), ello además lo refuerzo por el hecho de que lo importante no es lo omitido, sino la intencionalidad de la omisión. El tema de la omisión de deudas, y qué relación hay entre el concepto de deuda y el de acciones no me parece irrelevante, pues piensen en el caso de fianzas prestadas por el causante, que no son deudas, pero que sí generan acción del fiador frente al afianzado, y entenderán mejor lo que quiero decir. Por ello me inclino a pensar que lo importante es la omisión consciente, voluntaria e intencionada; e incluso la trascendencia de la misma para los acreedores de la herencia, y no qué es lo omitido (...). Esta norma de dejar debidamente protegidos a los acreedores del causante, y de garantizar que estos puedan a su fallecimiento continuar

con el derecho de cobrar su crédito dirigiéndose contra todo el patrimonio del deudor. La referencia al legatario, es porque el derecho de estos es preferente al de los herederos, pero no olvidemos que habría que tener presentes las normas sobre computación, imputación y colación de legados (que de tener lugar y haber legados inoficiosos plantean dudas en la interpretación de esta norma)».

En definitiva pues, como indica Marín (2008: 597), «el que la aceptación de herencias por fundaciones se entienda hecha a beneficio de inventario no le exime del cumplimiento de las normas legales previstas en el Cc al respecto (art. 1013 relativo a la necesidad de inventario de todos los bienes de la herencia y arts. 1023.1, 1027 y 1031 CC respecto del pago de las deudas y legados). Por tanto parece lógico que, cuando los patronos no actúen conforme a las disposiciones establecidas en el Cc y se produzca uno de los supuestos previstos en el art. 1024 CC de pérdida de beneficio de inventario, deben responder solidariamente en los términos del art. 17.2 LF.»

Por lo que a la aceptación de legados con cargas o donaciones onerosas o remuneratorias y la repudiación de herencias, donaciones o legados sin cargas se refiere, el art. 22.2 LF exige su comunicación por el Patronato al Protectorado en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes, pudiendo éste ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos, si los actos del Patronato fueran lesivos para la fundación en los términos previstos en su ley reguladora. El contenido de dicha comunicación se establece en el art. 18 RF, a cuyo tenor:

***Artículo 18 RF. Contenido de la solicitud de autorización y de la comunicación.***

*1. La solicitud de autorización o la comunicación a que se refiere el artículo anterior, así como las comunicaciones relativas a herencias, legados y donaciones previstas en el artículo 22 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, deberán acompañarse de los siguientes documentos:*

*a) Certificación del acuerdo adoptado por el patronato de la fundación.*

*b) Memoria acreditativa de las características del bien o derecho objeto del acuerdo y de los elementos y condiciones del negocio jurídico, con exposición de las razones en que se fundamenta e indicación del destino del importe.*

*c) Valoración de los bienes y derechos realizada por un experto independiente. Tratándose de 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.*

Adviértase que la exigencia así establecida concierne a los concretos supuestos de aceptación o repudiación reseñados por lo que, en consecuencia, la no aceptación de

una donación onerosa o la repudiación de un legado con cargas no requerirá de comunicación alguna por el Patronato al Protectorado.

A juicio de Santos (2005: 331), «el legislador parece aquí sufrir una confusión, no infrecuente por otra parte debido probablemente a las dificultades de interpretación que suscita el artículo 622 CC, y equiparar las donaciones onerosas a las remuneratorias en cuanto a su régimen jurídico. Conviene recordar, sin embargo, que la donación remuneratoria es aquella que se hace a una persona por sus méritos o para recompensar servicios que no constituyen deudas exigibles (art. 619 CC), lo que implica que la donación supone siempre un enriquecimiento para el donatario [en la medida que los servicios efectuados por el donatario a favor del donante -servicios en atención a los cuales este último efectúa la donación-, no eran una prestación debida, el valor de tales servicios no constituye un activo (derecho de crédito) en el patrimonio del donatario (en nuestro caso, la fundación) al cual pueda imputarse el valor de lo donado disminuyendo, de este modo, el aumento patrimonial ocasionado por la donación]. Mientras que las donaciones modales no siempre pueden ser beneficiosas para la fundación –ello dependerá, como es lógico, de cuál sea la carga impuesta que, como se sabe, puede tener o no contenido económico. Por supuesto, si la carga tiene contenido económico, su valor no puede ser superior al del bien donado. En tal caso la atribución patrimonial dejaría de ser una donación rigiéndose por las reglas correspondientes a los contratos onerosos (art. 619 CC). Tratándose de un legado modal debe tenerse en cuenta, igualmente, que el gravamen tampoco puede superar el valor del bien legado (art. 858.2 CC)], no ocurre lo mismo con las remuneratorias. Dichas donaciones deberían gozar del mismo régimen que las donaciones puras siendo innecesario, por tanto, poner en conocimiento del Protectorado su aceptación».

**Artículo 622 CC.**

*Las donaciones con causa onerosa se regirán por las reglas de los contratos, y las remuneratorias por las disposiciones del presente Título en la parte que excedan del valor del gravamen impuesto.*

**Artículo 619 CC.**

*Es también donación la que se hace a una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante, siempre que no constituyan deudas exigibles, o aquella en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado.*

**Artículo 858 CC.**

*El testador podrá gravar con mandas y legados, no sólo a su heredero, sino también a los legatarios.*

*Estos no estarán obligados a responder del gravamen sino hasta donde alcance el valor del legado.*

En el ámbito de la Comunidad Valenciana, el art. 22.6 de su ley reguladora dispone:

***Artículo 22. Enajenación y gravamen de los bienes de la fundación. Régimen de autorizaciones y comunicaciones.***

*6. La aceptación de legados con cargas o donaciones onerosas o remuneratorias y la repudiación de herencias, donaciones o legados sin cargas se rige por lo dispuesto en el artículo 22.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, debiendo ser comunicadas por el Patronato al Protectorado en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes.*

Por su parte, el APLF establece, en relación a la aceptación o repudiación de herencias y legados, cuanto sigue:

***Artículo 21 APLF. Herencias y donaciones.***

*1. La aceptación de herencias por las fundaciones se entenderá hecha siempre a beneficio de inventario.*

*Los patronos serán responsables frente a la fundación de la pérdida del beneficio de inventario por los actos a que se refiere el artículo 1024 del Código Civil.*

*2. La aceptación de legados con cargas o la de donaciones onerosas, remuneratorias o modales, cuando el modo impuesto no sea propio de las finalidades de la fundación, y la repudiación de herencias, donaciones o legados puros, será comunicada por el Patronato al Protectorado en el plazo máximo de los treinta días hábiles siguientes, pudiendo éste ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos si los actos del Patronato fueran lesivos para la fundación, en los términos previstos en esta ley.*

■ **5.4.2.- SUCESORES DE PERSONAS JURÍDICAS.**

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, “de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude”, dio nueva redacción a los apdos. 1, 3 y 5 del art. 40 LGT atendiendo a que, según indica su Exposición de Motivos, «la actuación en fraude de la Hacienda Pública consistente en repartir el patrimonio existente, una vez nacida la deuda, a los socios a través de operaciones de preliquidación, para dejar paso a una liquidación formal con una cuota insignificante, cuando no inexistente, hace aconsejable incrementar a estos efectos el valor de la cuota de liquidación del socio sucesor en la deuda tributaria que opera como límite de su responsabilidad. A tal fin se regula expresamente el alcance del límite de la

responsabilidad de dicho socio en la deuda tributaria de las personas jurídicas o entidades disueltas o liquidadas que limitan la responsabilidad patrimonial de los socios, tanto en la sucesión de la deuda tributaria como de las sanciones, en su caso».

Partiendo de estos antecedentes, el art. 40 LGT establece, tras la reseñada modificación normativa, la siguiente casuística de sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad:

**A)** Obligaciones tributarias pendientes de sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares (art. 40.1 primer párrafo).

**B)** Obligaciones tributarias pendientes de sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares (art. 40.1 segundo párrafo).

**C)** Supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades y entidades con personalidad jurídica y supuestos de cesión global del activo y pasivo de una sociedad y entidad con personalidad jurídica (art. 40.3) y, por último, un supuesto para los:

**D)** Casos de disolución de fundaciones o entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la LGT (art. 40.4).

**■ A y B) OBLIGACIONES TRIBUTARIAS PENDIENTES DE SOCIEDADES Y ENTIDADES CON PERSONALIDAD JURÍDICA DISUELTAS Y LIQUIDADAS [ART. 40.1 LGT]**

***Artículo 40.1 LGT. Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad.***

*“Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley.*

*Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento”.*

Siguiendo a Paz-Ares (2001: 675), «la disolución es el comienzo del fin de la sociedad, es el momento en que se abre el proceso extintivo de la organización y de las

relaciones obligatorias puestas en pie por el contrato de sociedad. Conceptualmente, sin embargo, la disolución ha de distinguirse de la liquidación y de la extinción de la sociedad. A tal efecto hay que recordar que la sociedad no se extingue *uno actu*. Ni como relación obligatoria de duración, ni como relación objetivada (persona jurídica) inserta en ese tejido de relaciones que es tráfico, puede considerarse que termine o se extinga cuando concurra alguna de las circunstancias listadas en los artículos 221 a 224 del Código de Comercio. La extinción propiamente dicha no se produce hasta el momento en que se han realizado todas las operaciones para aislar a la sociedad del tráfico en que se hallaba inserta. Por ello, dentro del proceso extintivo de la sociedad hemos de diferenciar tres momentos principales: la disolución, que consiste en la concurrencia de una causa que determina apertura de la liquidación; la liquidación, que es el proceso a través del cual se libera a los socios y al patrimonio social de los vínculos contraídos con motivo de la sociedad; y la extinción en sentido estricto, que se produce al cierre de la liquidación, con la distribución del remanente, si lo hubiera, entre los socios».

El fin de la liquidación (ut supra: 691) es «desafectar el patrimonio social para que pueda volver a su origen, que es reunirse o confundirse con el patrimonio personal de los socios. Lo específico de la liquidación es la desafectación del patrimonio social (liquidación de la sociedad). No es preciso, en cambio, la desintegración del patrimonio social (liquidación de la empresa). De ahí que pueda haber liquidación de la sociedad sin liquidación de la empresa. Los supuestos más ilustrativos son el traspaso en bloque de la empresa y la prosecución de la misma por un socio, en los cuales el proceso de liquidación, aunque ciertamente no se excluye, se simplifica notablemente así como, por ejemplo, si se transmite la empresa por cesión global del activo y del pasivo, la liquidación quedará circunscrita al reparto del precio entre los socios. Pero el proceso de liquidación puede llegar incluso a excluirse totalmente, y así sucederá en los casos de transformación, fusión o escisión».

En el ámbito mercantil la LSC establece (ex art. 399), y sin perjuicio de la responsabilidad de los liquidadores, la responsabilidad solidaria de los antiguos socios de las deudas sociales no satisfechas hasta el límite de lo que hubieran recibido como cuota de liquidación.

Tratándose de obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas el art. 40.1 LGT distingue según se trate o no de entidades a las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares de la sociedad ahora disuelta. Así:



**-a) Si Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares**

(sociedades anónimas, limitadas y cooperativas) se transmitirán a éstos dichas obligaciones tributarias pendientes, quienes quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de la LGT.

Estos extremos son abordados en la STS de 10 de marzo de 2011, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. núm. 4078/2006, en base, por razón temporal, a la hoy derogada Ley 230/1963, estableciendo -FD Tercero- cuanto sigue:

*«En el segundo motivo se considera infringido el artículo 89.4 de la Ley 230/1963, en cuanto que dispone que en el caso de sociedades disueltas o liquidadas las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital, que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado [art. 40.1 de la vigente LGT].*

*Dice la sociedad recurrente que la Sala de instancia se equivoca al manifestar que no ha quedado probado cual es el valor de la cuota de liquidación que correspondió al recurrente, ya que basta acudir al propio expediente para comprobar que la Administración, en el punto 1-1 del Acta levantada el 19 de noviembre de 2001, fijó la cuota de participación de SABUFE, S.A., en 32.888.491 pesetas, por lo que la Sala en ningún caso debió de convalidar lo actuado por la Inspección, al pedir al socio minoritario un importe claramente superior al límite de su responsabilidad, sin que sea de recibo, según la misma parte, aceptar la tesis de la Sala de que el artículo 89.4 permite a la Administración exigir a cualquiera de los socios la totalidad de las deudas pendientes de la sociedad liquidada como responsable solidario y que la limitación relativa a la cuota de liquidación solo juega a efectos de repetir en su caso lo correspondiente a los restantes socios.*

*En todo caso, la sentencia de instancia, sobre la que llama "supuesta infracción" del límite del artículo 89.4 de la LGT, señala lo siguiente:*

*"1) es afirmación de la resolución del Inspector Jefe, que no ha quedado desmentida, la de "la falta de documentos justificativos del pago de las cuotas de liquidación de Emman S.A., a los socios de dichas entidades, aun cuando su importe fue superior a 69 millones de pesetas", lo que deja en la ignorancia no sólo el hecho mismo de la transferencia patrimonial a los socios sino el de su cuantificación; b) incumbía a la parte recurrente la prueba de lo que afirma como causa de nulidad, de conformidad con lo establecido en el artículo 114 de la Ley General Tributaria de 1963, aplicable "ratione temporis" al deber tributario que se*

*enjuicia, lo que aquí brilla por su ausencia, pues no se dice cuál es el valor de la cuota de liquidación asignada y percibida;"*

*Por su parte, la Abogacía del Estado mantiene que el artículo 89-4 fija un límite que el sujeto puede oponer en el momento en que la Administración vaya a ejercitar la acción ejecutiva de cobro, de manera que sería correcto el proceder administrativo cuando deriva la acción de cobro por el total de la liquidación, porque en principio no tiene modo de saber en que medida ha existido un reparto al último tenedor de las acciones y, por eso, si resultara que la exigencia de la liquidación excediese de la cantidad recibida como consecuencia de la disolución, será entonces cuando la persona afectada tendrá que alegar y probar la realidad de la existencia de ese límite cuantitativo, por su carácter de excepción frente a la pretensión de la Administración.*

*Dos puntos merecen ser destacados sobre esta cuestión.*

*El primero, que desde luego es ajustada a Derecho la posición de la parte recurrente, contraria a la idea de que el artículo 89-4 permitiría a la Administración exigir a cualquiera de los socios la totalidad de la deuda, incluso por encima de la cantidad recibida como cuota de liquidación. Si la sentencia quiso decir esto, debemos afirmar que no es así. Tal cuota constituye un límite absoluto de responsabilidad del partícipe frente a la Administración, sin perjuicio de las eventuales acciones de repetición que, en su caso, pueda ejercitar el responsable frente a otros consocios en el supuesto de que, siempre dentro de aquel límite absoluto, su contribución al pago de la deuda tributaria exceda de su proporción en la titularidad de la sociedad liquidada.*

*El segundo punto nos lleva a considerar correcta la posición de la Abogacía del Estado, en el sentido de que pudiéndose dirigir la Administración contra cualquiera de los obligados solidarios, serán éstos los que, para fijar el límite cuantitativo de la reclamación, habrán de acreditar el importe de lo recibido en la liquidación».*

El origen de la norma que ahora se estudia descansa, de acuerdo con Romero (2013: 70), «en la experiencia contrastada que antecede al reconocimiento jurídico de incobrable de una deuda social tras la desaparición de la entidad. La realidad nos muestra cómo en el periodo de agonía social muchas sociedades realizan operaciones previas a su extinción que disminuyen de manera anómala sus recursos, en una suerte de preliquidación, con grave perjuicio del crédito tributario. La constatación de esa realidad ha llevado al establecimiento de la regla que comentamos, como mecanismo que permita reforzar el cobro, con la clara finalidad de salir al paso de maniobras de despatrimonialización social previa a la liquidación. No se trata de preservar la integridad del patrimonio social a favor de la Hacienda Pública estableciéndose la rescisión de los actos que disminuyeran anómalamente los fondos propios de la entidad, al modo en que actúa la acción de reintegración en el ámbito concursal, sino de determinar hasta dónde

responderán los socios, con su propio patrimonio, de las deudas sociales, en la medida en que estas superen el importe de la cuota percibida en la liquidación».

A este respecto, la SAN 5170/2013, de 2 de diciembre de 2013, Rec. núm. 414/2012, declara como sucesor de una sociedad disuelta y liquidada a una Fundación Privada, en base a los siguientes Fundamentos Jurídicos:

*Primero.- (...) Por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y en fecha 13 de noviembre de 2006 se requirió de pago a la Fundación recurrente de la cantidad de 1.302.536,44 €, en base a lo dispuesto en el artículo 89.4 de la Ley 230/1963, como sucesora de la sociedad ABUJE S.A., correspondiente al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2003, en virtud de acta firmada en disconformidad en fecha 7 de octubre de 2005, nº A02 NUM000, fijando una cuota de 833.149,32 más intereses de demora por importe de 54.565,57 € y sanción por importe de 414.376,44 €. Dicha sociedad acordó su disolución y liquidación, en un solo acto, aportando el balance final, y pagando a sus acreedores y adjudicando la totalidad de su patrimonio a los accionistas, que estaba constituidos únicamente por la fundación Roger Torné hoy recurrente. El acuerdo de disolución y liquidación, aprobación del balance final y partición y adjudicación a los socios de todos sus bienes, así como pago de las deudas a sus acreedores, se llevó a cabo en un solo acto, por medio de acuerdo adoptado por la Junta General de accionistas en fecha 22 de diciembre de 2003, elevada a escritura pública en fecha 23 de diciembre de 2003.*

*(...)*

*La fundación en reunión celebrada por todos los patronos de la fundación en fecha 29 de diciembre de 2003, acepta la adjudicación de los bienes de la sociedad unipersonal ABUJE S.A. que se ha disuelto el día 22 del presente mes de diciembre.*

*(...)*

*La Inspección de Tributos, considerando que no reunía los requisitos para acogerse a la disposición transitoria segunda de la Ley 46/2002, y no integró renta alguna como consecuencia de su disolución y liquidación al considerar que se trataba de una entidad patrimonial de los artículos 75 a 77 de la LIS y aplicar lo dispuesto en la disposición transitoria segunda de la Ley 46/2002 que viene a establecer un régimen de diferimiento de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la disolución y liquidación de dichas sociedades, cuando estaba incurso en la causa de exclusión contenida en el artículo 75.2 de la LIS según la cual no se aplicará el siguiente régimen a sociedades en las que la totalidad de los socios sean personas jurídicas que a su vez, no sean sociedades patrimoniales o cuando una persona jurídica de derecho público sea titular de más del 50% del capital. En este caso ABUJE,*

*tiene como único socio en el momento de la conclusión del período impositivo de 2003 a Fundación Roger Torné a una persona jurídica que indiscutiblemente no es (ni puede serlo nunca porque no tiene forma societaria), una sociedad patrimonial. Ello comporta que ABUJE debió haber tributado por el régimen general del impuesto sobre sociedades y aplicar lo dispuesto en el artículo 15.2 de la LIS integrando en su base imponible la diferencia entre el valor contable y el valor de mercado de los inmuebles transmitidos a Fundación Roger Torné.*

*(...)*

*Quinta.- Se alega la nulidad de la resolución impugnada y de la sanción que confirma correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de 2003, por improcedente traslado de la sanción al sucesor vulneración del principio de personalidad de la pena.*

*Asimismo se alega la nulidad de la resolución impugnada y de la sanción que confirma correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003, improcedencia de imponer sanciones en procesos de determinación del valor normal de mercado falta de culpabilidad.*

*Establece el art. 89.4 de la LGT 230/1963, que: "En el caso de sociedades o entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital, que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado."*

*Nada dice el citado apartado respecto de si la obligación tributaria pendiente se debe o no extender a las sanciones, el art. 89 regula en su apartado tercero la transmisión de deuda en el caso de las personas físicas, con la siguiente redacción: "A la muerte de los sujetos infractores, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos o legatarios, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. En ningún caso serán transmisibles las sanciones.". Es el propio Legislador el, que de manera expresa, excluye e impide la transmisión de sanciones en el caso de la sucesión de personas físicas, y nada dice sobre la transmisión o no en el caso de las personas jurídicas.*

*En el caso de sucesión de personas jurídicas, la obligación tributaria transmitida a los socios en función de sus participaciones, incluye las sanciones, en base a las siguientes razones:*

*El legislador no las excluye de forma expresa cuando se refiere al caso concreto de la sucesión de personas jurídicas, por lo que aplicando la máxima que en donde la ley no distingue no debe hacerlo el interprete unido al contenido que al término deuda tributaria concede el artículo 58 de la Ley, que incluye las sanciones pecuniarias, debe llegarse a la conclusión que las sanciones se transmiten a la Fundación a la que se le han adjudicado los bienes de la sociedad disuelta como única socia.*

*(...)*

*Por otro lado debe decirse que la redacción del art. 89.4 de la LGT ha permanecido inalterable, y no fue objeto de revisión por las Leyes 10/85 y 25/95, que introdujeron importantes modificaciones en materia de derecho sancionador, exigencia del principio de responsabilidad tributaria del agente infractor y supuestos de responsabilidad tributaria.*

*En la regulación de este supuesto de sucesión en la vigente LGT 58/2003, pese a no resultar de aplicación al caso, si puede establecer criterios orientativos y ayudar a interpretar el alcance de la omisión, reconoce sin la menor duda la posibilidad de transmisión de las sanciones en los casos de sucesión de personas jurídicas en el art. 40.5 : "Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda.". La no exclusión de las sanciones en el caso de la sucesión de personas jurídicas parece razonable, en la medida que los socios propietarios de la entidad y en vida de esta, debían soportar el resultado de todas las consecuencias jurídico tributaria de la sociedad, incluidas las sanciones a las que debiera hacer frente.*

*En consecuencia la afirmación del recurrente sobre la intransmisibilidad de las sanciones cuando se trata de sucesión, no puede ser admitida por no ser conforme a derecho.*

*Ahora bien, la posibilidad de transferencia de la sanción de la persona jurídica a sus socios integrantes, no significa que la transmisión deba ser automática o responda a cánones de responsabilidad objetiva.*

*Como en todo acto de asunción de responsabilidad por la imputación de una sanción, se hace imprescindible la valoración de la culpabilidad del agente sobre el que se pretende recaer las consecuencias de la infracción cometida.*

*Esto significa dos cosas: primero que el principio de culpabilidad no es ajeno a la transmisión de sanciones de personas jurídicas disueltas a sus socios o partícipes; segundo, que debe la Administración, en todo caso, motivar y justificar el grado de responsabilidad del socio sucesor en el acuerdo de sucesión de la deuda y sanción de la entidad extinguida.*

*(...)*

*Debe aclararse que la infracción que se sanciona no es la conducta observada en un expediente de fijación del valor real de mercado, si no por dejar de declarar la diferencia entre el valor de mercado de los bienes transmitidos a su único socio Fundación Roger Torné como consecuencia de su disolución y liquidación y su correspondiente valor contable, con vulneración de lo así establecido en el artículo 15 en sus puntos 2 y 3 de la Ley 43/1995, y justifica esta falta de usar el valor de mercado, al acogerse, indebidamente, en su declaración liquidación al beneficio fiscal previsto en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 46/2002 cuando no tenía derecho al susodicho beneficio*

*fiscal por no tener la consideración de sociedad patrimonial en el año 2003 ni de sociedad transparente en el año 2002 al pertenecer la totalidad de las acciones del contribuyente a una entidad de derecho público Fundación Roger Torné y disponer con claridad los artículos 75.2 de la Ley 43/1995 de aplicación al ejercicio 2003, no se aplicará el presente régimen a sociedades en las que la totalidad de los socios sean personas jurídicas que a su vez no sean sociedades patrimoniales o cuando una persona jurídica de derecho público sea titular de más del 50 por ciento del capital y 75.6 de la misma tampoco será aplicable al régimen de transparencia fiscal cuando una persona jurídica de derecho público sea titular de más del 50 por ciento del capital de una de las sociedades contempladas en la letra a) de apartado 1 de este artículo, lo que demuestra una falta de diligencia del obligado tributario por obviar lo establecido en los preceptos transcritos que ocasionó que dejase de ingresar parte de la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2003 de referencia, perjudicando así a la Hacienda Pública calificándose su actitud como aquí se expone como conducta negligente.*

*Este es el razonamiento de imputación a título de negligencia hecha a la sociedad ABUJE S.A. en el acuerdo sancionador; no debe olvidarse que la administradora única de dicha sociedad era la madre de los patronos de la Fundación indicada de la que también formaba parte ella, y que dicha Fundación era la única accionista de dicha sociedad, y resultó por ello, beneficiaria de la adjudicación de los bienes que integraban el patrimonio de la sociedad liquidada.*

Con la mención expresa a la responsabilidad solidaria de la deuda tributaria de quienes causen o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria a que se refiere el citado artículo, se da razón de la compatibilidad, y con sus respectivos alcances, entre las figuras del sucesor y el responsable. En este sentido, señala Lamoca (2013: 234) que «el citado precepto persigue el resarcimiento administrativo del perjuicio de la acción de cobro merced a la actuación connivente del eventual responsable (socio receptor) en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del deudor principal (sociedad disuelta) con la finalidad de impedir el ejercicio exitoso de la acción recaudatoria de la Administración tributaria, con las particularidades previstas normativamente en cuanto al alcance derivativo. Podría considerarse en un primer lugar, la aplicación prelativa del art. 40.1 LGT, toda vez que atendida su especialidad, éste resulta aplicable preferentemente a supuestos de sociedades disueltas y liquidadas; y en segundo lugar, y por el crédito tributario eventualmente pendiente de satisfacción acudir a la vía del art. 42.2.a LGT considerando sus límites valorativos y conceptos incluibles en la extensión de la responsabilidad (recargos e intereses ejecutivos y, en su caso, sanciones); no obstante este planteamiento puede determinar la persecución de un mismo importe por dos mecanismos legislativos distintos (aplicación simultánea del

instrumento de sucesión y responsabilidad tributaria) atendida una sola conducta perseguible desplegada por el socio (colaboración en la distracción patrimonial actuada en sede societaria). Por ello, se considera más adecuado a derecho estimar que el deseo del legislador es optar por la aplicación preferente del art. 42.2.a LGT cuando se den los requisitos legales de su presupuesto habilitante, una vez intentada infructuosamente la satisfacción del crédito tributario, por la vía de sucesión, atendida la insuficiente cuota liquidativa -valor próximo y superior a cero- inicialmente determinada -sin mecanismo legal de adición- o al menos considerada su improcedencia advertida la ineficiencia del recurso a la vía de la sucesión tributaria, amén del escaso valor de la cuota parte inicialmente determinada. No concurriendo los presupuestos del art. 42.2.a LGT (principalmente se valorará el concurso del elemento subjetivo) entonces se deberá acudir al mecanismo de adición valorativa previsto en el art. 40.1 LGT».

Sentado lo anterior, es lo cierto que el acotar el alcance de la responsabilidad a la cuota de liquidación y a las demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores, resulta un criterio de delimitación poco nítido. Así, atendiendo al bien protegido, es decir, el crédito tributario, cabría considerar como tales percepciones, la distribución de dividendos o de la prima de emisión o la cancelación anticipada de deudas con los socios. Sin embargo, como indica Sánchez-Pedroche (2013: 160), «la referencia a las “demás percepciones” es demasiado abierta e imprecisa, pues aunque está claro lo que se pretende, no se define de forma correcta (...). Hubiera sido muy conveniente que se delimitaran los actos que pudieran dar lugar a un mayor alcance de cifra de garantía en la sucesión». En definitiva pues, será menester dilucidar qué concretas operaciones han supuesto una disminución del patrimonio social mediante un trasvase de recursos a los socios.

Entiende Alonso et al. (2013: 109) que «la reforma introducida por la Ley 7/2012 merece una severa crítica al no concretar la norma qué tipo de “percepciones patrimoniales” percibidas por los socios durante los dos años anteriores a la fecha de la disolución son las afectadas por la responsabilidad, hemos de convenir que todas las “percepciones patrimoniales” percibidas, sin excepción, sumarán para cuantificar el alcance de la responsabilidad de los ex socios de las entidades disueltas y liquidadas. Siendo ello así, los socios trabajadores, que habrán percibido, a título de salario, “percepciones patrimoniales”, o los propios administradores, a título de retribución, que también las habrán percibido, podrán verse privados de las mismas por la Hacienda Pública si ésta ejercita la acción de derivación de responsabilidad contra ellos. Y lo propio puede predicarse, a título de ejemplo, de las devoluciones de los préstamos que la sociedad hizo a los socios en los dos años anteriores a la liquidación. En todos estos

casos los importes percibidos engrosan la cifra por la cual van a responder frente a la Hacienda Pública por las deudas -y luego veremos que también por las sanciones- de la sociedad de la cual formaron parte, y en cuya gestión la mayor parte de ellos no habrán tenido nada que ver».

Por su parte advierte Romero (2013: 75), «tomando como referencia el tratamiento tributario que reciben las operaciones vinculadas conforme al cual mediante el ajuste secundario se pretende calificar adecuadamente la transferencia de fondos o recursos que tuvo lugar entre los sujetos vinculados para otorgarle un determinado tratamiento fiscal, atendiendo a la verdadera naturaleza económica que subyace en la operación cuando se haya acordado a precios distintos a los de mercado, creemos que lo razonable sería tomar en consideración, únicamente, aquellas operaciones en las que hubiera una transferencia al socio de recursos propios de la entidad. La normativa tributaria introduce calificaciones específicas en el ámbito de las relaciones sociedad-socio, como distribución encubierta de beneficios o como aportación encubierta de capital, dependiendo del sentido que tenga el transvase de recursos. Esencialmente, el enfoque del ajuste secundario asume que, si un socio transmite a la sociedad en la que participa un bien, o le presta un servicio, con un precio superior al normal de mercado, lo que realmente está haciendo es retirar la cantidad que representa esa diferencia de los fondos propios de la sociedad. De este modo, la diferencia entre el precio convenido y el de mercado, cuando es a favor del socio, debe considerarse como una participación en beneficios, en la proporción que corresponda a la participación del socio en la sociedad, y el resto como utilidad percibida de una sociedad por la condición de socio. Para la sociedad que transfiere las rentas tendrán la consideración de retribución de los fondos propios, tanto por la porción de estas que se corresponde con la participación del socio como para aquella que la exceda».

**-b) Si la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares** (sociedades colectivas y comanditarias) se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.

No obstante, el principio de protección del patrimonio fundacional que inspira a la LF, sólo permite que a las fundaciones (ex art. 24.2 LF) participar en sociedades mercantiles en las que no se responda personalmente de las deudas sociales, debiéndose dar cuenta al Protectorado cuando esta participación sea mayoritaria.



Adviértase que el presupuesto objetivo de los dos supuestos ahora comentados - con o sin limitación de responsabilidad- recae sobre obligaciones tributarias pendientes, es decir, devengadas con anterioridad a la disolución y liquidación, por lo que (ex art. 40.2 LGT), y de forma análoga a lo indicado en relación a los sucesores de las personas físicas, el hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad no impedirá la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores.

A este respecto, la STS de 22 de octubre de 2012, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. núm. 3692/2010, señala en su FD Segundo que:

*«Como dejamos dicho en la sentencia de 15 de noviembre de 2010 (casación 4064/07, FJ 2º), el artículo 89.4 de la Ley General Tributaria de 1963 [“En el caso de sociedades o entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado”] no contemplaba en puridad un caso de responsabilidad en el pago de los tributos sino un supuesto de sucesión de deuda, porque una sociedad disuelta y liquidada ya no existe, lo que impide a la Administración tributaria dirigirse a ella para exigirle el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, debiéndoselo requerir a sus socios o a los partícipes en el capital. Es patente que “obligaciones tributarias pendientes” y “deudas tributarias pendientes” no son términos coextensos, lo que hace perfectamente legítimo que la Administración tributaria inicie actuaciones de comprobación e investigación de las obligaciones tributarias de una sociedad disuelta y liquidada años después de haberse producido tales circunstancias, si dichas obligaciones se devengaron con anterioridad. En esta tesitura, el concurso de los liquidadores en las actuaciones de comprobación e investigación resulta imprescindible; de ahí que el artículo 24.5 del Reglamento general de la inspección de los tributos estableciera que «disuelta y liquidada una Sociedad o Entidad, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuarto del artículo 89 de la Ley General Tributaria, incumbe a los liquidadores comparecer ante la Inspección si son requeridos para ello en cuanto representantes que fueron en la Entidad y custodios, en su caso, de los libros y la documentación de la misma. Si los libros y la documentación se hallasen depositados en un registro público, la Inspección podrá examinarlos en dicho registro, exigiendo si fuese precisa la presencia de los liquidadores».*

En similares términos, el FD Tercero de la SAN, de 4 de junio de 2007, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. núm. 455/2004, fundamenta cuanto sigue:

*«Pues bien, de los documentos obrantes en el expediente resulta que la entidad actora era titular de 8.437 acciones de HORY 2000 SUR, que*

*representan el 21,96% del total, y que en virtud de escritura pública de 18 de diciembre de 1.997 se acordó disolver y simultáneamente liquidar dicha Sociedad, acordándose mediante resolución de la Dependencia de Recaudación de la Delegación Especial de Aragón de fecha 11 de julio de 2.001 la declaración de responsabilidad solidaria de las deudas pendientes a todos sus socios, entre los que se encuentra AV 95, S.A., con el límite de responsabilidad de cada uno de ellos hasta el valor de la cuota de liquidación que se les adjudicó, que en el caso de la recurrente es el de 128.839.590 pesetas. Y ello es perfectamente ajustado a derecho, aun cuando la citada Sociedad deudora hubiese sido disuelta y liquidada en el año 1.997, pues ciertamente ningún precepto de la normativa tributaria configura como causa de extinción de las obligaciones tributarias la disolución y liquidación de las entidades deudoras, lo cual es obvio, pues en otro caso se produciría de forma continua e impune el impago de las deudas contraídas, con sólo acordar los interesados la disolución y liquidación de la entidad deudora. Por el contrario, los arts. 89.4 de la LGT, 24.5 del RGIT, y 15.1 del RGR, antes transcritos todos ellos, contemplan de forma clara y expresa la facultad de la Administración para exigir a los socios y partícipes de la Sociedad disuelta el pago de tales deudas, con sus intereses y costas, si bien con los límites que se establecen. No exigiéndose tampoco legal ni reglamentariamente en ningún caso que deban ser parte en el procedimiento tendente a dicho pago los socios o partícipes que resulten ser deudores solidarios frente a la Administración, sino solamente a través de los Liquidadores de la Sociedad, y ello por razones asimismo evidentes, que en otro caso podrían imposibilitar la tramitación y conclusión del procedimiento».*

Disuelta una sociedad o entidad (ex arts. 177 LGT y 127 RGR), el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes o cotitulares, que se subrogarán a estos efectos en la misma posición en que se encontraba la sociedad o entidad en el momento de la extinción de la personalidad jurídica. La Administración tributaria podrá dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes o cotitulares o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria y costas pendientes.

En la notificación al sucesor (ex art. 127 RGR) se le requerirá el pago de la deuda en los plazos ya indicados al referirnos a los sucesores de las personas físicas. Las actuaciones podrán entenderse con cualquiera de ellos o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para (ex art. 177.2 LGT) requerirles el pago de la deuda tributaria y costas pendientes.

En relación a estos extremos, la STS, de 6 de junio de 2014, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. núm. 1482/2012, resuelve (FD Segundo) lo siguiente:

*«Ante todo, debemos recordar que esta Sala ha admitido, sentencias de 13 de marzo de 2012, rec. de cas. 4966/08, de 19 de abril de 2012, rec. 68/08, 15 de octubre de 2012, rec. 4070/2010, 22 de octubre de 2012, rec. 3962/2010, y 5 de Noviembre de 2012, rec. 3725/2010, la posibilidad de iniciar actuaciones de comprobación e investigación de las obligaciones tributarias de una sociedad disuelta y liquidada años después de haberse producido tal circunstancia si dichas obligaciones se devengaron con anterioridad, y si bien ha reconocido la necesidad de que las actas y liquidaciones derivadas debían incoarse a los socios sucesores de la sociedad extinguida, ante situaciones en las que no se cumplía esta exigencia no ha dado relevancia invalidatoria al defecto si el procedimiento se siguió con los liquidadores y no con los socios de la entidad disuelta y liquidada si no existía indefensión para los últimos.*

*Estas sentencias examinaban tanto la normativa aplicable antes de la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria, arts. 89.4 de la Ley General Tributaria de 1963, 24.5 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos y 15.1 del Reglamento General de Recaudación de 1990, como el artículo 40.2 de la Ley General Tributaria, desarrollado por los artículos 107 y 108.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de Julio.*

*En el presente caso, aunque el acta de inspección y la liquidación se extendieron a nombre de la sociedad disuelta, no cabe desconocer, como puso de relieve la sentencia recurrida, que los socios de la entidad conocieron que dichas actuaciones se seguían respecto de ellos y en su condición de sucesores de la misma, pues dos socios de Quecer, S.L, uno de ellos el liquidador de la sociedad, otorgaron su representación a D. Germán de la Torre, para comparecer ante la Inspección, confiriéndose además en dos ocasiones trámite de audiencia y alegaciones a los socios, con entrega de copia del acta y del informe ampliatorio.*

*En esta situación, resulta patente que no cabe apreciar indefensión alguna en los socios por el mero hecho de que el acta y la liquidación fueran extendidas a nombre de la sociedad disuelta, en cuanto conocieron el alcance de la regularización y reaccionaron en la vía económico-administrativa y en la judicial».*

Para Blázquez (2004: 59), «con relación a la necesidad de que la Administración actúe contra los liquidadores antes que con los socios, reseñar que es necesario distinguir en cualquier caso entre las deudas conocidas y las desconocidas. Si se ha liquidado con conocimiento de la existencia de deudas no debe ser válida la liquidación y debería procederse a su nulidad, de tal manera que los socios están obligados a

devolver las cuotas indebidamente distribuidas y el liquidador subsiste igualmente tras la cancelación. Es decir, no podría haber extinción de la sociedad. La LGT 58/2003, en lugar de emplear el sistema de la nulidad, ha instaurado un sistema de acción directa frente a los socios, como expresamente se advierte en el artículo 177.2 cuando se dispone que el procedimiento de recaudación se seguirá con los socios. Es más, en este caso es cuando se debe cuestionar si la Administración debería haber actuado en primer lugar frente a los liquidadores. A nuestro juicio, sin embargo, el acudir primero frente a los socios no parece desacertado. Ciertamente supone una barrera para actuar contra los liquidadores, que realmente son los responsables de cerrar incorrectamente la liquidación. Pero a nuestro parecer esto es un problema de índole privada. El patrimonio social, ahora repartido, es el que debe responder de las deudas y no parece tampoco justo que sea el patrimonio de los liquidadores el que responda únicamente y en primera instancia. Los perjuicios que puedan sufrir los socios (sanciones, recargos intereses y costas) se pueden proteger en vía privada mediante el resarcimiento de daños. Pero si se ha liquidado y cancelado la sociedad sin que el liquidador tuviera conocimiento de esas deudas desconocidas la entidad debe desaparecer de forma definitiva de la vida jurídica. El liquidador no tendrá ningún tipo de responsabilidad y, además, es su obligación repartir el patrimonio. En estos casos, la acción directa contra los socios, de la misma manera que se regula en el artículo 123 de la LSRL [hoy art. 398 LSC], parece adecuada».

Como indica la STS de 15 de noviembre de 2010 (Casación 4064/07, FJ Segundo), no se trata en puridad un caso de responsabilidad en el pago de los tributos sino un supuesto de sucesión de deuda, porque una sociedad disuelta y liquidada ya no existe, lo que impide a la Administración tributaria dirigirse a ella para exigirle el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, debiéndoselo requerir a sus socios o a los partícipes en el capital.

Por último, y por lo que a las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que nos hemos referido, serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos expuestos respecto a las obligaciones tributarias pendientes y, en su caso, hasta el límite del valor determinado conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo 40 de la LGT; por lo que, en consecuencia, tanto en sede de sociedades personalistas como en los supuestos de sociedades en los que la Ley limita la responsabilidad de los socios, su responsabilidad, por este concepto, queda limitada “al valor de su cuota de participación y demás percepciones patrimoniales recibidas en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social”.

Sobre este punto se pronuncia Sánchez-Pedroche (2013: 164) exponiendo que:

«Por fin, en el apartado 5 del artículo 40 de la LGT, la Ley 7/2012 especifica que las infracciones cometidas por las sociedades y entidades aludidas por el precepto serán exigibles a los sucesores hasta el límite determinado por su cuota de liquidación o las demás percepciones recibidas en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones. Se trata de una mera modificación técnica provocada por la propia reforma del precepto, pues ya con anterioridad se llegaba a esa misma e incorrecta conclusión, pues de conformidad no solo con el propio artículo 40.5 de la LGT, sino con los artículos 177.2 y 182.3 de la LGT, la Administración podía dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios o contra todos ellos simultáneamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria, costas o sanciones pendientes o que pudieran proceder como consecuencia de las infracciones cometidas por la sociedad extinta. Con ello se reincide con contumacia en el error consistente en considerar el cobro de la sanción como una finalidad en sí misma, con desdoro de los principios propios del *ius puniendi* y soslayando el hecho incontestable de que los socios pueden responder en tales casos por prestaciones que tuvieron su exclusivo origen en el comportamiento negligente de la propia persona jurídica o de sus órganos de representación (administradores o liquidadores), vulnerándose así los principios de culpabilidad y personalidad de la pena, pues siendo lógico que la sanción la soporte el patrimonio de la persona que cometió la infracción (en este caso el ente o sociedad), ya no lo es tanto que ante su impago se traslade automática e indiscriminadamente a quienes probablemente nada tuvieron que ver con el nacimiento del ilícito.

Cierto es que la doctrina ha venido justificando este concreto contenido de la LGT aludiendo a que la transmisión de las sanciones encuentra acomodo en el injustificable enriquecimiento -materializado en la recepción de una cantidad mayor de la debida- que se produciría para los socios mientras no estuviesen satisfechas las responsabilidades pecuniarias del ente como consecuencia de la comisión de infracciones tributarias, sin embargo, dicha justificación es incapaz de explicar por qué deben responder en tantas ocasiones unos socios que ni fueron administradores, ni tuvieron siquiera participación alguna en la comisión de la infracción imputable a la entidad. En este correcto sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 17 de junio de 2005 (FJ 6º), con ocasión del análisis del artículo 89.4 de la LGT/1963 (precedente del

vigente art. 40 LGT) expuso una seria crítica a tal estado de cosas, señalando que “en una interpretación literal de este precepto, donde no se hace mención expresa de exclusión de las sanciones, contrariamente a como se establece en el artículo 89.3 de la ley citada, referida a la transmisión mortis causa de las obligaciones tributarias, donde rotundamente se establece la intransmisibilidad de las sanciones, puede hacerse pensar que con carácter general, se desprende que la derivación de responsabilidad en el supuesto de “deudas pendientes”, cuando la persona jurídica “cesa en la actividad”, comprende también las sanciones” (...) porque ello sería contrario a los principios de culpabilidad y de personalidad de las sanciones y estaríamos dando carta de naturaleza a que alguien pueda cargar con la responsabilidad tributaria de otro”».

En similares términos se manifiesta Gimeno (2004: 284) al indicar que «aunque se limite el importe de la sanción sucedida al valor de la cuota de liquidación que corresponda, este artículo tiene engarce constitucional muy difícil. Puede sostenerse el principio de transmisión de deudas procedentes de cuota en el principio de contribuir a las cargas públicas, pero no puede sostenerse este principio en el caso de sanciones, que no remuneran una capacidad económica, sino un acto ilícito. De ahí que, como hasta la fecha, ha podido hacerse responsable de las sanciones a los administradores, quienes en definitiva son el sustrato personal de comisión de ese ilícito. Pero ¿a los socios? ¿qué sentido tiene mantener la afflictividad a unas personas que estadísticamente ni se implicaban en la gestión social y que sólo una vez al año pueden opinar sobre esa gestión, al menos en teoría? En principio, y por virtud de la STS 76/1990, los principios del Derecho Penal son aplicables al ámbito sancionador tributario. La responsabilidad de la pena, es decir que sea responsable aquel que haya cometido la infracción del ordenamiento –es uno de los principios que más ilustran nuestro ordenamiento penal, lo que impide cualquier tipo de transmisión de la responsabilidad penal de una a otra persona-».

Frente a lo así razonado, la STSJ de Castilla y León (Sede en Burgos) 559/2009, de 2 de octubre de 2009, Rec. núm. 395/2007, fundamenta cuanto sigue:

**Cuarto.**

*Expuestos los anteriores antecedentes, conviene precisar cual es el supuesto en el que se exige el pago de la sanción al actor ya que la infracción que se dice cometida lo ha sido por una persona jurídica, «Construcciones y Explotaciones Abulenses, S.A.», que, al tiempo en el que se inician las actuaciones de comprobación e investigación, se había extinguido y liquidado, correspondiendo al actor en cuanto socio de la misma, una parte del activo social repartible, en proporción a su participación.*

*“Nos encontramos, pues, ante un supuesto de sucesión en el pago de sanciones, que está previsto de manera específica en el artículo 40.5 y 182.3 de la Ley General Tributaria.*

*En casos como el que ahora nos ocupa es obvio que la extinción y disolución de una persona jurídica no puede hacer desaparecer la infracción que durante su vida activa haya podido cometer esta, ni, en consecuencia, impide tampoco el pago de la sanción que de la misma se deriva, ya que entenderlo así se generaría un ámbito grave de impunidad en la medida que, en última instancia, la extinción de una sociedad es una decisión libre de los socios que la componen y los actos de las personas jurídicas son el resultado de la suma del conocimiento y voluntad individual de cada uno de ellos.*

*Por ese motivo, el artículo 182.3 de la Ley General Tributaria dice «3. Las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras.*

*Las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores de las mismas en los términos previstos en el art. 40 de esta ley».*

*Es decir, se distingue, según que la sanción se haya impuesto a una persona física (párrafo primero) o jurídica (párrafo segundo), en cuyo caso, entra en aplicación el artículo 40.5, según el cual, «Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda».*

*De donde se desprende que las sanciones que pueden exigirse a los sucesores son las ya impuestas al tiempo de la extinción de la sociedad o las que puedan imponerse con posterioridad, derivadas, naturalmente, de infracciones cometidas por la sociedad durante su actividad. También se desprende, del artículo transcrito, que esa responsabilidad tiene un límite cuantitativo, cual es el correspondiente a la cuota de la liquidación que proceda.*

*Dicho límite tiene su razón de ser en el principio de personalidad de las sanciones administrativas ya que en definitiva la persona responsable es la sociedad y a ella se refiere el examen de su responsabilidad en la infracción con independencia de que el que pague o le sea exigido el pago sea otro, esto es, el sucesor, quien en modo alguno va a responder con sus bienes sino con el patrimonio de la sociedad.*

*En definitiva, el citado artículo 40.5 contempla una ficción puesto que traslada al momento en el que la sociedad se ha extinguido (esto es, cuando se impone la sanción) la situación existente cuando no lo estaba, ya que en este momento (esto es, cuando estaba en activo) hubiese sido ella con su patrimonio la que hubiese tenido que hacer frente al pago de la sanción, de modo y manera que al disolverse y liquidarse se ha cometido un «error», por así decirlo, consistente en que debió de haberse detruido el importe de la sanción.*

*De haber sucedido así, el activo social repartible sería inferior y esto es lo que finalmente sucede, lo que quiere decir que los sucesores de la sociedad no van a quedar*

*en peor posición que la que hubiesen tenido de haberse pagado la sanción antes de la extinción de la sociedad y tampoco se van a ver favorecidos por la decisión tomada de disolver y extinguir a la persona jurídica.*

*Por lo tanto, la sanción cuyo pago se exige al actor no lesiona el principio de personalidad de las sanciones y la extinción y disolución de la sociedad no impide que dicho pago se le exija a virtud del título sucesorio que contempla la ley.*

*La actual regulación del supuesto que ahora analizamos es expresa en el sentido que acabamos de destacar aun cuando no constituye ninguna novedad toda vez que el régimen en la anterior legislación tributaria era sustancialmente el mismo a tenor de lo dispuesto en el artículo 89.4 de la Ley General Tributaria, aun cuando bajo la vigencia de esa ley hubo pronunciamientos de los Tribunales no coincidentes.*

*En cualquier caso, bajo la interpretación que aquí sostenemos, dado que se responde hasta el límite de la cuota de liquidación obtenida, la exigencia del pago de la sanción es conforme con el principio de personalidad de las sanciones.*

**Quinto.**

*En otro orden de cosas, y al hilo de lo que se alega en la demanda, hay que decir que es evidente la necesidad de seguir un expediente en relación a aquel al que se le va a exigir el pago de la sanción, esto es el sucesor, ya que en otro caso se le impediría su derecho de defensa y vendría obligado al pago de una sanción sin ser oído.*

*Y es, precisamente, en el ejercicio de tal derecho donde el interesado puede alegar lo que a su derecho convenga, como ha sucedido en el caso presente.*

*Por lo tanto, y dado que así se ha actuado no cabe, en principio hacer reproche alguno al proceder de la Administración, ya que en el acto originariamente recurrido se dice de manera expresa que se le exige la sanción al actor en su calidad de socio y hasta el límite legalmente previsto, esto es, hasta la cuota de liquidación que le ha correspondido, expresándose, igualmente, las razones y motivos que llevan a la Administración a dictar tal acto, debiéndose, en consecuencia, concluir que ninguna de las objeciones que a este respecto hace el actor pueden prosperar.*

**Octavo.**

*Ya se ha indicado el marco general en el que debe de ubicarse el supuesto que ahora analizamos y como el mismo es conforme con el principio de personalidad de las sanciones.*

*Ahora debemos de añadir, dados los términos en los que se ha planteado el debate, que la imposición de toda sanción administrativa exige demostrar que se ha actuado de manera culpable.*

*Dice el artículo 77.1 de la LGT/1963 «1. Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia», lo que viene a coincidir con lo que dispone el art. 183.1 de la LGT 58/2003.*

*La alegación de falta de culpabilidad y exención de responsabilidad, obliga traer a colación necesariamente, por un lado, la previsión legal contenida en el art. 77.4 letra d) de la LGT/1963 cuando establece: 4. «Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes*



*no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:... d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma».*

*Este criterio es actualmente reiterado en el art. 179.2 y 3 de la LGT 58/2003.*

*Y por otro ha de recordarse la constante doctrina jurisprudencial acerca de la apreciación de culpabilidad en el ámbito tributario así la S 23-10-2001, rec. 5149/1995. Pte: Sala Sánchez, Pascual, cuando dice: «como consecuencia de reiterada doctrina - Sentencias de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio de 1998, 17 de mayo de 1999 y 2 de diciembre de 2000 (recurso 774/95), entre muchas más- según la cual toda la materia relativa a infracciones tributarias, como inscritas en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, ha de resolverse desde la perspectiva de los principios de culpabilidad y tipicidad, con completa proscripción de la imposición de sanciones por el mero resultado, tanto antes como después de la reforma introducida en la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985, de 26 de abril, conforme tuvo ocasión de declarar la importante Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990. En definitiva, puede afirmarse, como hizo la propia Dirección General de Inspección Tributaria en su Circular de 29 de febrero de 1988, que la tendencia jurisprudencial ha sido la de «vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente -sigue la Circular- cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria».*

*En el presente caso, no puede considerarse que los hechos declarados probados vengan amparados en una interpretación razonable de la norma puesto que esta es clara y su entendimiento no genera dificultad alguna y hay, desde luego, al menos un falta de diligencia en contabilizar adecuadamente a efectos del impuesto el importe de la venta del inmueble en la medida en que el comportamiento exigible al contribuyente es conocer como debe de imputarse en el ejercicio una venta cuyo precio se ha aplazado y ajustar la conducta a tal conocimiento. Se trata de una operación típica y frecuente del giro de cualquier empresa que recibe una regulación clara en la norma.*

*Ello es así, desde luego, para la sociedad y lo es, igualmente, para el actor ya que no debemos de olvidar que era el Presidente del Consejo de Administración y Consejero delegado.*

*La Resolución recurrida está convenientemente motivada en este punto, como se comprueba con la lectura del último párrafo del Fundamento V, por lo que las críticas que de manera sintética se hacen en la demanda a este respecto deben de desestimarse”.*

■ C) SUPUESTOS DE EXTINCIÓN O DISOLUCIÓN SIN LIQUIDACIÓN DE SOCIEDADES O ENTIDADES CON PERSONALIDAD JURÍDICA [ART. 40.3 LGT].

**Artículo 40.3 LGT**

*“En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades y entidades con personalidad jurídica, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad y entidad con personalidad jurídica”.*

La transmisión de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades extinguidas o disueltas sin liquidación es abordada, por todas, en la STS, de 3 de mayo de 2012, Rec. núm. 5268/2008, relativa a un supuesto de escisión, fundamentando que:

**Tercero.**

*Debemos partir de que estamos en el presente caso -el de la deudora principal- ante un procedimiento de disolución sin liquidación, -como afirma la parte en su recurso- y que la posición de la recurrente no es la de una responsable de la deuda, sino la de sucesora de la misma. Por ello no era necesaria la declaración de fallido de PRONOGAR 94, S.L. aunque, como afirma el TEAC, esa circunstancia, que se ha producido, no le haya causado perjuicio alguno a la impugnante.*

*(...)*

*La sentencia impugnada trae a colación el artículo 89.4 de la LGT, que establece que "en el caso de sociedades o entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital, que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado".*

*Visto el texto, obviamente su finalidad era la de asegurar la sucesión en el cobro de la deuda tributaria, pero al mismo tiempo garantizar a los adquirentes obligados al pago que éste solo alcanzaría a los bienes de la sociedad preexistente, sin extenderse más allá de la cuota de liquidación.*

*Pero con toda evidencia no es éste el caso que nos ocupa, en el que no hubo liquidación y cuyo tipo encontramos definido en el artículo 97.2.a) de la Ley 43/95, en el que se nos dice que tendrá la consideración de escisión la operación por la cual "una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación", en cuyo caso establece el artículo 104 que surge una sucesión a título universal y se transmiten a la entidad*

*adquirente los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad transmitente, solución, por cierto, que es idéntica a la posteriormente recogida en el artículo 40.3 de la Ley 58/2003, invocado en la sentencia impugnada, aunque no aplicable al caso por la razón antedicha, pero en definitiva se trata siempre de un supuesto de sucesión universal, en el que la entidad sucesora se coloca en la misma posición que el anterior titular, trasladándose en bloque y sin limitación alguna las responsabilidades tributarias de la sociedad disuelta. Supone, en suma, la aplicación de las reglas generales de derecho mercantil, reglas recogidas en el requerimiento de pago practicado a la recurrente tendentes a reseñar que en la escisión producida se realiza la transmisión en bloque del activo y pasivo de la sociedad escindida a la nueva sociedad. No se aprecia, por tanto, la disparidad entre las normas tributarias y mercantiles a la que hace referencia la recurrente.*

*Y ello porque en este supuesto es claro que debe hablarse de sucesión en la titularidad de patrimonio, siendo esa circunstancia la que da sentido a la norma que estamos analizando.*

*Es por eso que, ya dentro del procedimiento regulado en la Ley 58/2003, se distingue claramente en la Sección Tercera, Capítulo Quinto, el procedimiento a seguir frente a los responsables (Subsección Primera, artículos 174 a 176) de la seguida contra los sucesores (Subsección Segunda, artículo 177). Y del examen de este último precepto, a diferencia de lo que ocurre con el procedimiento de responsabilidad, no se deriva ni la necesidad de dar audiencia ni la de dictar acto formal de declaración de responsabilidad al sucesor, sino simplemente se establece la posibilidad de requerir el pago de la deuda al mismo (apartado 2). En el mismo sentido se pronuncia el artículo 127.4 del Real Decreto 939/2005, de 29 julio, por el que se aprueba el nuevo Reglamento General de Recaudación, que aunque no resulte aplicable temporalmente, si marca una pauta interpretativa de interés al señalar que en los casos de disolución de una sociedad el procedimiento de recaudación frente a los sucesores consiste simplemente en la notificación a los mismos de la sucesión requiriéndoles el pago de la deuda. Y si el procedimiento de que estamos hablando, seguido respecto del sucesor, es una mera continuación del seguido respecto del deudor principal, y éste se hallaba en apremio, resulta también evidente que dicho apremio resulta pertinente al haberse iniciado la acción contra la recurrente después de haber sido notificada la providencia de apremio al deudor.*

Tras la entrada en vigor de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (en lo sucesivo LME), quedó unificado y ampliado el régimen jurídico de las denominadas «modificaciones estructurales», entendidas, según indica el Preámbulo de la citada LME, como aquellas alteraciones de la sociedad que van más allá de las simples modificaciones estatutarias para afectar a la

estructura patrimonial o personal de la sociedad, incluyéndose así a las operaciones de transformación, la fusión, la escisión y la cesión global de activo y pasivo.

En virtud de la fusión (ex art. 22 LME), dos o más sociedades mercantiles inscritas se integran en una única sociedad mediante la transmisión en bloque de sus patrimonios y la atribución a los socios de las sociedades que se extinguen de acciones, participaciones o cuotas de la sociedad resultante, que puede ser de nueva creación o una de las sociedades que se fusionan. También constituye una fusión (ex art. 53 LME) la operación mediante la cual una sociedad se extingue transmitiendo en bloque su patrimonio a la sociedad que posee la totalidad de las acciones, participaciones o cuotas correspondientes a aquélla.

Por lo que a la escisión se refiere, el art. 68 LME establece las siguientes modalidades: la escisión total, la escisión parcial y la segregación. Así (ex art. 69), se entiende por escisión total la extinción de una sociedad, con división de todo su patrimonio en dos o más partes, cada una de las cuales se transmite en bloque por sucesión universal a una sociedad de nueva creación o es absorbida por una sociedad ya existente, recibiendo los socios un número de acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias proporcional a su respectiva participación en la sociedad que se escinde.

Por su parte, el art. 70 LME define la escisión parcial como el traspaso en bloque por sucesión universal de una o varias partes del patrimonio de una sociedad, cada una de las cuales forme una unidad económica, a una o varias sociedades de nueva creación o ya existentes, recibiendo los socios de la sociedad que se escinde un número de acciones, participaciones o cuotas sociales de las sociedades beneficiarias de la escisión proporcional a su respectiva participación en la sociedad que se escinde y reduciendo ésta el capital social en la cuantía necesaria. Si la parte del patrimonio que se transmite en bloque está constituida por una o varias empresas o establecimientos comerciales, industriales o de servicios, podrán ser atribuidas a la sociedad beneficiaria las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de la empresa que se traspa.

En el art. 71 LME, se define la segregación como el traspaso en bloque por sucesión universal de una o varias partes del patrimonio de una sociedad, cada una de las cuales forme una unidad económica, a una o varias sociedades, recibiendo a cambio la sociedad segregada acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias.

Se aplicarán también, en cuanto procedan, las normas de la escisión a la operación mediante la cual (ex art. 72 LME) una sociedad transmite en bloque su patrimonio a otra sociedad de nueva creación, recibiendo a cambio todas las acciones, participaciones o cuotas de socio de la sociedad beneficiaria.

Por último, los arts. 81 a 84 LME regulan las operaciones de cesión global de activo y pasivo, en virtud de la cual, una sociedad inscrita podrá transmitir en bloque todo su patrimonio por sucesión universal, a uno o a varios socios o terceros, a cambio de una contraprestación que no podrá consistir en acciones, participaciones o cuotas de socio del cesionario. Cuando la cesión global se realice a dos o más cesionarios, la denominada cesión global plural, cada parte del patrimonio que se ceda habrá de constituir una unidad económica.

La sociedad cedente quedará extinguida si la contraprestación fuese recibida total y directamente por los socios. En todo caso, la contraprestación que reciba cada socio deberá respetar las normas aplicables a la cuota de liquidación.

En lo atinente al régimen de responsabilidad, el art. 75.2 LME prevé que, en caso de escisión total, cuando un elemento del pasivo no sea atribuido a alguna sociedad beneficiaria en el proyecto de escisión y la interpretación de éste no permita decidir sobre su reparto, responderán solidariamente de él todas las sociedades beneficiarias. Paralelamente (ex art. 80 LME) de las obligaciones asumidas por una sociedad beneficiaria que resulten incumplidas responderán solidariamente las demás sociedades beneficiarias hasta el importe del activo neto atribuido en la escisión a cada una de ellas y, si subsistiera, la propia sociedad escindida por la totalidad de la obligación.

Igual responsabilidad recaerá en los supuestos de cesión global de activos y pasivos, por las obligaciones asumidas por un cesionario que resulten incumplidas y de las que responderán solidariamente los demás cesionarios, hasta el límite del activo neto atribuido a cada uno de ellos en la cesión; y, según los casos, los socios hasta el límite de lo que hubieran recibido como contraprestación por la cesión, o la propia sociedad que no se hubiera extinguido, por la totalidad de la obligación. La responsabilidad solidaria de los cesionarios y los socios prescribirá (ex art. 91 Ley 3/2009) a los cinco años.

Al tiempo, y salvo que los acreedores sociales hayan consentido de modo expreso la fusión, los socios responsables personalmente de las deudas de las sociedades que se extingan por la fusión contraídas con anterioridad a esa fusión,

continuarán respondiendo de esas deudas. Esta responsabilidad (ex art. 48 LME) prescribirá a los cinco años a contar desde la publicación de la fusión en el Boletín Oficial del Registro Mercantil.

Los desplazamientos patrimoniales así definidos pueden generar, en las entidades intervinientes y en sus respectivos socios, efectos tributarios tanto en el ámbito de la imposición directa como en la indirecta ocasionando, en consecuencia, alteraciones sustanciales del comportamiento empresarial más allá de las indispensables para cubrir determinadas ineficiencias producidas por el propio mercado. Pues bien, con la entrada en vigor de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, se incorporaron a nuestro ordenamiento jurídico las normas contenidas en la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable económicas de concentración y reestructuración de empresas (derogada por Directiva 2009/133/CE del Consejo de 19 de octubre de 2009). Así, como indicaba el Preámbulo de la citada Ley 29/1991, “si bien la norma comunitaria únicamente versa sobre aquellas operaciones que se realicen entre entidades residentes en diferentes Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, los principios tributarios sobre los que está construida son igualmente válidos para regular las operaciones realizadas entre entidades residentes en territorio español. Por este motivo, se establece un régimen tributario único para unas y otras. Este régimen tributario responde a un principio básico: la neutralidad. La regulación contenida en la presente norma no estimula la realización de las operaciones antedichas, pero tampoco las obstaculiza, porque su ejecución no origina carga tributaria alguna, ni otro beneficio fiscal que el consistente en el diferimiento de aquélla. La neutralidad se alcanza a través de dos técnicas tributarias: a) No integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que grava a las entidades transmitentes, de los incrementos y disminuciones de patrimonio correspondientes a los bienes transmitidos b) Las entidades adquirentes deben valorar los elementos recibidos, a efectos fiscales, por el importe que tenían con anterioridad a la realización de la transmisión. Técnicas similares se utilizan respecto de los socios de las entidades transmitentes, ya que éstos no están obligados a integrar en su base imponible los incrementos y disminuciones de patrimonio que se produzcan con ocasión del canje de valores, pero los recibidos se valoran, a efectos fiscales, por el valor de adquisición de los entregados”.

Posteriormente, este régimen de diferimiento se incluyó en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 43/1995, actualizado por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Por su parte, el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dedicó su Título VII, Cap. VIII, a la regulación de este régimen especial, con la pretensión clarificar y sistematizar la normativa del aplicación al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.

La vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, regula, en el Capítulo VII de su Título VII, este Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, atendiendo, como ya hiciera el ahora derogado TRLIS, a las consideraciones dimanantes de las Directivas UE. Sin embargo, e igual a lo que acontecía durante la vigencia del R.D. Leg. 4/2004, la norma fiscal define las distintas operaciones de reestructuración de forma autónoma a la establecida en la LME, por lo que, en determinados supuestos, resulta dificultoso delimitar el encaje de tales ámbitos normativos.

Así, y por lo que a la fusión se refiere y prescindiendo, por lo que ahora interesa, del encuadramiento fiscal de las denominadas fusiones especiales (arts. 49 a 52 LME), es definida en la LIS (art. 76.1), como aquella operación por la cual:

*a) Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.*

*b) Dos o más entidades transmiten en bloque a otra nueva, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de sus patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la nueva entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.*

*c) Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social.*

Las letras a) y b) del precepto reproducido tendrían su correspondencia mercantil, respectivamente, en los puntos 1 y 2 del art. 22 de la LME, mientras que la

operación contemplada en el art. 76.1.c) LIS resulta análoga a la prevenida en el art. 53 de la LME, a cuyo tenor:

*“También constituye una fusión la operación mediante la cual una sociedad se extingue transmitiendo en bloque su patrimonio a la sociedad que posee la totalidad de las acciones, participaciones o cuotas correspondientes a aquélla”.*

Las operaciones de escisión son definidas en el art. 76.2.1º LIS, considerando como tal a la operación por la cual:

**a)** *Una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.*

**b)** *Una entidad segrega una o varias partes de su patrimonio social que formen ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniendo en su patrimonio al menos una rama de actividad en la entidad transmitente, o bien participaciones en el capital de otras entidades que le confieran la mayoría del capital social de estas, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra anterior.*

**c)** *Una entidad segrega una parte de su patrimonio social, constituida por participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital social en estas, y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniendo en su patrimonio, al menos, participaciones de similares características en el capital de otra u otras entidades o bien una rama de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra a) anterior.*

Añadiendo el segundo punto de este art. 76.2 que:

**2.º** *En los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad.*



**Artículo 72. Constitución de sociedad íntegramente participada mediante transmisión del patrimonio.**

*Se aplicarán también, en cuanto procedan, las normas de la escisión a la operación mediante la cual una sociedad transmite en bloque su patrimonio a otra sociedad de nueva creación, recibiendo a cambio todas las acciones, participaciones o cuotas de socio de la sociedad beneficiaria*

Los tres tipos de escisión recogidas en el transcrito art. 76.2 LIS conllevan la atribución de los valores recibidos de la sociedad beneficiaria a los socios de la sociedad escindida, por lo que la operación definida en el art. 71 LME (segregación) no podría beneficiarse de este régimen especial atendiendo a que, en este caso, es la sociedad segregada la que recibe las acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias.

Sin embargo, este tipo de modificación estructural puede encontrar acomodo en el régimen especial de fusiones a través de la figura, recogida en dicho Capítulo VII del Título VII LIS, de aportación no dineraria de ramas de actividad. Así:

**Artículo 76.3**

*Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente.*

**Artículo 76.4**

*Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.*

Del mismo modo, en el supuesto de transmisión en bloque del patrimonio societario a otra entidad de nueva creación, recibiendo a cambio todas las acciones, participaciones o cuotas de socio de la sociedad beneficiaria a que se refiere el art. 72 de la LME, la operación (filialización) podría acogerse a la figura del canje de valores representativos del capital social (art. 76.5 LIS) o al régimen fiscal del canje de valores (art. 80 LIS) o bien el de aportaciones no dinerarias (art. 87 LIS).

**Artículo 76.5 LIS.**

*Tendrá la consideración de canje de valores representativos del capital social la operación por la cual una entidad adquiere una participación en el capital social de otra que le permite obtener la mayoría de los derechos de voto en ella o, si ya dispone de dicha mayoría, adquirir una mayor participación, mediante la atribución a los socios, a cambio de sus valores, de otros representativos del capital social de la primera entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.*

**Artículo 80. Régimen fiscal del canje de valores.**

*1. No se integrarán en la base imponible de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión del canje de valores, siempre que cumplan los requisitos siguientes:*

*a) Que los socios que realicen el canje de valores residan en territorio español o en el de algún otro Estado miembro de la Unión Europea o en el de cualquier otro Estado siempre que, en este último caso, los valores recibidos sean representativos del capital social de una entidad residente en España.*

*(...)*

*b) Que la entidad que adquiera los valores sea residente en territorio español o esté comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2009/133/CE.*

**Artículo 87. Aportaciones no dinerarias.**

*1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del contribuyente de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a las aportaciones no dinerarias en las que concurran los siguientes requisitos:*

*a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.*

*b) Que una vez realizada la aportación, el contribuyente aportante de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por ciento.*

*(...)*

Señala Prada (2009: 46) que «la recalificación legal de la aportación de rama en segregación, con independencia de entrañar el cumplimiento de determinadas exigencias procedimentales y de garantía, nada obsta para que le resulta de aplicación, a nuestro modo de ver, el régimen fiscal definido en el artículo 83.2.3 del TRIS [actual 76.3 Ley 27/2014]. Se aplica el régimen legal de la escisión, con sus requisitos tuitivos,

pero, materialmente, tal y como aparece descrita en la norma tributaria, su estructura es por completo coincidente con la que define la figura mercantil de la segregación (...).

Pues bien, en referencia a estas modalidades tradicionales, vale recordar que el criterio de calificación fiscal debe ceder ante el mercantil, de modo que, operaciones que materialmente parecen producir idénticos resultados, en tanto sean -y sólo en tal caso-, formalmente aceptadas como operaciones de escisión, resultarán acreedoras al régimen de neutralidad y diferimiento fiscal».

Sentado lo anterior, en la conciliación de los ámbitos mercantil y fiscal pueden surgir discrepancias derivadas del hecho de que la LME exige que los patrimonios transmitidos (arts. 70.1 y 71) constituyan “unidades económicas” mientras que en sede del impuesto societario la exigencia viene referida a la existencia de “ramas de actividad” en la entidad transmitente, concepto este que para la doctrina de la DGT es más estricto que el de unidad económica.

A juicio de López Tello (2011: 174), «no es necesario que el conjunto de elementos patrimoniales transmitidos en la escisión funcione por sus propios medios en la entidad escindida, lo que decía y dice la ley es que basta con que *“sea capaz de funcionar por sus propios medios”*. La susceptibilidad era y es lo decisivo, y este clavo está bien remachado hoy en el apartado 4 del artículo 88 TRLIS -actual art. 76.4 Ley 27/2014-, donde el cambio de redacción respecto del artículo 97.4 LIS lo ha sido para incluir expresamente la susceptibilidad de ser en la primera fase de la definición de rama de actividad, esto es, *“conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma”*».

***Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.***

***Artículo 97. Definiciones***

***4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.***

Plantea igualmente el citado autor (2011: 175), a partir de la SAN, de 11 de febrero de 2011, Rec. núm. 320/2007, la concordancia o discrepancia de los conceptos “rama de actividad”, a que se refiere la LIS, y “unidad económica” utilizado en la LME, pues si estas nociones fueran equivalentes, señala la Audiencia Nacional, «una vez calificada una escisión parcial como tal por el registrador mercantil cabría dudar de la capacidad de la Administración tributaria para volver sobre la cuestión y negar que el

patrimonio segregado constituyera una unidad económica, y por tanto una rama de actividad. Quizá por ello ha sido postura tradicional de la Administración tributaria la de afirmar su capacidad de calificación en este punto entendiendo, expresa o tácitamente, que “unidad económica” y “rama de actividad” significan cosas distintas». Acotada así la cuestión, extracta el siguiente razonamiento de la Sentencia referenciada:

**Sexto.**

*La demanda parte de la identificación esencial de ambos conceptos, el fiscal y el mercantil, de suerte que la concurrencia probada de éste (sin el cual no podría hablarse de escisión ni, en consecuencia, ésta sería válida y eficaz), tesis que tampoco rebate en ningún momento la Administración, ni en la vía económico-administrativa ni en este proceso, haría innecesaria cualquier indagación suplementaria sobre la realidad del concepto y la procedencia de reconocerle sus efectos jurídicos naturales.*

*La Sala no considera necesario, a efectos de la resolución de este litigio, resolver la cuestión acerca de si ambos conceptos jurídicos indeterminados son idénticos o no lo son, en el sentido de que la Ley fiscal imponga unas exigencias mayores que la ley mercantil, lo que significaría, como consecuencia, que una escisión perfectamente válida desde el punto de vista del Derecho societario podría no dar lugar a la segregación de una rama de actividad susceptible de acogerse al derecho al diferimiento que la LIS reserva a las ramas de actividad, pero lo que sí es evidente es que el concepto mercantil, aun partiendo dialécticamente de la idea de que sea más amplio que el tributario, no se limita a la segregación de activos o elementos patrimoniales aisladamente considerados, sino que exige que constituyan una unidad económica, que es la relación o interconexión entre esos elementos, reunidos por una característica funcional común.*

*En cualquier caso, o bien el concepto mercantil de unidad económica es sinónimo del definido como “rama de actividad” por la Ley fiscal, o bien estamos en presencia de dos nociones diferenciadas en algo. En el primero de los casos, estaríamos en presencia de una norma tributaria en blanco para cuya comprensión ha de acudir necesariamente a definiciones y conceptos propios de la normativa mercantil y su sistema de fuentes, lo que para abreviar la exposición daría como consecuencia necesaria que, una vez inscrita la escisión parcial en el Registro Mercantil (art. 254, en relación con el art. 245.1 TRLSA), preceptos que además atribuyen a la inscripción registral carácter constitutivo frente a terceros, pues “...la eficacia de la fusión (y de la escisión cuyas normas se remiten al régimen de la fusión) quedará supeditada a la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, a la inscripción de la absorción...”, tendríamos un concepto agotadoramente perfilado por la norma mercantil, de suerte que habiendo probadamente “unidad económica”, también se daría inexcusablemente, dada esa identidad objetiva, el requisito de la “rama de actividad” a los pertinentes efectos fiscales, liberando a la empresa titular de la inscripción de toda carga probatoria al respecto.*

*Pero si no estuviéramos ante conceptos equiparables íntegramente, la Administración debería definir -tarea que se ha abstenido de hacer- en qué casos una unidad económica en sentido de la legislación de sociedades anónimas no sería, al*

*mismo tiempo, una rama de actividad fiscalmente considerada, lo que habría exigido un análisis algo más preciso y concreto que el efectuado acerca de las diferencias entre ambas instituciones, acotado a la determinación de porque la división o unidad comercial de telecomunicaciones, aun siendo una unidad económica, no integraría el presupuesto de la rama de actividad.*

*(...) En este asunto, la Inspección ha actuado con cierta ignorancia de ideas jurídicas esenciales al caso, pues como denuncia enfáticamente la demanda, sin que la contestación a la demanda salga al paso de tales razonamientos, la actividad de calificación del registrador mercantil (arts. 18 y 20 del Código de Comercio) no puede ser soslayada de la manera en que lo hace la Inspección, que de hecho viene a sustituir o enervar los efectos jurídicos de esa calificación, a la que la Ley atribuye una presunción de validez que sólo puede ser destruida con sometimiento a cauces jurídicos bien precisos, haciendo un uso abusivo de la potestad instrumental de calificación que le reconoce la LGT en su artículo 13. Esta, evidentemente, no puede convertir a la Administración en juez civil, penal, mercantil o administrativo al mismo tiempo, ni le permite establecer calificaciones jurídicas de los actos hechos o negocios jurídicos que se sometan a su examen prescindiendo de las presunciones legales asociadas a la observancia de determinadas formas jurídicas, en algunos casos condicionantes de la validez misma de tales actos, como sucede, por ejemplo, con la inscripción registral de la escisión, sea ésta total o parcial.*

*Así sucede, por ejemplo, con la escisión parcial, que es la operación societaria a través de la cual se ha canalizado, en este caso, la segregación de la rama de actividad que pretende acogerse al régimen de neutralidad fiscal. Como hemos dicho, la ley mercantil exige una forma ad solemnitatem sin cuya observancia el negocio jurídico societario no sería válido ni eficaz. De ahí que, contrario sensu, el sometimiento de la sociedad escindida a las adecuadas formas sustanciales y la intervención en ellas de un funcionario público, el Registrador Mercantil, dotado legalmente no sólo de una potestad de calificación, sino, en el resultado de su actividad, de una presunción de exactitud y validez del contenido del Registro (arts. 18.2 y 20.1 del Código de Comercio), hace improcedente una calificación correctora aun cuando lo fuera a los solos efectos fiscales.*

*Tales consideraciones nos llevan a la conclusión de que la presunción de validez y exactitud de los actos inscritos, en los términos del art. 20.1 del citado Código, a cuyo tenor "1. El contenido del Registro se presume exacto y válido. Los asientos del Registro están bajo la salvaguardia de los Tribunales y producirán sus efectos mientras no se inscriba la declaración judicial de su inexactitud o nulidad...", obliga necesariamente a considerar que la operación societaria es válida y eficaz desde el punto de vista mercantil, lo que determina, al margen de lo que más adelante se dirá a propósito del controvertido cumplimiento del requisito de la proporcionalidad cuantitativa, que lo segregado es, con valor de presunción iuris et de iure, una unidad económica, no un grupo aislado de elementos patrimoniales inconexos o no agrupados bajo una misma funcionalidad organizativa autónoma o separada.*

*De ahí que la Inspección, sometida tanto a la ley mercantil como a la ley tributaria (arts. 9.3 y 103 CE), no pueda desconocer como lo ha hecho la validez y presunción presente en los hechos inscritos, de donde resulta la existencia necesaria de una unidad económica, de suerte que si, en su opinión, esa noción jurídica es diferente de la noción tributaria de rama de actividad, tendría que haber explicado mínimamente -tarea que brilla por su ausencia de manera completa en este procedimiento-, en qué se diferencian uno y otro concepto jurídico o, en otras palabras, en qué casos, situaciones o circunstancias que no nos facilitan los actos administrativos recurridos, una unidad económica del art. 253.1 TRLSA no es, sólo por el hecho de serlo, también una rama de actividad en el sentido atribuido por el art. 97.4 LIS, susceptible en consecuencia de integrar una de las operaciones que, en principio, pueden acogerse a los beneficios del capítulo en que dicho precepto de la LIS se integra.*

*En esencia, aunque por hipótesis partiéramos de la falta de íntegra y total identificación entre ambas nociones proporcionadas por la norma mercantil y por la tributaria, lo que es evidente es que lo transmitido no es una mera agregación de activos y pasivos sin ninguna conexión, sino una unidad económica, que la Sala entiende se caracteriza por la reunión de los elementos patrimoniales bajo una idea organizativa común, concepto que es coincidente en ello con el requerido a efectos tributarios.*

Por lo que a las operaciones de cesión global de activo y pasivo (arts. 81 a 84 LME) se refiere, señalan López y Cremades (2010: 59) que «destaca inmediatamente el hecho de que la cesión global de activo y pasivo exige que, a cambio de la cesión del patrimonio, se entregue “una contraprestación que no podrá consistir en acciones, participaciones o cuotas del cesionario”. Contrastando este requisito con las distintas figuras que pueden acogerse al régimen fiscal especial, se observa que -salvo la operación asimilada a la fusión del artículo 83.1.c) LIS [actual art. 76.1.c) Ley 27/2014] lógicamente no aplicable a este supuesto- todas ellas (fusión, escisión, aportación de rama de actividad, canje de valores o aportación no dineraria especial) exigen que la contraprestación consista precisamente en valores representativos del capital de la entidad que recibe el patrimonio. En consecuencia, entendemos que la nueva cesión global de activo y pasivo que define la LME no podrá acogerse al régimen fiscal especial de fusiones, al no ser susceptible de encaje en ninguna de las operaciones recogidas en él».

Por su parte Prada (2009: 44), al referirse al supuesto enunciado en el artículo 81.2 LME, recuerda que:

«Se trata de un mecanismo de transmisión de empresas, con la particularidad de que la contraprestación es recibida total y directamente por los socios, extinguiéndose la sociedad cedente.

Esto es, la entidad transmitente será la sociedad, pero dado que la contraprestación se abona a los socios directamente desde y por la compradora -

por ministerio de la ley parece que la contraprestación es imperativo entregarla a los socios, eso sí, respetando los criterios de fijación de la cuota de liquidación-, parece que, a efectos fiscales, la transmisión de empresa se produce desde la sociedad, si bien no es ésta la que tiene derecho a la contraprestación, sino su socio.

¿Habrá, en consecuencia, los hechos imponible propios de la transmisión de empresa, producida en sede de sociedad y, adicionalmente, los propios de la disolución y liquidación en sede de socio? Eso es lo que parece.

En nuestra opinión, y es tal vez una cuestión *de lege ferenda*, la más razonable interpretación de la fiscalidad de la figura -que parece componerse de una venta de empresa por una sociedad y una liquidación societaria, con su inherente realización de plusvalías en sede de socio-, si se pretenden cohonestar sus efectos tributarios con el carácter de modificación estructural que atribuye a la misma la nueva normativa, debería ser la de configurar la transmisión patrimonial desde la cesionaria a la cedente como una transmisión en la que las plusvalías quedasen suspendidas, esto es, fiscalmente diferidas, a la vez que se gravara de manera efectiva la plusvalía obtenida por el socio en la liquidación societaria con arreglo al régimen general que le corresponda —según sea persona física o jurídica—, toda vez que el socio no permanece en la estructura societaria posterior a la modificación estructural, sino que se desliga de la cesionaria resultante».

Sentado cuanto antecede, y como se ha adelantado, en virtud de lo así establecido, no se integrarán en la base imponible las rentas derivadas de las operaciones descritas. Los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen previsto en el artículo 76 LME se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente. Paralelamente, las acciones o participaciones recibidas como consecuencia de una aportación de ramas de actividad o de elementos patrimoniales se valorarán, a efectos fiscales, por el mismo valor fiscal que tenían la rama de actividad o los elementos patrimoniales aportados.

Tras la entrada en vigor de la Ley 27/2014 este régimen se configura expresamente como el régimen general aplicable a las operaciones de reestructuración, desapareciendo, por tanto, la opción para su aplicación que prevenía el TRLIS, y estableciéndose una obligación genérica de comunicación a la Administración tributaria de la realización de operaciones que aplican el mismo. Así (ex art. 89 LIS), se entenderá

que las operaciones reguladas en este Capítulo VII del Título VII aplican el régimen establecido en el mismo, salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la comunicación a la Administración tributaria, por la entidad adquirente de las operaciones, salvo que la misma no sea residente en territorio español, en cuyo caso dicha comunicación se realizará por la entidad transmitente. Esta comunicación deberá indicar el tipo de operación que se realiza y si se opta por no aplicar este régimen fiscal especial.

A este respecto, señala Blasco (2015: 82) cuatro modificaciones sustanciales contempladas en la nueva normativa:

– «De acuerdo con el artículo 89 de la LIS se configura este régimen como el general para las operaciones de reestructuración, desapareciendo, por tanto, la necesidad de optar por su aplicación, aunque se establece una obligación genérica de comunicación a la Administración tributaria de la realización de operaciones que aplican el mismo.

– Como consecuencia necesaria de la aplicación del régimen de exención en la transmisión de participaciones de origen interno desaparece como mecanismo para eliminar la doble imposición el régimen de deducibilidad fiscal del fondo de comercio de fusión.

– Se establece expresamente la subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles negativas generadas por una rama de actividad, cuando la misma es objeto de transmisión por otra entidad. De esta manera, las bases imponibles negativas acompañan a la actividad que las ha generado, cualquiera que sea el titular jurídico de la misma.

– Se regula expresamente la aplicación parcial del régimen, circunscribiendo las regularizaciones que pudieran derivarse de eventuales incumplimientos al ámbito de la ventaja fiscal obtenida que se considera improcedente».

En otro orden de cosas, mención especial merece la prevención establecida en la Directiva 90/434/CEE del Consejo -cuya literalidad mantuvo el considerando (13) de la Directiva 2009/133/CE- al señalar que “conviene prever la facultad de los Estados miembros de rechazar el beneficio de la aplicación de la presente Directiva cuando la operación de fusión, de escisión, de escisión parcial, de aportación de activos, de canje de acciones o de traslado de domicilio social de una SE o SCE tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscal”. Atendiendo a esta consideración, el primer párrafo del art. 89.2 de la LIS -como ya hiciera 96.2 del RD Leg. 4/2004 TRLIS, relativo a la aplicación del régimen fiscal- establece que, “no se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la



evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal”.

El precepto (CV V0072/2014), recoge de forma expresa la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, que justifica que a las mismas les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen general –hoy opcional- establecido para esas operaciones en el artículo 15 del TRLIS –actual art. 17 LIS-. El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en la toma de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones. Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial.

Como pone de manifiesto la SAN, de 29 de marzo de 2012, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. núm. 252/2009:

*«La existencia del "motivo económico válido" es sustancial para la aplicación del referido régimen especial. Se puede afirmar que, desde el punto de vista doctrinal, administrativo y judicial, los pronunciamientos sobre este requisito tienen un sustrato casuístico, que obliga al análisis de las alegaciones y actuaciones de los sujetos pasivos implicados en dicha operación, y el resultado perseguido por el presunto beneficiario de este régimen, paralelamente a la finalidad pretendida, pero todo enmarcado en la acreditación del "motivo económico válido", o, desde otra perspectiva, "motivación" de la repercusión "económica" de la operación mercantil a realizar o realizada, pues la posibilidad de elevar Consulta a la Administración tributaria así lo exige. La aplicación de este régimen fiscal no ha de constituir el "motivo" de la fusión, sino que es el resultado de la existencia de un "motivo económico válido", al que no se puede equiparar el motivo de obtener un beneficio o ventaja fiscal, pues de lo que se trata es que la "reestructuración" llevada a cabo por las entidades supongan un mejor aprovechamiento de sus elementos, materiales, inmateriales y personales, en el contexto de la economía de la entidad y de la economía nacional o comunitaria. No se debe olvidar que, en definitiva, todos los ciudadanos contribuyen con sus impuestos, a que las entidades que cumplan con esas condiciones fiscales tributen menos o no tributen.*

(...)

*Es cierto que la citada normativa no elude dar un concepto de "motivo económico válido", supliendo su definición acudiendo a decisiones empresariales que evocan el "poder de dirección" de todo empresario, como "la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación". En parte, es mejor que el legislador no dé un concepto de "motivo económico válido", pues las decisiones empresariales pueden abarcar diversas facetas de la estrategia empresarial, sea en relación con el lanzamiento e introducción de productos en un mercado concreto, con la estructura organizativa de la propia empresa, etc. Lo que si se pretende por el legislador es que, bajo la alegación de esas razones, se esconda un ánimo puramente especulativo fiscal, sin que exista una verdadera razón de índole "económica", es decir, que niega la aplicación de este régimen fiscal cuando la finalidad principal de la operación sea la de conseguir un mero ahorro de impuestos, lo que se puede conseguir por otros mecanismos como el de las "deducciones" o "exenciones" en el Impuesto sobre Sociedades; pero siempre ligado a los rendimientos obtenidos por la explotación económica de la actividad empresarial».*

Por último, procede indicar que en los supuestos de renuncia, total o parcial, a este régimen o en los que no se ejercite la opción de renuncia prevista en el ap. 2 del art. 76, serán de aplicación las reglas establecidas en el artículo 17 de la LIS, a cuyo tenor, en lo que ahora concierne:

***Artículo 17 LIS. Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias.***

*3. "Los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de fusión y escisión total o parcial, se valorarán, en sede de las entidades y de sus socios, de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.*

*-Cap.VII Título VII: "Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea".*

*Los elementos patrimoniales aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, así como los valores adquiridos por canje, se valorarán de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.*

*No obstante, en caso de no resultar de aplicación el régimen establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley en cualquiera de las operaciones mencionadas en este apartado, los referidos elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con lo establecido en el apartado siguiente.*

*4. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:*

*a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo. No tendrán esta consideración las subvenciones.*

*b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley o bien que resulte de aplicación el apartado 2 anterior.*

*c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de éstos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.*

*d) Los transmitidos en virtud de fusión, y escisión total o parcial, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.*

*e) Los adquiridos por permuta.*

*f) Los adquiridos por canje o conversión, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.*

*Se entenderá por valor de mercado el que hubiera sido acordado entre partes independientes, pudiendo admitirse cualquiera de los métodos previstos en el artículo 18.4 de esta Ley.*

*5. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d) del apartado anterior, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. No obstante, en el supuesto de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital o fondos propios, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado.*

*En los supuestos previstos en las letras e) y f) del apartado anterior, las entidades integrarán en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos adquiridos y el valor fiscal de los entregados.*

*(...)*

*La integración en la base imponible de las rentas a las que se refiere este artículo se efectuará en el período impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas.*

*6. En la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación.*

*La misma regla se aplicará en el caso de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones.*

*(...)*

*8. En la disolución de entidades y separación de socios se integrará en la base imponible de éstos la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación anulada.*

*9. En la fusión, absorción o escisión total o parcial se integrará en la base imponible de los socios la diferencia entre el valor de mercado de la participación recibida y el valor fiscal de la participación anulada, salvo que resulte de aplicación el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.*

*10. La reducción de capital cuya finalidad sea diferente a la devolución de aportaciones no determinará para los socios rentas, positivas o negativas, integrables en la base imponible.*

*(...)"*

Por su parte, el art. 84.1 de Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (sucesor del art. 90 RD Leg. 4/2004 TRLIS -vigente hasta el 31 de diciembre de 2014-) establece que cuando las operaciones mencionadas en su artículo 76 (fusión, escisión, aportación no dineraria de ramas de actividad, canje de valores representativos del capital social) u 87 (aportaciones no dinerarias) de esta Ley determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente. Cuando la sucesión no sea a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos.

Por último, el segundo apartado de este art. 84 previene, respecto de las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente, que las mismas se transmitirán a la entidad adquirente siempre que "se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

*a) La extinción de la entidad transmitente.*

*b) La transmisión de una rama de actividad cuyos resultados hayan generado bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente. En este caso, se transmitirán las bases imponibles negativas pendientes de compensación generadas por la rama de actividad transmitida.*

*Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la transmitente o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor fiscal".*

La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar aplicando los beneficios fiscales o consolidar los aplicados por la entidad transmitente.

Junto a esta delimitación de la transmisión los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente efectuada por la LIS, la LGT previene que en los supuestos de

extinción o disolución sin liquidación de sociedades y entidades con personalidad jurídica, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma (ex 40.3) también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad y entidad con personalidad jurídica. En estos casos (ex art. 127.6 RGR), y a diferencia de los supuestos de disolución y liquidación o de disolución de fundaciones o entidades a las que se refiere el art. 35.4 LGT, no resulta de aplicación el límite contenido en el artículo 40.5 LGT antes reseñado.

**Artículo 40.5 LGT.**

*“Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores y, en su caso, hasta el límite del valor determinado conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo”.*

En el ámbito fundacional, el art. 30 LF establece que el procedimiento de fusión podrá iniciarse bien por acuerdo de los respectivos Patronatos o bien mediante requerimiento del Protectorado cuando a la fundación le resulte incapaz de alcanzar sus fines.

Siguiendo a Nieto (2010: 180), «la fusión de las fundaciones, lo mismo que acontecía con la modificación, está presidida por el principio de respeto a la voluntad del fundador, de tal manera que tanto la fusión “voluntaria”, por propia iniciativa de los patronos, como la fusión obligatoria, requerida por el Protectorado, están presididas por tal principio, de suerte que se prevé la fusión, en uno y otro caso, siempre que “el fundador no lo hubiera prohibido” (art. 30.1 y 4 LF). La Ley 50/2002, de fundaciones, dedica el art. 30 a regular la fusión de las fundaciones, desarrollado en art. 37 del Reglamento de fundaciones de competencia estatal (...). Es preciso recordar que la fusión puede producirse por absorción o por creación de una nueva fundación. Así, cuando el art. 31.c) prevé la extinción deja a salvo lo dispuesto por el art. 30 (fusión) es porque puede ser que alguna de las fundaciones fusionadas perviva (la absorbente); y cuando se prevé la extinción que resulte de la fusión [art.31.d)] puede ser porque la fundación absorbida se ha extinguido o porque se ha constituido una nueva fundación y se extinguen todas las fusionadas, sin perjuicio de valorar la posibilidad de que no quepa el recurso a la fusión porque el fundador lo hubiese prohibido. Por consiguiente, en la fusión por absorción tan sólo se extingue la fundación absorbida, en otro caso, se extinguen todas las fusionadas que se integran en la nueva fundación».

De acuerdo con lo expuesto, las fundaciones, siempre que no lo haya prohibido el fundador, podrán (ex art. 30.1 LF) fusionarse previo acuerdo de los respectivos Patronatos, que se comunicará al Protectorado el cual 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. La fusión requerirá el otorgamiento de escritura pública y la inscripción en el correspondiente Registro de Fundaciones.

A la preceptiva comunicación al Protectorado se acompañarán los siguientes documentos (ex art. 37.1 RF):

a) Certificación del acuerdo aprobatorio de fusión de cada uno de los Patronatos, emitida por sus secretarios con el visto bueno de sus presidentes.

b) Informe justificativo de la fusión, aprobado por los Patronatos de las fundaciones fusionadas, en el que se expondrá el modo en que afectará a los fines y actividades de las fundaciones fusionadas y el patrimonio aportado por cada una de ellas.

c) El último balance anual aprobado de cada una de las fundaciones fusionadas, si dicho balance hubiera sido cerrado dentro de los seis meses anteriores al acuerdo de fusión. En caso contrario, se elaborará un balance específico de fusión.

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

Como señala la doctrina citada *ut supra* «lógica consecuencia de que corresponda al Patronato cumplir los fines fundacionales y administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, manteniendo el rendimiento y utilidad de los mismos (art. 14.2 LF) es la previsión del art. 30.1 LF, según la que las fundaciones, siempre que no lo haya prohibido el fundador, podrán fusionarse previo acuerdo de los respectivos Patronatos, que se comunicará al Protectorado. Adviértase que el art. 30.1 parece referirse al supuesto de fusión de dos fundaciones que se extinguen y crean una nueva; aunque el precepto podría aglutinar todos los casos en que la fusión procede de causas diversas de la imposibilidad de cumplir sus fines (que es la hipótesis a la que se refiere el art. 30.2) y, así, no se descartarían los supuestos de fusión por absorción, a la postre, tanto la fundación absorbente como la absorbida se fusionan, aunque sólo se extinga la absorbida».

Paralelamente, cuando a la fundación resulte incapaz de alcanzar sus fines, el Protectorado (ex art. 30.4 LF) 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. El Protectorado le concederá un plazo suficiente para negociar el acuerdo de fusión, atendidas las circunstancias concurrentes, que no podrá ser inferior a tres meses. Transcurrido dicho plazo sin haber recibido la documentación reseñada en el apartado anterior, o ante la oposición expresa del Patronato requerido, el Protectorado podrá solicitar de la autoridad judicial que ordene la fusión.

A juicio de Vañó (2008: 799): «la existencia de una laguna legal en el régimen jurídico aplicable al procedimiento de fusión de fundaciones, nos obliga a recurrir (ex art. 4.1 Cc), a la aplicación analógica de las normas relativas a la fusión en las sociedades de capital para poder integrar un conjunto de actuaciones procedimentales tendentes a proteger a los diversos interesados en la operación de fusión, así, trabajadores, Patronato, y acreedores. En cuanto a la protección de acreedores dado que no se hace referencia alguna a cuál es su situación en una operación de fusión, acudiremos al propio texto de la LF para comprobar si para los supuestos de enajenación y gravamen de los bienes y derechos que forman la dotación existe alguna previsión para la protección de los acreedores. Siguiendo el mismo esquema que, por ejemplo, la LSA realiza para proteger a los acreedores en los casos de reducción de capital (art. 166 LSA), al otorgárseles el derecho a oponerse a la misma en tanto no se les garantice adecuadamente los créditos. Desarrollado en el mismo sentido por el Reglamento en su art. 17. Por tanto, si acudimos al art. 21 de la Ley 50/2002 de Fundaciones vigente, la única protección con la que a priori cuentan los acreedores es la supervisión que de la operación realizará el Protectorado, sin embargo, no se les da acción directa a los acreedores para que puedan exigir la protección de sus créditos. Ante esta situación la pregunta que nos planteamos es, desde un punto de vista práctico, cómo pueden protegerse los acreedores ante una operación de fusión, si además, no existe ningún procedimiento específico regulado que permita dotar de seguridad y transparencia a tal operación. En mi opinión, la solución es la ya mencionada, acudir al régimen jurídico reforzado de protección de los acreedores de la LSA frente al régimen del art. 21, con el fin de que sus intereses no sufran perjuicio alguno en la fusión».

En el ámbito de la Comunidad Valencina, el art. 24 de su ley reguladora -Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de Fundaciones de la Comunidad Valenciana- recoge expresamente, en su art. 24, las dos modalidades de fusión, al establecer:

***Artículo 24 LFCV. Fusión***

*1. El Patronato de una fundación podrá acordar la fusión de la misma con otra u otras fundaciones. Para ello se requerirá:*

*a) Que resulte conveniente para los intereses de la misma y que no lo haya*

*prohibido el fundador.*

*b) El acuerdo de las fundaciones interesadas, el cual deberá ser notificado al Protectorado, que podrá oponerse por razones de legalidad y mediante acuerdo motivado.*

**2. La fusión podrá realizarse:**

*a) Por la absorción por una fundación de otra u otras que se extinguen, lo que deberá constar en escritura pública.*

*b) Mediante la creación de una nueva fundación a la que se transmitirán en bloque los patrimonios de las fusionadas que se extinguen, y que deberá instrumentarse en escritura pública.*

**3. Las escrituras mencionadas en los apartados a y b del apartado anterior se inscribirán en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana.**

Tratándose de fusiones el art. 28.2 APLF previene que la fusión requerirá el otorgamiento de escritura pública y la inscripción en el Registro de Fundaciones. Cuando la fusión afecte a los fines fundacionales o a las voluntades de los respectivos fundadores, requerirá previa autorización del Protectorado.

Sentado cuanto antecede, y como indica Gil del Campo (2010: 194), «por expresa indicación de la Ley en el caso de disolución de la entidad con aportación de la totalidad del patrimonio a otra entidad sin finalidad lucrativa o entidad sin finalidad lucrativa o entidad pública será de aplicación, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, el régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Ello implica, resumidamente, que no se producirá renta fiscal por la transmisión de los bienes desde la entidad que se disuelve a la entidad que los recibe, si bien estos habrán de valorarse a efectos fiscales por el mismo valor fiscal que tenían en la aportante y su fecha de adquisición en la adquirente será la misma que tenía en la entidad que se disuelve. Esto mismo establece la norma de valoración del artículo 9 al decir que los bienes y derechos integrantes del patrimonio resultante de la disolución de una entidad sin fines lucrativos, en aplicación de lo previsto en el número 9 del art. 3 se valorarán en la adquirente, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad disuelta. De no preverse en el artículo 3.6º de la Ley 49/2002 la remisión al artículo 97 de la Ley 43/1995 (en la actualidad artículo 83.1c) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) [vigente 76.1.c) Ley 27/2014], se produciría en la entidad disuelta una renta por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes aportados en el momento de la disolución y su valor contable (valor de adquisición). Esta renta, no obstante, tendrá en la mayoría de los casos la consideración de exenta al estar expresamente previsto en el artículo 6 Ley 49/2002».



Paralelamente, la aplicabilidad de este régimen especial de la LIS a las operaciones que pudieran efectuar las fundaciones, es contemplada por la misma Ley 27/2014 al indicar en su art. 71.6 que el régimen tributario previsto en dicho capítulo VII será igualmente aplicable a las operaciones en las que intervengan contribuyentes de este Impuesto que no tengan la forma jurídica de sociedad mercantil, siempre que produzcan resultados equivalentes a los derivados de las operaciones mencionadas en los apartados anteriores.

De acuerdo con la doctrina antes citada (2005: 179), «el tenor literal tanto del número 6º y la norma de valoración del artículo 9 parecen exigir que el patrimonio se transmita a una única entidad. Creemos que esta prescripción fiscal, más allá de lo que prevé la norma civil, no tiene ningún sentido, puesto que lo verdaderamente importante es que ese patrimonio no salga del circuito de entidades de naturaleza fundacional que imperativamente deben realizar fines sociales».

Este mismo criterio se desprende de la exposición de Blázquez (2013: 487) cuando señala que «es importante recalcar que debe destinarse a una o varias de esta ESFL o entidades públicas por ello no basta con que se destine a fines de interés general si éstos no se llevan a cabo por una de ellas».

**■ D) DISOLUCIÓN DE FUNDACIONES O ENTIDADES A LAS QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 35.4 LGT [ART. 40.4 LGT].**

***Artículo 40.4 LGT***

*“En caso de disolución de fundaciones o entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades”.*

La LF dedica su Capítulo VI (arts. 29 a 34 desarrollados por los arts. 36 a 39 de su Reglamento), a la modificación, fusión y extinción de la fundación. Así, se establece en el art. 31 las siguientes causas de extinción: 1ª.- art. 31.a) LF expirar el plazo por el que fue constituida (extinción de pleno derecho), 2ª.- el acuerdo del Patronato, ratificado por el Protectorado y 3ª.- por concurrir cualquier otra causa establecida en las leyes -art. 31.f LF-, requiriéndose en este supuesto, resolución judicial motivada.

A este respecto, el Patronato acordará la extinción cuando se hubiese realizado íntegramente el fin fundacional (art.31.b), sea imposible la realización del fin fundacional,

sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 29 (modificación estatutos) y 30 (fusión) de la Ley (art. 31.c) o concurra cualquier otra causa prevista en el acto constitutivo o en los Estatutos (art. 31.e). A la solicitud de ratificación del Protectorado, se acompañará la siguiente documentación (art. 38.1 RF):

a) Certificación del acuerdo de extinción adoptado por el Patronato, emitida por el secretario con el visto bueno del presidente.

b) Memoria justificativa de la concurrencia de una causa de extinción específica de las previstas en el primer párrafo de este apartado. En el supuesto de que la causa de extinción sea la imposibilidad de realizar el fin fundacional, habrá que justificar, además, la improcedencia o la imposibilidad de modificar los estatutos o de llevar a cabo un proceso de fusión.

c) Las cuentas de la entidad a la fecha en que se adoptó el acuerdo de extinción.

d) El proyecto de distribución de los bienes y derechos resultantes de la liquidación.

El Protectorado, una vez examinada la documentación aportada por el Patronato y en el plazo de tres meses, resolverá de forma motivada sobre la ratificación del acuerdo de extinción. A falta de resolución expresa debidamente notificada en el plazo citado, el acuerdo de extinción podrá entenderse ratificado. Si la resolución fuese denegatoria, el Patronato podrá instar ante la autoridad judicial la declaración de extinción de la fundación.

El acuerdo de extinción, que deberá constar en escritura pública, o, en su caso, la resolución judicial, se inscribirá en el Registro de fundaciones de competencia estatal.

Sentado cuanto antecede, y salvo en los supuestos de fusión, la extinción de la fundación determinará (ex art. 33.1 LF) la apertura del procedimiento de liquidación, que se realizará por el Patronato de la fundación bajo el control del Protectorado, pudiendo apoderar o delegar la ejecución material de sus acuerdos relativos al proceso de liquidación.

Cadenas y Sáenz de Santa María (2012: 189) estudian la extinción de las fundaciones por imposibilidad de realizar el fin fundacional reseñando que «la imposibilidad como causa extintiva se encuentra íntimamente ligada al dato objetivo de si la estructura fundacional, en abstracto, puede seguir atendiendo los fines de interés general para los que fue creada, de modo que si cabe su consecución sin llegar a desdibujarlos, la vocación de permanencia de la misma se impone, incluso aun cuando haya que servirse de mecanismos tales como la modificación estatutaria o la fusión. Si,

por el contrario, no se pueden alcanzar o si se alteran bajo diversas fórmulas tales fines hasta el punto de hacerlos irreconocibles en su configuración primigenia, la única opción será la extinción.»

Señala la citada doctrina que «la imposibilidad material de realización del fin fundacional se considera que concurre en una serie de supuestos a los que se refieren nuestros Tribunales de Justicia, que pueden producir la imposibilidad cada uno por separado o bien pueden concurrir todos o varios de ellos a los efectos indicados. Tales supuestos, que cabe extraer de la casuística judicial, son: (i) que los miembros del Patronato no hayan aceptado el cargo o que, habiéndolo aceptado, no se reúnan periódicamente, dándose en muchos casos la circunstancia de que no se les puede localizar; (ii) que la fundación no desarrolle actividad alguna durante algún tiempo; (iii) que la fundación no disponga de patrimonio suficiente para desarrollar su actividad; (iv) que la fundación no cuente con los recursos necesarios a tal fin. En este sentido, Martí considera que entre estos supuestos debe comprenderse también la circunstancia, frecuente, de haberse agotado el patrimonio de la fundación, o quedar tan disminuido que haga imposible el desarrollo normal de las actividades programadas.»

El procedimiento de liquidación se inicia con la aprobación por el Patronato del balance de apertura de la liquidación (39.3 RF), resultándole de aplicación los requisitos establecidos con carácter general para los actos dispositivos de los bienes y derechos de la fundación, así como las normas que regulan la responsabilidad de los patronos. El Protectorado, por su parte, podrá solicitar del Patronato cuanta información considere necesaria, incluso con carácter periódico, sobre el proceso de liquidación e impugnará ante la autoridad judicial los actos de liquidación que resulten contrarios al ordenamiento jurídico o a los estatutos de la fundación.

Resultan aplicables al proceso de liquidación los requisitos establecidos con carácter general para los actos dispositivos de los bienes y derechos de la fundación, así como las normas que regulan la responsabilidad de los patronos (art. 39.4 RF). Como señala Ferrando (2008: 840-841):

«A partir de la apertura de la liquidación, aunque se mantiene la personalidad jurídica de la fundación en liquidación, sufre ésta un cambio en el objeto de su actividad, que deberá limitarse en el futuro a la realización de las operaciones liquidatorias, responderán personal y solidariamente los liquidadores por las actuaciones que supongan la realización en esta fase de la vida de la fundación de nuevas operaciones, conformes con su objeto anterior.

El régimen de responsabilidad de los liquidadores de la fundación será el propio de los miembros del Patronato, establecido en el artículo 17 de la Ley, que regula dicha responsabilidad y sus causas de exoneración de forma semejante a la contenida en la LSA (entender LSC).

Los liquidadores, en consecuencia, deberán desempeñar su cargo con la diligencia de un representante leal, respondiendo solidariamente frente a la fundación de los daños y perjuicios que causen por actos contrarios a la Ley o a los estatutos, o por los realizados sin la diligencia con que deben desempeñar el cargo (art. 17.2 LF).

Dado, por otra parte, que a partir de la apertura de la liquidación, aunque se mantiene la personalidad jurídica de la fundación en liquidación, sufre ésta un cambio en el objeto de su actividad, que deberá limitarse en el futuro a la realización de las operaciones liquidatorias, responderán personal y solidariamente los liquidadores por las actuaciones que supongan la realización en esta fase de la vida de la fundación de nuevas operaciones, conformes con su objeto anterior.

Serán también los liquidadores responsables, a solicitud del Protectorado, por el incumplimiento del plazo de un mes otorgado por el artículo 6.1º del Reglamento del Registro de fundaciones de competencia estatal para la inscripción de la liquidación y el destino dado a los bienes fundacionales».

Los bienes y derechos resultantes de la liquidación se destinarán (ex art. 33. 2 y 3 LF) 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.

No obstante, las fundaciones podrán prever en sus Estatutos o cláusulas fundacionales que los bienes y derechos resultantes de la liquidación sean destinados a entidades públicas, de naturaleza no fundacional, que persigan fines de interés general, previa satisfacción de todos los acreedores o consignado el importe de sus créditos. Cuando existan créditos no vencidos, se asegurará previamente el pago.

A este respecto, señala Nieto (2010: 189) que «una cuestión que no puede soslayarse al acometerse el estudio de la liquidación de la fundación es si resulta posible

que los bienes y derechos fundacionales reviertan, tras la extinción de la fundación, al fundador, sus causahabientes u otros destinos ajenos al interés general. Aunque no falten pronunciamientos favorables a la reversión; estimo que no puede admitirse un destino que no sea el de interés general que, por definición, es ajeno al interés del fundador, causahabientes o entes de interés particular. Ratifica esta idea no sólo la Constitución española de 1978, que el reconocer el Derecho de fundación para fines de interés general, está estableciendo una garantía institucional o de instituto; sino también el Código Civil (art. 35.1º), y, sobre todo, la palmaria declaración de los apartados 2 y 3 del art. 33 LF que, en todo caso, supeditan el destino de los bienes y derechos. Por consiguiente, sorprende la STC (Pleno) 341/2005, 21 diciembre declare que “el interés jurídico protegido por el art. 34 CE exige que los bienes y derechos con que se dote a la fundación sirvan al “interés general” en tanto subsista el ente fundacional, pero no prescribe la permanente afectación tras la extinción de la fundación”. Aunque la STS (Cont.-Adm.) 9 diciembre, declara de forma terminante, la improcedencia de que los bienes resultantes de la liquidación se destinen al propio fundador. En definitiva, considero que sobran expedientes para quien desee disponer de sus bienes para favorecer a sus parientes, a otras personas o, en fin, destinarlos a fines de interés particular, como pueden ser la donación, la herencia o el legado, por ejemplo.»

Por su parte, entiende Caffarena (2005: 488) que:

«En cuanto a la idea de que la solución acogida en la Ley estatal, no admitir las llamadas cláusulas de reversión, limita injustificadamente la voluntad del fundador y de este modo resta alicientes para destinar recursos económicos a las fundaciones no hace sino plantear un problema en buena medida falso. En este punto conviene recordar que la Ley de Fundaciones admite expresamente fundaciones temporales [art. 31 a)] cuya duración es determinada por el fundador en el negocio fundacional, que además, según la citada Ley, la dotación puede ser de bienes y derechos de cualquier clase (art. 12.1), por lo que se permite, por ejemplo, que se constituya un derecho de usufructo en su favor, y conviene no olvidar que el requisito de que la dotación sea suficiente se ha entendido siempre de un modo flexible, tanto en la doctrina como en la práctica. Siendo así no parece que la prohibición de las cláusulas de reversión supongan una injustificada limitación de la voluntad del fundador que origine problemas insalvables. Más bien cabe pensar que lo que se está planteando es un falso problema (...). La admisibilidad de las llamadas cláusulas de reversión presenta bastantes más inconvenientes que ventajas. En primer lugar, una cláusula de este tipo puede afectar negativamente a la gestión de la fundación por los patronos, interesados directamente en la conservación de su patrimonio, o mejor

dicho en una gestión conservadora del mismo, ya que lo normal será que el beneficiario o los beneficiarios de la cláusula formen parte del Patronato. En segundo lugar, las cláusulas de reversión son un aliciente para convertir a la fundación en un instrumento de fraude, no sólo en el ámbito fiscal sino también en otros ámbitos del Derecho (por ejemplo, en el tema de las limitaciones a la autocartera). En fin, también están en contra de la admisibilidad de la reversión el hecho de que el patrimonio de la fundación se beneficie de un trato fiscal favorable, de subvenciones públicas, de liberalidades de terceros, incluso de asesoramiento y control de la fundación por parte del Protectorado. En definitiva, la admisión de la llamada cláusula de reversión no sólo puede afectar negativamente al funcionamiento de las fundaciones y poner en peligro el peligro de la institución sino que además es incompatible con el fin de interés general que aquéllas han de perseguir».

La función liquidadora del Patronato concluirá (ex art. 39.7 RF) con el otorgamiento de la escritura de cancelación de la fundación, la solicitud de la cancelación de los asientos referentes a la fundación y su inscripción en el Registro de fundaciones de competencia estatal.

Paralelamente, el art 26.3 de la citada LFCV contempla que las fundaciones constituidas por personas jurídico-públicas puedan prever en sus estatutos que los bienes y derechos resultantes de la liquidación reviertan a su fundador. Por su parte, el APLF introduce, en su art. 29.f) una nueva causa de extinción: cuando no haya dado cumplimiento a sus obligaciones de presentación de cuentas anuales o planes de actuación durante al menos tres ejercicios continuados.

Sentado cuanto antecede, y como se ha expuesto, en caso de disolución de fundaciones o entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la ley (ex 40.4 LGT), las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades.

Por lo que al procedimiento de recaudación frente a la fundación disuelta se refiere, dispone el art. 177.2 LGT que, disuelta y liquidada una fundación, el procedimiento de recaudación continuará con los destinatarios de sus bienes y derechos.

Plantea Caamaño (2013: 113) que «la duda que doctrinalmente ha suscitado este régimen relativo a los entes sin ánimo de lucro y a los entes colectivos carentes de

personalidad jurídica (sociedades civiles, comunidades de bienes, herencias yacentes, etc.) estriba en dilucidar si se transmiten a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de las citadas entidades en aquellos casos en que la disolución haya ido seguida de liquidación o también en los casos en que haya habido, por ejemplo en virtud de algún proceso de reestructuración empresarial, disolución sin liquidación. Pues bien, en nuestra opinión, la “sucesión” en las deudas tributarias a cargo de los destinatarios de los bienes en las entidades sin ánimo de lucro o a cargo de los partícipes o cotitulares de las entidades sin personalidad jurídica se produce en ambos supuestos. Tanto en el caso de mera disolución como en el de disolución con liquidación va a coincidir la identidad de quienes sean destinatarios del patrimonio y del pasivo del ente disuelto, de modo que en ello recaerá la condición de responsable tributario».

En relación a estos extremos, señala Blázquez (2004: 61-62) cuanto sigue:

«Desde una perspectiva meramente técnica hay que reseñar, primeramente, que en la Ley de Fundaciones, Ley 50/2002, el término disolución no se emplea. En segundo lugar, en el artículo 40.4 no se precisa que se trata de un supuesto de disolución con liquidación cuando parece que es el supuesto que se quiere regular.

En este sentido, el artículo 177.2 dispone que una vez *disuelta* y *liquidada* la fundación el procedimiento de recaudación continuará con los destinatarios de sus bienes y derechos. Por tanto, la responsabilidad tributaria en el régimen de fusión (*disolución sin liquidación*) seguirá el mismo régimen que para el resto de deudas y responsabilidades privadas.

(...) De hecho, incluso en las sociedades mercantiles que limitan la responsabilidad los socios sólo responden hasta el valor de la cuota de liquidación (art. 40.1). Las fundaciones son patrimonios adscritos a fines, donde no hay partícipes en el capital, de tal manera que el destino de los bienes y derechos de la liquidación es la transmisión gratuita a un tercero sin ánimo de lucro o entidad pública (art. 33 de la Ley de Fundaciones). En aquellos casos donde el destinatario de los bienes y derechos sea otra fundación el artículo 22 de la Ley 50/2002 dispone que la aceptación de herencias por las fundaciones se entenderá hecha siempre a beneficio de inventario y los patronos serán responsables frente a la fundación de la pérdida del beneficio de inventario por los actos a que se refiere el artículo 1.024 del Código Civil. Y de la misma manera, la aceptación de legados con cargas, donde la responsabilidad se limita al valor de lo donado (art. 858 del Código Civil), será comunicada por el Patronato al Protectorado pudiendo éste ejercer las acciones de responsabilidad

que correspondan contra los patronos, si los actos del Patronato fueran lesivos para la fundación, en los términos previstos en esta Ley. Es decir, la Ley 50/2002 exige, por un lado, que la Fundación no renuncie a ninguna vía de financiación y, por otro, impide que las fundaciones asuman cargas ajenas que excedan del valor de los bienes.

Desde el momento en que la liquidación del patrimonio se puede calificar como una donación el Código Civil exige que el valor de lo donado sea superior a la carga (arts. 619 y 858), aunque la LGT debería haberlo expresado de forma inequívoca. Otra solución no sólo atentaría contra el Derecho civil sino que, además, puede hacer que los patronos no acepten donaciones por posibles responsabilidades.

De esta manera, una interpretación literal del artículo 40.4 tendría un efecto negativo en la financiación de las fundaciones que no parece acorde con la finalidad última de dicha norma.

Es más, a nuestro parecer no es procedente calificar este supuesto como una sucesión, pues estamos ante donatarios que adquieren bienes con carga. Aunque tampoco se trata de una carga real en tanto que la transmisión de los bienes por parte del adquirente no le exime de responsabilidad».

#### **5.5.- OTROS ÁMBITOS DE RESPONSABILIDAD: BLANQUEO DE CAPITALES Y FUNDACIONES.**

El blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, según reza la Introducción del Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, “se presentan como fenómenos universales y globalizados, que aprovechan las ventajas que ofrece la economía internacional y la paulatina eliminación de barreras a los intercambios a nivel mundial. Siendo así, la respuesta que la comunidad internacional ha de ofrecer a este fenómeno, debe ser coordinada y global”.

La Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, transpuso la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo, desarrollada por la Directiva 2006/70/CE de la Comisión, de 1 de agosto de 2006, por la que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo relativo a la definición de «personas del medio



político» (personas con responsabilidad pública) y los criterios técnicos aplicables en los procedimientos simplificados de diligencia debida con respecto al cliente, así como en lo que atañe a la exención por razones de actividad financiera ocasional o muy limitada, además de establecer el régimen sancionador del Reglamento (CE) n.º 1781/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de noviembre de 2006, relativo a la información sobre los ordenantes que acompaña a las transferencias de fondos.

De acuerdo con lo anterior, es objeto de la LPBC proteger la integridad del sistema financiero y de otros sectores de actividad económica mediante el establecimiento de obligaciones de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

A tal fin, los sujetos obligados habrán de analizar los riesgos principales a los que se enfrentan y que variarán en función del tipo de negocio, de productos y de clientes con los que establecen relaciones de negocio. Partiendo de ese análisis, se ha de proceder a diseñar las políticas y procedimientos internos, de manera tal que estos se adapten al perfil de riesgo de la entidad, moderándose la intensidad de las medidas de diligencia debida aplicadas, según las características concretas del cliente y la operación.

El art. 2 de la Ley 10/2010 enumera los distintos sujetos obligados, incluyendo como tales [letra x)] a las fundaciones y asociaciones sujetas a un régimen de control específico en los términos establecidos en su art. 39, y cuyo incumplimiento se tipifica como infracción grave [art. 52.3.b) Ley 10/2010]:

***Artículo 57 LPBC. Sanciones por infracciones graves.***

*1. Por la comisión de infracciones graves se podrán imponer las siguientes sanciones:*

*a) Amonestación privada.*

*b) Amonestación pública.*

*c) Multa cuyo importe mínimo será de 60.001 euros y cuyo importe máximo podrá ascender hasta la mayor de las siguientes cifras: el 1 por ciento del patrimonio neto del sujeto obligado, el tanto del contenido económico de la operación, más un 50 por ciento, o 150.000 euros.*

*La sanción prevista en la letra c), que ha de ser obligatoria en todo caso, se impondrá simultáneamente con alguna de las previstas en las letras a) o b).*

*2. Además de la sanción que corresponda imponer al sujeto obligado por la comisión de infracciones graves, se podrán imponer una o varias de las siguientes sanciones a quienes, ejerciendo en el mismo cargos de administración o dirección, fueran responsables de la infracción:*

- a) Amonestación privada.*
  - b) Amonestación pública.*
  - c) Multa a cada uno de ellos por un importe mínimo de 3.000 euros y máximo de hasta 60.000 euros.*
  - d) Suspensión temporal en el cargo por plazo no superior a un año.*
- La sanción prevista en la letra c), que ha de ser obligatoria en todo caso, se impondrá simultáneamente con alguna de las previstas en las letras a), b) o d).*

Previene el citado art. 39 LPBC que el Protectorado y el Patronato, en ejercicio de las funciones que les atribuye la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, y el personal con responsabilidades en la gestión de las fundaciones velarán para que éstas no sean utilizadas para el blanqueo de capitales o para canalizar fondos o recursos a las personas o entidades vinculadas a grupos u organizaciones terroristas.

A estos efectos, todas las fundaciones conservarán durante un período mínimo de 10 años (art. 25.1 LPBC) los registros con la identificación de todas las personas que aporten o reciban a título gratuito fondos o recursos de la fundación (arts. 3 y 4); lo que implica la obligación de identificar no sólo a las personas que aporten o reciban fondos, sino también, en su caso, a sus titulares reales en los definidos por el artículo 4 de la LPBC.

Los registros a que se refiere el art. 25 estarán a disposición del Protectorado, de la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias o de sus órganos de apoyo, así como de los órganos administrativos o judiciales con competencias en el ámbito de la prevención o persecución del blanqueo de capitales o del terrorismo.

Por lo que a la identificación formal se refiere, el art. 3.1 establece la obligación de los sujetos obligados identificarán a cuantas personas físicas o jurídicas pretendan establecer relaciones de negocio o intervenir en cualesquiera operaciones. En ningún caso los sujetos obligados mantendrán relaciones de negocio o realizarán operaciones con personas físicas o jurídicas que no hayan sido debidamente identificadas. Queda prohibida, en particular, la apertura, contratación o mantenimiento de cuentas, libretas, activos o instrumentos numerados, cifrados, anónimos o con nombres ficticios.

Con carácter previo al establecimiento de la relación de negocios o a la ejecución de cualesquiera operaciones, los sujetos obligados comprobarán la identidad de los intervinientes mediante documentos fehacientes. En el supuesto de no poder comprobar

la identidad de los intervinientes mediante documentos fehacientes en un primer momento, se podrá contemplar lo establecido en el artículo 12, salvo que existan elementos de riesgo en la operación.

A los efectos de la LPBC, se entenderá por titular real (art. 4.1):

a) La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones.

b) La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica.

c) La persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25 por ciento o más de los bienes de un instrumento o persona jurídicas que administre o distribuya fondos, o, cuando los beneficiarios estén aún por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa principalmente la persona o instrumento jurídicos.

Los sujetos obligados recabarán información de los clientes para determinar si éstos actúan por cuenta propia o de terceros. Cuando existan indicios o certeza de que los clientes no actúan por cuenta propia, los sujetos obligados recabarán la información precisa a fin de conocer la identidad de las personas por cuenta de las cuales actúan aquéllos.

Los sujetos obligados adoptarán medidas adecuadas al efecto de determinar la estructura de propiedad o de control de las personas jurídicas.

Los sujetos obligados no establecerán o mantendrán relaciones de negocio con personas jurídicas cuya estructura de propiedad o de control no haya podido determinarse. Si se trata de sociedades cuyas acciones estén representadas mediante títulos al portador, se aplicará la prohibición anterior salvo que el sujeto obligado determine por otros medios la estructura de propiedad o de control. Esta prohibición no será aplicable a la conversión de los títulos al portador en títulos nominativos o en anotaciones en cuenta.

El Reglamento de la Ley 10/2010, incorpora las Recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) y establece (en su art. 42) una relación de obligaciones para las asociaciones y fundaciones en los siguientes términos:

***Artículo 42 Reglamento. Fundaciones y asociaciones.***

*1. Las fundaciones y asociaciones identificarán y comprobarán la identidad de todas las personas que reciban a título gratuito fondos o recursos. Cuando la naturaleza del proyecto o actividad haga inviable la identificación individualizada o cuando la actividad realizada conlleve un escaso riesgo de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo, se procederá a la identificación del colectivo de beneficiarios y de las contrapartes o colaboradores en dicho proyecto o actividad.*

*2. Las fundaciones y asociaciones identificarán y comprobarán la identidad de todas las personas que aporten a título gratuito fondos o recursos por importe igual o superior a 100 euros.*

*3. Sin perjuicio de lo prevenido en el artículo 39 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, y de las obligaciones que les resulten aplicables de acuerdo con su normativa específica, las fundaciones y asociaciones aplicarán las siguientes medidas:*

*a) Implementar procedimientos para garantizar la idoneidad de los miembros de los órganos de gobierno y de otros puestos de responsabilidad de la entidad.*

*b) Aplicar procedimientos para asegurar el conocimiento de sus contrapartes, incluyendo su adecuada trayectoria profesional y la honorabilidad de las personas responsables de su gestión.*

*c) Aplicar sistemas adecuados, en función del riesgo, de control de la efectiva ejecución de sus actividades y de la aplicación de los fondos conforme a lo previsto.*

*d) Conservar durante un plazo de diez años los documentos o registros que acrediten la aplicación de los fondos en los diferentes proyectos.*

*e) Informar al Servicio Ejecutivo de la Comisión de los hechos que puedan constituir indicio o prueba de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo.*

*f) Colaborar con la Comisión y con sus órganos de apoyo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley 10/2010, de 28 de abril.*

*4. Las Administraciones Públicas o sus organismos dependientes que otorguen subvenciones a asociaciones y fundaciones, así como los Protectorados y los organismos encargados de la verificación de la constitución de asociaciones mencionados en el artículo 39 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, comunicarán al Servicio Ejecutivo de la Comisión aquellas situaciones que detecten en el ejercicio de sus competencias y que puedan estar relacionadas con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo. Dichos organismos informarán razonadamente a la Secretaría de la Comisión cuando detecten incumplimientos de las obligaciones establecidas en el artículo 39 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, o de lo dispuesto en este artículo.*

Por su parte, el documento «Mejores prácticas en la lucha contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo. Sector organizaciones sin fines de lucro», elaborado por la Secretaría General de Inspección y Control de Movimientos de Capitales - Secretaría de Estado de Economía y Apoyo a la Empresa del Ministerio de Economía y Competitividad (2015), reúne «una serie de mejores prácticas orientadas a proteger la integridad y reputación de las OSFL. Por su carácter de recomendaciones no son legalmente vinculantes, pero junto a las obligaciones legales vigentes, contribuyen a que las OSFL se protejan más eficazmente frente a la amenaza que presentan aquellos que pretenden servirse de ellas para delinquir. Los riesgos a los que se expone cada entidad, en función de su actividad, ámbito geográfico de actuación o volumen de fondos gestionado determinan la mayor o menor relevancia de la adopción de estas medidas. De esta forma, un elemento básico a la hora de prevenir eficazmente cualquier abuso, es que las OSFL analicen y valoren los riesgos intrínsecos de las diferentes actividades que desarrollan y, a partir de ello, enfoquen y orienten sus controles, intensificándolos en aquellas áreas o proyectos con riesgos objetivamente más altos». Así:

#### *1.- Funcionamiento de los Órganos de Gobierno*

*El órgano de gobierno tiene un papel fundamental en el cumplimiento de la misión de la organización y en su funcionamiento ético. Para evitar la infiltración de criminales, la entidad debería contar con procedimientos que aseguraran la idoneidad ética y profesional de los miembros del órgano de gobierno y administración- en especial Junta Directiva, Patronato, así como en su caso Comités Ejecutivos u otros órganos delegados, otros puestos directivos o personas con responsabilidades (apoderados, directores de oficinas locales...).*

*Cada entidad debería regular las facultades que corresponden a sus órganos de gobierno y representación, delimitando sus obligaciones y responsabilidades, así como el régimen de adopción de acuerdos.*

*Asimismo, el órgano de gobierno debería:*

*- Garantizar que cuenta con un mínimo de miembros suficiente para asegurar la correcta toma de decisiones.*

*- Reunirse de forma regular y documentar los acuerdos adoptados.*

*- Participar activamente en la estrategia, planificación y seguimiento de las actividades de la institución.*

*- Adoptar los mecanismos necesarios que promuevan una adecuada transparencia financiera: establecer políticas o responsables de aprobación de gastos, controles internos sobre los programas de gasto, así como, cuando el volumen de actividad y el riesgo lo justifiquen, auditorías anuales externas.*

*- Adoptar mecanismos que prevengan los conflictos de interés y las incompatibilidades en los miembros del órgano de gobierno.*

#### *2.- Planificación y seguimiento técnico de la actividad*

*La entidad debería determinar claramente su objeto social, sus colectivos beneficiarios, y abstenerse de realizar actividades que no estuvieran determinadas a conseguir dicho fin. Para ello debería establecer unos criterios claros de selección de proyectos que deberían ser aprobados por el órgano de gobierno.*

*El órgano de gobierno debería aprobar un plan de actividades anuales. La entidad debería tener preestablecidos criterios de selección de sus contrapartes, tomar medidas proactivas para verificar la honorabilidad de las mismas y que no están infiltradas o relacionadas con actividades de blanqueo de capitales o terrorismo.*

*En caso de cuestaciones, la entidad debería informar a los potenciales donantes del destino previsto de los fondos y asegurarse de que se emplean con dicho fin. Posteriormente, debería informar a los donantes del detalle de las actividades realizadas con los fondos recibidos.*

*La entidad debería contar con sistemas de seguimiento interno y control de las actividades. Estos sistemas deberían ser aprobados por el órgano de gobierno. Los sistemas deberían ser capaces de confirmar:*

- La efectiva ejecución de los proyectos.*
- La existencia real de los beneficiarios previstos.*
- En su caso, la recepción de los fondos por parte de los beneficiarios*
- La realización de las compras y gastos previstos.*

*La entidad debería realizar y conservar informes de progreso y finalización de los proyectos/actividades*

*El riesgo de desvío de fondos para la financiación del terrorismo u otras actividades criminales (actividades en zonas con implantación o influencia de grupos terroristas, crimen organizado...), debería incluirse entre los factores a considerar a la hora de plantearse no acometer el proyecto o actividad. En caso de acometerlo, las entidades deberían reforzar el seguimiento de su efectiva realización, sin descartar, cuando las circunstancias lo permitan sin menoscabo para la seguridad del personal de la entidad, la realización de verificaciones adicionales in situ.*

### **3.- Transparencia financiera**

*El órgano de gobierno debería aprobar criterios para aceptar donaciones. Al menos en las donaciones de empresas y entidades privadas, así como en las donaciones individuales de mayor cuantía, estos criterios deberían tener en cuenta la información pública disponible acerca de la posible implicación o relación de dichas empresas o entidades, o de sus titulares reales o cargos directivos en procedimientos delictivos relacionados con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo.*

*Debería documentarse la imputación de los fondos recaudados a las actividades de cada año.*

*La entidad debería elaborar un presupuesto de ingresos y gastos de la entidad y posteriormente realizar la liquidación del mismo. Tanto el presupuesto como su liquidación deberían ser aprobadas por el órgano de gobierno.*

*La entidad debería mantener un presupuesto detallado de cada proyecto, detallando los ingresos recibidos para ese proyecto y los gastos, especificando la identidad de los beneficiarios, o cuando ello no resultara factible, sus características. El seguimiento de ejecución técnica de cada proyecto debería complementarse con la supervisión de la ejecución financiera (incluido del presupuesto de administración) y sus posibles desviaciones.*

*Las OSFL deberían formalizar procedimientos para que la recepción de donaciones o subvenciones, así como los empleos de fondos o su transmisión a las contrapartes o beneficiarios se realicen a través del sistema bancario, lo que facilita los controles para la prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo. En consecuencia, debería tratar de minimizarse el uso de efectivo. En la medida de lo posible, y cuando las características del proyecto o actividad así lo aconsejen, se recomienda mantener una cuenta bancaria diferenciada para cada proyecto a fin de facilitar la realización de controles de ejecución de los diferentes proyectos.*

*Algunas OSFL tienen la obligación legal de presentar las cuentas anuales, acompañadas de una memoria descriptiva de las actividades realizadas. En el caso de fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública, dichas cuentas deben desglosar el origen, cuantía y aplicación de los ingresos públicos percibidos. Asimismo, en determinadas circunstancias las entidades sin fines de lucro están obligadas a auditar sus cuentas. Sin perjuicio del cumplimiento de estas obligaciones legales, el riesgo a que hace frente la entidad en materia de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo debería ser uno de los criterios a tener en cuenta para que una entidad decida voluntariamente someter sus cuentas o un determinado proyecto/actividad a auditoría externa.*

## **6.- REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE LA LEY 49/2002.**

Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el art. 2 de la Ley 49/2002, pueden acogerse al régimen fiscal especial establecido en el Título II de dicha norma previa comunicación a la Administración tributaria de su opción por dicho régimen a través de la correspondiente declaración censal (Modelo 036). Ejercitada la opción, la entidad quedará vinculada de forma indefinida, mientras no se renuncie a su aplicación, durante los períodos impositivos siguientes, en tanto se cumplan los requisitos y supuestos de hecho relativos al mismo contenidos en el art. 3º de la Ley.

El régimen fiscal especial se aplicará (ex art. 1.2 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo) al período impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal en que se contenga la opción y a los sucesivos, en tanto que la entidad no

renuncie al régimen. La renuncia producirá efectos a partir del periodo impositivo que se inicie con posterioridad a su presentación, que deberá efectuarse con al menos un mes de antelación al inicio de aquél mediante la correspondiente declaración censal.

Por lo que se refiere a las consecuencias derivadas del no ejercicio de la opción, tanto en sede de la entidad no lucrativa como de los donantes acogidos a los beneficios fiscales del mecenazgo, la Resolución del TEAC, de 5 de febrero de 2015, R.G. 1975/2013, fundamenta, en lo concerniente a los mecenas, cuanto sigue:

### **Fundamentos de Derecho**

#### **Segundo**

*La cuestión controvertida consiste en determinar si resultan aplicables o no a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades los incentivos fiscales al mecenazgo previstos en el título III de la Ley 49/2002 por los donativos, donaciones y aportaciones que efectúen en favor de una entidad que ha incumplido el requisito de optar por el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos.*

#### **Tercero**

*(...) la cuestión planteada se circunscribe a determinar si los donativos realizados dan derecho a practicar las deducciones previstas en la Ley 49/2002 en sede del donante, cuando la entidad donataria o beneficiaria, aun reuniendo las condiciones y requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002 para poder ser considerada una entidad sin ánimo de lucro, sin embargo no ha ejercitado la opción exigida para la aplicación del Régimen Especial.*

*(...) el donante deberá acreditar mediante una certificación que expide la entidad donataria, entre otras cuestiones, la efectividad de esta donación o aportación, su carácter irrevocable, su destino y mención expresa de que la entidad donataria se encuentra entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002, mención ésta que no consiste en la mera posibilidad de que le pueda resultar teóricamente aplicable un régimen fiscal especial, singularmente privilegiado frente a las normas generales de tributación, sino en el acogimiento al régimen especial en el plazo y forma determinados reglamentariamente.*

*Por ello, para el caso de la posible comprobación ulterior por la Administración, el donante debe contar con la certificación necesaria que acredite tal extremo de acuerdo con el principio de carga de la prueba contenido en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según el cual "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".*

*No obstante, para aquellos casos en los que resultare acreditado que la certificación expedida por la entidad donataria no es veraz en cuanto a la mención expresa de que la entidad donataria sí se encuentra incluida entre las*



*entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002, no podría el donante aplicar el beneficio fiscal de la deducción, sin perjuicio en su caso de las posibles acciones que pudiera ostentar frente a aquella.*

*En conclusión:*

*- Las entidades sin fines lucrativos incluidas en el artículo 2 de la Ley 49/2002 y que cumplan los requisitos del artículo 3 de la misma norma, podrán acogerse al régimen fiscal especial regulado en el artículo 14 de la Ley 49/2002.*

*- De acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 49/2002 y su desarrollo reglamentario contenido en el Real Decreto 1240/2003, la opción por este régimen deberá realizarse mediante la correspondiente declaración censal.*

*- Esta opción, formulada en el plazo y forma previstos por la norma por la entidad donataria por la aplicación del régimen fiscal especial, se considera requisito esencial para que la persona o entidad donante pueda practicarse las correspondientes deducciones en las autoliquidaciones correspondientes a su imposición personal, por las donaciones efectuadas a entidades de estas características.*

La transcrita resolución es analizada por Martín Dégano (2015: 153-162) abordando en, primer lugar, «la exigencia o no de la comunicación a la AEAT para ser considerada una entidad beneficiaria del mecenazgo». En segundo lugar, «las consecuencias que provoca dicho incumplimiento sobre un tercero, en este caso el donante. En relación con el primer problema (...) el TEAC resuelve el asunto acogiéndose a una interpretación literal de la normativa aplicable. Y, en nuestra opinión, lo hace correctamente».

«En lo que atañe al tema que nos ocupa pensamos que podría introducirse un matiz que no contempla el TEAC: la posible voluntad de la entidad no lucrativa de aplicarse el régimen especial aun no habiéndolo comunicado mediante el modelo 036. Si, pese a haber ejercitado la opción, la entidad cumple con los requisitos sustantivos del artículo 3 de la ley 49/2002, presenta la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades por el régimen especial, comunica a la AEAT los donativos recibidos en el modelo 182 y/o emite los certificados de donación considerando que es una entidad beneficiaria del mecenazgo incentivado fiscalmente, parece evidente que existe una clara voluntad de estar dentro del régimen especial. Declaración de voluntad que, por error, pudo no haber sido manifestada en su momento. En tales situaciones podría considerarse que la falta de comunicación sería un mero requisito procedimental que no debería suponer la pérdida definitiva de la exención.

La segunda cuestión que aporta la resolución del TEAC comentada es la de las consecuencias que genera el incumplimiento de la obligación de

comunicar la opción por el régimen especial en los terceros donantes. Para el TEAC supone la pérdida de las deducciones aplicadas y la obligación de regularizar con intereses de demora.

(...)

En previsión de la situación que estamos comentando, el donante podría establecer la siguiente condición resolutoria: realice la donación siempre que la entidad no lucrativa cumpla con los requisitos del artículo 3 en ese ejercicio. En nuestra opinión, esta donación debería ser deducible, pues tiene las mismas características que las puras y simples -a pesar de incluir tal condición- siendo plenamente eficaz desde el momento en que se efectúa. Es una condición consustancial a la propia deducción, ya que la Ley 49/2002 solo la permite si las entidades no lucrativas cumplen los requisitos. Por ello, no creemos que vulnere los requisitos. Por ello, no creemos que vulnere los requisitos exigidos por el artículo 17 de la Ley 49/2002 de que los donativos, donaciones y aportaciones sean "irrevocables, puros y simples". Si el donante no actúa así, no solo perdería los beneficios fiscales en caso de incumplimiento sino que no recuperaría lo donado a una entidad sin fin de lucro con unas características distintas de que pensaba que tenía cuando realizó la donación. Al resultar ineficaz el negocio jurídico, la donación dejaría de tener efectos y el donante recuperaría lo donado. Otra solución a este problema, que no requiere establecer condiciones, podría venir por la impugnación de la donación alegando error consistente en considerar que la entidad no lucrativa cumplía con los requisitos siendo ello lo que le llevó a donar. La impugnación se apoyaría en el error de haber creído en la existencia de unos méritos (requisitos) inexistentes, error que fue determinante en la voluntad de donar (conforme a lo previsto en los arts. 1.265 y ss. del Código Civil)».

Sentado cuanto antecede, y como se ha indicado, las entidades no lucrativas, y en particular, las Fundaciones, serán consideradas como entidades sin fines lucrativos, a los efectos de la Ley 49/2002, siempre que cumplan los requisitos enumerados en el artículo 3 de dicha norma, los cuales, y en síntesis, recaen sobre los extremos siguientes:

- Persecución de fines de interés general (3.1º).
- Destino de sus rentas e ingresos (3.2º).
- Actividades realizadas y objeto o finalidad estatutaria (3.3º).
- Destinatarios o beneficiarios principales de las actividades que realicen (3.4º).
- Gratuidad de los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno (3.5º).

- Destino del patrimonio en caso de disolución (3.6º).
- Inscripción registral (3.7º).
- Obligaciones contables (3.8º).
- Rendición de cuentas (3.9º).
- Elaboración de una memoria económica (3.10º).

Así pues, la aplicación del régimen fiscal especial está condicionada al cumplimiento de los requisitos y supuestos de hecho relativos al mismo, que deberán ser probados por la entidad. Su inobservancia determinará para la entidad (ex art. 14.2) la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento por el Impuesto sobre Sociedades junto con los intereses de demora que procedan.

Cuando el incumplimiento obedezca a no haber destinado a la realización de sus fines al menos el 70 por 100 de las rentas e ingresos en los términos del art. 3.2º, la obligación de ingresar las cuotas se referirá a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente. Y debe ser así, señala Eseverri (2008: 719), «porque no tendría sentido que el incumplimiento durante un ejercicio de las condiciones referidas a la reinversión de los ingresos en los fines estatutarios previstos por la entidad, generara la consecuencia de la pérdida de su especial régimen tributario para futuros años, cuando la situación irregular advertida pudiera quedar solventada en los postreros ejercicios impositivos. Sólo de este modo, se justifica la especialidad de esta situación recogida en el art. 14.3 que opera a modo de excepción a la regla general conforme a la cual, el incumplimiento de los requisitos recogidos en el art. 3 es determinante del pago de las cuotas que hubieran quedado exentas de tributación».

Tratándose de supuestos de disolución de la fundación en los que su patrimonio no se aplique en los términos establecidos en el art. 3.6, procederá el ingreso de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y a los cuatro anteriores, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan.

#### **6.1.- PERSECUCIÓN DE FINES DE INTERÉS GENERAL (Artículo 3.1º)**

La primera exigencia establecida por la Ley 49/2002 atañe al objeto de estas entidades; a saber: los fines perseguidos y las actividades que desarrollen, han de ser de interés general y estar encaminadas a tal fin, es decir, “aquel interés o utilidad de todos, o al menos de un grupo, en contraprestación a intereses privados o personales” y que

“beneficia aun grupo indeterminado de ciudadanos, con independencia de que el fin perseguido sea objetivo prioritario o no de las Administraciones Públicas (Pedreira: 2003-89), como pudieran ser, entre otros:

*“Los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial”.*

La LRF-ENL no define qué se entiende por fines de interés general, limitándose a establecer una relación abierta de los mismos. Tratándose de fundaciones, la naturaleza de sus fines se encuentra ínsita en su propio concepto. Así (ex art. 2 LF), son fundaciones las organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general, estableciendo la norma sustantiva (art. 3.1 LF) una relación igualmente enunciativa de los mismos:

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

A este respecto, indica Eseverri (2008: 695), «es cierto que aquello que podemos entender por “interés general” trasladado a un texto legal, no deja de ser un concepto jurídico indeterminado que sería posible identificarlo con fines de utilidad pública pero, con todo, resulta ser un término impreciso. Ahora bien, dentro de su indeterminación, la Ley tiene que ofrecer la necesaria seguridad jurídica, entendida como la certeza del Derecho, a fin de que la concreción de cuáles sean fines considerados, ni quede al albur,

por ejemplo de la voluntad del fundador de una fundación, de modo que a su albedrío pueda fijar y señalar qué fines de interés general son los que debe perseguir la organización; como tampoco, su determinación debe quedar depositada en la actuación discrecional que pudiera corresponder a los órganos de la Administración encargados de velar cuándo una organización se dedica a fines de utilidad pública y cuándo, bajo la cobertura que defiende la prosecución de tales intereses, se está dedicando al ejercicio de actividades que sólo benefician a un individuo o grupo determinado de ellos. Por este motivo, el art. 3.1º de la Ley se preocupa de reseñar algunos objetivos postulados por el interés general, entre otros posibles más».

Como señalan Blázquez y Martín (2012: 51) «no hay unos fines de interés general incentivados fiscalmente, todos lo están. En este sentido, puede considerarse un requisito reiterativo que nada aporta, ya que para que pueda constituirse cualquiera de estos tipos de ENL ha de perseguir necesariamente un fin de interés general. Por este motivo, en nuestra opinión, la Administración tributaria no es competente para pronunciarse si un fin es de interés general. Se trata de una condición previa que ya ha sido resuelta por la Administración encargada de permitir la constitución de una ENL de esta clase». Este parece ser el criterio de Tributos, en su Consulta CV1773/2010, de 30 de julio de 2010, al señalar que:

*Por el correcto ejercicio del derecho de fundación y por la legalidad de la constitución y funcionamiento de las fundaciones vela el protectorado; en el caso objeto de consulta, la consejería competente calificó en 1998 a la fundación consultante como fundación benéfico docente, por lo que la administración competente en materia de fundaciones, según los documentos aportados por la consultante, considera que la fundación consultante persigue un fin de interés general benéfico docente, consideración de la que parte este Centro Directivo para dar contestación a la consulta planteada.*

Paralelamente, la DGT efectúa una interpretación restrictiva de este art. 3.1º de la Ley 49/2002, al exigir que sea la propia fundación beneficiaria del régimen especial quien realice, directamente, las actividades de interés general, proscribiendo la posibilidad de entender cumplido este requisito por el hecho de destinar los ingresos a otras fundaciones. En estos supuestos, al no reunir, a juicio de la Administración tributaria, los requisitos necesarios para que le resulte de aplicación la LRF-ENL, la entidad estaría considerada como entidad parcialmente exenta, con sometimiento, por lo tanto, el régimen especial previsto en Capítulo XIV del Título VII de la LIS. Así, la CV V2344/2013, de 15 de julio de 2013, de la DGT establece el siguiente criterio administrativo:

*“En el supuesto concreto planteado, de los hechos recogidos en el escrito de consulta parece observarse que la entidad consultante no presta directamente servicios asistenciales y de apoyo a personas en situación de precariedad y/o exclusión social. Adicionalmente, la entidad consultante manifiesta en el escrito de la consulta que ella misma no efectúa actividades de investigación, consistiendo su actividad fundacional en la colaboración con la unidad U.*

*La fundación consultante recibe fondos como consecuencia del arrendamiento de su patrimonio mobiliario e inmobiliario, de la realización de actos y otros acontecimientos para la obtención de recursos y de su participación en sociedades mercantiles por las que espera percibir dividendos. Con dichos fondos, la entidad consultante financia, mediante donativos, las actividades de la unidad funcional U, que sí realiza fines de interés general.*

*Por lo tanto, puesto que la entidad consultante no destina sus fondos a la realización, de forma directa, de actividades que persiguen fines de interés general, no cumple los requisitos para poder optar por la aplicación del régimen fiscal especial regulado en la Ley 49/2002, en virtud de lo establecido en el apartado 1º del artículo 3 de la citada norma, la cual exige que sea la propia fundación, directamente, la que persiga fines de interés general, sin que pueda entenderse cumplido este requisito por el hecho de destinar los ingresos a la unidad funcional U.*

*El incumplimiento del citado requisito impide que la fundación tenga la consideración de entidad sin fines lucrativos a efectos de la Ley 49/2002, por lo que no podrá aplicar el régimen fiscal especial regulado en el Título II de dicha Ley ni, en consecuencia, ser beneficiaria de los incentivos fiscales al mecenazgo contemplados en el Título III”.*

Se reitera así el criterio mantenido en anteriores consultas de la DGT, por todas, la CV 0618/2005, de 14 de abril de 2005, en la que se indica:

***Consulta Vinculante V0618/2005 – DGT: 14-04-2005***

***Descripción sucinta de los hechos:***

*El consultante está interesado en la constitución de una fundación para la asistencia a minorías étnicas. Los resultados que percibe la fundación proceden del arrendamiento de locales comerciales a empresas, y el resultado sería entregado en todo o en parte a otras fundaciones, las cuales desarrollan directamente la citada asistencia.*

***Cuestión planteada:***

*Si la fundación puede acogerse al régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos.*

***Contestación:***

*El Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, (Boletín Oficial de Estado de 24 de diciembre) de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos*

*y de los incentivos fiscales al mecenazgo, regula el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en la misma, en consideración a su función social, actividades y características.*

*De acuerdo con el artículo 2.º de la Ley 49/2002, se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de dicha Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en su artículo 3.º, entre otras, a las fundaciones.*

*En definitiva, de acuerdo con el artículo 3.º de la Ley 49/2002, las fundaciones que cumplan los siguientes requisitos, serán consideradas, a efectos de dicha Ley, como entidades sin fines lucrativos:*

*(...)*

*En el supuesto de que la entidad constituida tenga como única actividad el arrendamiento del patrimonio inmobiliario, no puede considerarse que esa entidad cumpla los requisitos para poder gozar del régimen fiscal de la Ley 49/2002. El requisito establecido en el apartado 1.º del artículo 3.º de la citada norma exige que sea la propia fundación directamente la que persiga fines de interés general, sin que pueda entenderse cumplido este requisito por el hecho de destinar los ingresos a otras fundaciones.*

Frente a la doctrina expuesta, cabe entender, siguiendo a Peñalosa (2012: 113), que «el fin de interés general es el objetivo último que la ESFL persigue, mientras que las actividades son los medios a través de los cuales se va a procurar el logro de los fines u objetivos de interés general. Así, la fundación o asociación puede tener por objeto elevar el nivel educativo de una determinada región, pero una puede hacerlo a través del otorgamiento de becas y otra a través de la gestión de un colegio o de la realización de cursos: el fin es el mismo pero las actividades son distintas, es decir, los medios o formas de hacerlo, son distintos. En conclusión, desde el punto de vista sustantivo, se exige que las asociaciones de utilidad pública y las fundaciones persigan fines de interés general, tal y como exige el art. 3.1 de la Ley 49/2002, siendo los estatutos que han de señalar cómo han de llevarse a cabo, “realizarse”, tales fines. Lo que podrá hacerse por las propias entidades y en colaboración con otras».

En relación a estos extremos, la CV de 10 de julio de 2015, suaviza el criterio administrativo expuesto al revolver cuanto sigue:

**DGT: 10-07-2015**

**Núm. Consulta Vinculante: 2106 /2015**

**Descripción sucinta de los hechos:**

*La entidad consultante tiene por objeto subvenir a las necesidades materiales de una red hospitalaria, la atención a la infancia y tercera edad en general y en particular a aquellos segmentos de estos colectivos que se hallan en riesgo vital o de exclusión social. La entidad obtiene sus recursos de las*

*aportaciones que realizan personas físicas y jurídicas que, conocedoras de su existencia, cooperan a los fines fundacionales mediante tales entregas.*

*Está inscrita en el Registro de Fundaciones de Cataluña, gestiona su patrimonio con criterios de prudencia, acordes con su condición de entidad sin fines lucrativos y con los límites establecidos por su normativa específica, si bien de la forma más eficiente posible con objeto de poder atender con los rendimientos de sus inversiones financieras las aportaciones mencionadas, sus necesidades estatutarias.*

*Su estructura de medios personales y materiales es la suficiente para poder llevar a cabo estos fines. Concretamente su personal lleva a cabo las actividades recepción, estudio y selección de proyectos con carácter previo a la inversión, una vez efectuada ésta sigue activamente y controla la ejecución de proyectos y el destino concreto de los fondos aportados. Además cuenta con los medios materiales necesarios en forma de instalaciones y resto de bienes y servicios adecuados para la realización de las actividades que constituyen su finalidad específica. Igualmente, sus órganos de decisión, comité ejecutivo, comité de proyectos y patrono, son informados regularmente y toman decisiones estratégicas respecto a los procesos de selección, asignación y control de proyectos, a los cuales se efectúan las dotaciones de fondos correspondientes.*

*Atendidos los fines fundacionales, la entidad consultante no puede prestar directamente los servicios de acogida, hospitalarios y de asistencia sanitaria a los pacientes y restantes beneficiarios, por lo que canaliza los recursos generados por su patrimonio fundacional para atender estos servicios y las actividades de formación y de investigación que se llevan a cabo en tales centros.*

**Cuestión planteada:**

*Si procede la aplicación del régimen especial previsto en la Ley 49/2002.*

**Contestación:**

*El Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, regula el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en la misma, en consideración a su función social, actividades y características.*

*De acuerdo con el artículo 2 de la Ley 49/2002, se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de dicha Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en su artículo 3, entre otras, las fundaciones.*

*En definitiva, las fundaciones que cumplan todos los requisitos enumerados en el artículo 3 de la Ley 49/2002, serán consideradas, a efectos de dicha Ley, como entidades sin fines lucrativos y por tanto, podrán aplicar el régimen fiscal especial contenido en el Título II de dicha Ley y tendrán la consideración de entidades beneficiarias del mecenazgo a las que se refiere el artículo 16 de la misma Ley.*



*En particular, el artículo 3 de dicho texto legal establece que:*

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

*1º Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.*

*2º Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:*

*a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.*

*b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.*

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

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

*El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.*

*(...)”*

*El artículo 3.1º de la Ley 49/2002 exige la persecución de fines de interés general sin contemplar expresamente si esta persecución debe ser directa o puede realizarse de manera indirecta. A su vez, el artículo 3.2º de la Ley exige destinar al menos el 70 % de los ingresos y rentas de la fundación a la persecución de fines de interés general. En virtud de lo anterior, este Centro Directivo considera que, con carácter general, debe ser la propia fundación beneficiaria del régimen especial quien realice, directamente, las actividades de interés general.*

*No obstante, este criterio debe matizarse en un supuesto en el que una fundación no realice directamente la actividad fundacional, sino de forma indirecta, si bien se cumplan simultáneamente dos circunstancias: (i) dicha actividad se realiza a través de otras entidades a las que igualmente les resulta de aplicación la Ley 49/2002 y (ii) aquella no efectúa una mera traslación de fondos a estas segundas, sino que lleva a cabo una labor activa de seguimiento y control en la ejecución de proyectos y en el destino concreto de los fondos aportados.*

*En el supuesto concreto planteado, de los hechos recogidos en el escrito de consulta, la entidad consultante no presta directamente los servicios de acogida, hospitalarios y de asistencia sanitaria a los pacientes, al adolecer de los mecanismos necesarios para prestar esos servicios, si bien canaliza su patrimonio con la finalidad de atender dichos servicios a través de otras entidades. En la medida en que dichas entidades cumplan los requisitos exigidos en la Ley 49/2002, y dispongan de los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo y la prestación de los citados servicios asistenciales, y la entidad consultante cuente con los medios materiales y personales necesarios para efectuar ese seguimiento y control en el cumplimiento de sus fines fundacionales a través de dichas entidades, se cumplen las dos circunstancias anteriormente señaladas.*

*Por lo tanto, aun cuando la entidad consultante no destine sus fondos, de forma directa, a la realización de actividades que persiguen fines de interés general, se considerará que se cumplen las condiciones anteriormente señaladas, mediante el destino de los fondos a otras entidades que también se encuentran acogidas a lo previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de entidades sin ánimo de lucro y de los incentivos fiscales al mecenazgo y siempre que se efectúe una labor de seguimiento y control activo en los proyectos seleccionados. Ello significa que el destino de los fondos a estas otras entidades se considera que computa en el 70% de aquellos que deben destinarse a la persecución de los fines de interés general.*

En otro orden de cosas, corresponde al Protectorado, que será ejercido [art. 34.1 LF] por la Administración General del Estado respecto de las fundaciones de competencia estatal, velar por el correcto ejercicio del derecho de fundación y por la

legalidad de la constitución y funcionamiento de estas entidades así como por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales, de acuerdo con la voluntad del fundador, y teniendo en cuenta la consecución del interés general [art 35.1.e) LF].

Al tiempo, compete igualmente al Protectorado [art. 35.1.a) y e) LF] informar con carácter preceptivo y vinculante para el Registro de Fundaciones, sobre la idoneidad de los fines y sobre la suficiencia dotacional de las fundaciones que se encuentren en proceso de constitución. Dicha función a cargo del órgano de control se complementa con las de velar por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales, de acuerdo con la voluntad del fundador, teniendo en cuenta la consecución del interés general así como la de verificar si los recursos económicos de la fundación han sido aplicados a los fines fundacionales.

Por su parte, el artículo 3.1 Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de Fundaciones de la Comunidad Valenciana señala cuanto sigue:

*“Las fundaciones deberán perseguir fines de interés general, como pueden ser, entre otros y además de los así declarados por la legislación estatal como condiciones básicas del derecho de fundación, los de estudio, promoción y defensa del patrimonio natural y cultural valenciano y de la lengua valenciana; el estudio y divulgación de la historia valenciana; los de apoyo a un modelo de desarrollo sostenible; la promoción del mundo rural; los de fomento de la economía o de la investigación; los de apoyo a la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres; la defensa de los principios estatutarios, y cualesquiera otros de naturaleza análoga”.*

Respecto al Protectorado, el art. 8 de la citada Ley 8/1998 lo define como (art. 28) el órgano administrativo de la Generalitat que ejerce las funciones que le atribuye la legislación vigente respecto de las fundaciones inscritas en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana, indicando el art. 2 del Decreto 68/2011, de 27 de mayo, de la Comunitat Valenciana, del Consell, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de la Comunitat Valenciana, que el Protectorado de las Fundaciones de la Generalitat se ejerce por la Conselleria competente en materia de fundaciones, correspondiendo su titularidad al conseller o la consellera, sin perjuicio de la posibilidad de su delegación o desconcentración.

## **6.2.- DESTINO DE SUS RENTAS E INGRESOS (Artículo 3.2º)**

### ***Artículo 3.2º***

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

*a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.*

*b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.*

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

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

*El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.*

Como se ha indicado, el concepto de lucro no es ajeno ni a la LF ni a la LRF-ENL. Dichas normas previenen que las ENL puedan lucrarse en el desarrollo de sus actividades pero exigen que las rentas obtenidas no queden remansadas en sede de la fundación sino que se apliquen y que dicha aplicación (vía gasto o vía inversión ex art. 32.6 RF) se destine al cumplimiento de sus fines en “*al menos, el 70 por 100 de los resultados de las explotaciones económicas que se desarrollen y de los ingresos que se obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados, para la obtención de tales resultados o ingresos, debiendo destinar el resto a incrementar bien la dotación o bien las reservas según acuerdo del Patronato*” (art. 27.1 LF). Con este requisito, señala Pedreira (2003: 92) «se pretende evitar que las entidades sin fines lucrativos se conviertan en una estructura jurídica utilizada con el fin de disponer de determinados patrimonios, bajo un interesante régimen fiscal, pero sin producirle ningún beneficio a la sociedad. Se trata con ello de impedir la creación de unas nuevas “*manos muertas*” como las que dieron lugar a las desamortizaciones de mediados del siglo XIX. En consecuencia, puede afirmarse que el objetivo del requisito es que las entidades no lucrativas cumplan con los fines que tienen fijados en sus estatutos, esto es, que sirvan para satisfacer necesidades de interés general». El excedente restante, es decir, el no

destinado a la realización de los fines fundacionales, deberá incrementar la dotación o las reservas, según acuerdo del Patronato.

Entiende Eserverri (2008: 697) que «es en el cumplimiento de este requisito donde podemos hallar la esencia definitoria de las entidades sin fines lucrativos desde la perspectiva de su régimen sustantivo (no necesariamente desde la perspectiva tributaria, aunque también), en el sentido de que nos encontramos ante organizaciones dedicadas a la consecución de objetivos altruistas que tienen el deber de revertir de forma mediata (a través de las asignaciones a su dotación patrimonial y a reservas), o inmediata (invirtiendo en las actividades altruistas que la definen estatutariamente), los resultados económicos obtenidos en el cumplimiento de su acción social, pero también los ingresos procedentes de otros conceptos. De ahí, como decíamos líneas más arriba, que la esencia de estas organizaciones no se pierde porque se dediquen al ejercicio de explotaciones económicas de las que puedan obtener beneficios, dado que el resultado lucrativo de sus operaciones mercantiles es tolerable si se reinvierte en los objetivos altruistas que presiden sus actuaciones».

Por su parte, señalan Blázquez y Martín (2012: 57) que «si legalmente las ENL no pueden distribuir las rentas, es lógico que la norma por la que se rigen imponga un destino alternativo a las mismas. Por ello se les impone, en primer lugar, destinar sus rentas a la realización de actividades de interés general. Esta exigencia resulta coherente con el fin perseguido por la Ley 49/2002, como es incentivar la realización de este tipo de actividades, pues este es el modo de asegurarse que las mismas se lleven a cabo (...). En este sentido, entendemos que toda ENL favorecida por los beneficios fiscales no solo lo está por carecer de fin de lucro sino, sobre todo, por el destino que da a sus rentas. Pero, además de esta finalidad consustancial a toda ENL, también se le permite otro destino secundario -desde un punto de vista cuantitativo- como es el de destinar las rentas obtenidas a aumentar sus recursos. Pues bien, en este contexto, la Ley 49/2002 obliga a las ENL a destinar como mínimo el 70 por 100 de las rentas obtenidas a la realización de fines de interés general en el plazo de cinco años (el año en curso más cuatro adicionales). El resto se destinará a incrementar la dotación patrimonial o a las reservas o bien ambas posibilidades».

Pues bien, el art. 3.2 de la LRF-ENL establece, en similares términos a los de la Ley 50/2002, que las ENL deberán destinar a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:

*a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.*

*b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad.*

*En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.*

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

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

La lectura conjunta de los arts. 3.2 de la Ley 49/2002 y 27.1 de la Ley 50/2002 evidencia la confusión terminológica del legislador. Así, frente a la referencia efectuada por la LRF-ENL a las rentas explotaciones económicas, la LF alude a los resultados de explotaciones económicas. Esta falta de claridad expositiva se manifiesta igualmente al detallar los gastos a incluir en la base de cálculo del citado porcentaje del 70 por 100.

A este respecto, el art. 3.2.a) de la LRF-ENL indica como partidas a integrar en la base de cálculo para determinar la cuantía a destinar al cumplimiento de sus fines, “las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen”. Paralelamente, el art. 27.1.1º LF se refiere a “los resultados de las explotaciones económicas que se desarrollen deducidos (...) los gastos necesarios para la obtención de tales resultados”.

Ni la Ley 49/2002 ni su reglamento de desarrollo definen qué cabe entender por rentas por lo que, atendiendo a la remisión establecida en el art. 1.2 de la LRF-ENL (“*en lo no previsto en esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales*”) procede identificar renta con el resultado contable o, en nuestro ámbito, el excedente del ejercicio (art. 10.1 y 3 LIS).

***Artículo 10 LIS. Concepto y determinación de la base imponible.***

*1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.*

*3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.*

Así pues, va a ser el resultado contable la magnitud sobre la que determinar, y en sede de ambas normas, el importe que debe destinarse, vía gasto o vía inversión, a la realización de los fines fundacionales. Adviértase que el precepto se refiere al resultado contable, no a bases imponibles, por lo que ninguna consecuencia se derivará del hecho de que tales rentas puedan resultar exentas de acuerdo con lo establecido en los arts. 6 y 7 de la LRF-ENL. Al tiempo, la base cálculo sobre la que se aplica el señalado porcentaje del 70 por 100 es el resultado contable corregido, en su caso, por una serie de ajustes por lo que, y en consecuencia, base de cálculo y resultado contable son magnitudes distintas.

En segundo término, los arts. 3.2. b) y c) LRF-ENL y 27.1.1º LF se refieren a las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad así como a los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos.

En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que “el importe de la citada transmisión se reinvierta *“en bienes inmuebles en los que concurra dicha circunstancia”* (art. 27.1 2º párrafo 2º LF) o, en el ámbito de la LRF-ENL, *“en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia”* [art. 3.2.b)]. Esta exclusión (total o parcial, en función, entendemos, del grado de reinversión) permite que no quede limitada la capacidad de estas entidades para poder adquirir un nuevo inmueble y ello por cuanto parte de la renta obtenida en la transmisión de la que trae causa debiera computarse como base del porcentaje al que se refiere el artículo ahora analizado. Igualmente, debe advertirse que la ley sustantiva es más restrictiva que la norma fiscal pues esta última excluye del cómputo la transmisión inmuebles en que se desarrolle la actividad específica condicionada a la reinversión no solo en inmuebles sino también en cualesquiera otros bienes y derechos afectos al desarrollo de la actividad propia de su objeto o finalidad específica de la fundación.

Por último, tanto la LRF-ENL [art. 3.2º.c)] como la LF [art. 27.1.2º], previenen que en el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

Por lo que a los gastos realizados para la obtención de tales ingresos se refiere, los mismos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos [art. 3.2.c) LRF-ENL y art. 27.1.1º LF].

Tal y como se está indicado, el art. 27.1 de la Ley 50/2002 previene que al menos el 70 por 100 de las rentas e ingresos, una vez minorados en los gastos necesarios para su obtención, ha de destinarse a la realización de los fines fundacionales. El resto del excedente deberá destinarse a incrementar bien la dotación o bien las reservas, según acuerdo del Patronato. Sentado lo anterior, el artículo 32 del RD 1337/2005, por el que se aprueba el RF, sí que concreta la base de cálculo que, y a los mismos efectos, previene la LF; a saber, que *“al menos, el 70 por ciento del importe del resultado contable de la fundación”*, si bien *“corregido con los ajustes que se indican en los apartados siguientes”*, paliándose así la citada confusión terminológica.

Dicho porcentaje mínimo se calculará (ex art. 32.5 RF) a partir del excedente fundacional determinado de acuerdo con la contabilidad llevada por la fundación con arreglo a lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, y conforme a los principios, reglas y criterios establecidos en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, y en otras normas de desarrollo de dicho plan general que resulten de aplicación. Determinado así el excedente fundacional, posteriormente, deberá ser corregido mediante los ajustes que se indican en el art. 32. 2, 3 y 4 del RF.

El Reglamento de Fundaciones establece un particular procedimiento tendente a cuantificar la citada base sobre la que aplicar ese 70%. Así, el legislador, tanto en el ámbito sustantivo como en fiscal, desea que las fundaciones destinen la mayor parte de los recursos obtenidos en cada ejercicio a la realización de sus fines. El importe de dichos recursos viene dado por el excedente del ejercicio, sobre el que se practicarán una serie de ajustes bien positivos (aquellos gastos contables que no hay que incluir



como tales en la base de cálculo) o bien negativos (aquellos ingresos contables que no hay que incluir como tales en la base de cálculo).

**- El resultado contable.**

La Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (y la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de asociación) dispone que los documentos que integran las cuentas anuales de estas entidades son el Balance, la Cuenta de Resultados y la Memoria. El contenido tradicional de la cuenta de resultados ha sido sustituido, en la vigente adaptación del PGC a las ENL, por un estado que muestra los aumentos y disminuciones del patrimonio neto originados en el ejercicio, como expresión del resultado total de la entidad, por diferencia entre las aportaciones y disminuciones de la dotación fundacional o fondo social, y de los ingresos y gastos, tanto de los contabilizados formando parte del excedente del ejercicio como de los incluidos directamente en el patrimonio neto a la espera de su posterior reclasificación al excedente. Completan el resultado total los ajustes que sea preciso contabilizar en las reservas fruto de los errores y cambios de criterio.

Así pues, la cuenta de resultados de la entidad muestra las variaciones en el patrimonio neto originadas en el ejercicio; presentándose, con el debido desglose, la variación originada por el excedente del ejercicio. Dicho excedente es la diferencia entre los ingresos y gastos devengados en el periodo al que se refieren las cuentas anuales (salvo los que deban contabilizarse directamente en el patrimonio neto) y sobre este epígrafe procederá efectuar los ajustes a que hubiere lugar (apartado A.5 del modelo normal de la cuenta de resultados y apartado A.4 del modelo abreviado de la cuenta de resultados del PC-ENL).

<b>CUENTA DE RESULTADOS MODELO NORMAL PC-ENL</b>	<b>Ejercicio (t)</b>	<b>Ejercicio (t-1)</b>
<b>A) Operaciones continuadas</b>		
<b>1. Ingresos de la entidad por actividad propia</b>		
<b>a) Cuotas de asociados y afiliados</b>		
<b>b) Aportaciones de usuarios</b>		
<b>c) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones</b>		
<b>d) Subvenciones imputados al excedente del ejercicio.</b>		
<b>e) Donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio</b>		
<b>f) Reintegro de ayudas y asignaciones.</b>		
<b>2. Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil</b>		
<b>3. Gastos por ayudas y otros</b>		
<b>a) Ayudas monetarias</b>		
<b>b) Ayudas no monetarias</b>		

c) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno		
d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados.		
<b>4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación.</b>		
<b>5. Trabajos realizados por la entidad para su activo.</b>		
<b>6. Aprovisionamientos.</b>		
<b>7. Otros ingresos de actividad.</b>		
<b>8. Gastos de personal.</b>		
<b>9. Otros gastos de la actividad.</b>		
<b>10. Amortización del inmovilizado.</b>		
<b>11. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio.</b>		
<b>12. Exceso de provisiones.</b>		
<b>13. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.</b>		
<b>A.1) Excedente de la actividad (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13)</b>		
<b>14. Ingresos financieros.</b>		
<b>15. Gastos financieros.</b>		
<b>16. Variación de valor razonable en instrumento financiero.</b>		
<b>17. Diferencias de cambio.</b>		
<b>18. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros.</b>		
<b>A.2) Excedente de las operaciones financieras (14+15+16+17+18)</b>		
<b>A.3) Excedente antes de impuestos (A.1 + A.2)</b>		
<b>19. Impuesto sobre beneficios</b>		
<b>A.4) Excedente del ejercicio procedente de operaciones continuadas (A.3+19)</b>		
<b>B) Operaciones interrumpidas</b>		
<b>20. Excedente del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neta de impuestos.</b>		
<b>A.5) Variación de patrimonio neto reconocido en el excedente del ejercicio (A.4+20)</b>		

<b>CUENTA DE RESULTADOS MODELO ABREVIADO PC-ENL y CUENTA DE RESULTADOS PC-PyM-ENL</b>	<b>Ejercicio (t)</b>	<b>Ejercicio (t-1)</b>
<b>A) Excedente del ejercicio</b>		
<b>1. Ingresos de la entidad por actividad propia</b>		
<b>a) Cuotas de asociados y afiliados</b>		
<b>b) Aportaciones de usuarios</b>		
<b>c) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones</b>		
<b>d) Subvenciones, donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio.</b>		
<b>e) Reintegro de ayudas y asignaciones.</b>		
<b>2. Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil</b>		
<b>3. Gastos por ayudas y otros</b>		
<b>a) Ayudas monetarias</b>		
<b>b) Ayudas no monetarias</b>		
<b>c) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno</b>		
<b>d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados.</b>		

4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación.		
5. Trabajos realizados por la entidad para su activo.		
6. Aprovisionamientos.		
7. Otros ingresos de actividad.		
8. Gastos de personal.		
9. Otros gastos de la actividad.		
10. Amortización del inmovilizado.		
11. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio.		
12. Exceso de provisiones.		
13. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.		
<b>A.1) Excedente de la actividad (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13)</b>		
14. Ingresos financieros.		
15. Gastos financieros.		
16. Variación de valor razonable en instrumento financiero.		
17. Diferencias de cambio.		
18. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros.		
<b>A.2) Excedente de las operaciones financieras (14+15+16+17+18)</b>		
<b>A.3) Excedente antes de impuestos (A.1 + A.2)</b>		
19. Impuesto sobre beneficios		
<b>A.4) Variación de patrimonio neto reconocido en el excedente del ejercicio (A.3+19)</b>		

**- Ajustes negativos (arts. 32.2 y 3 RF).**

El primer ajuste afecta 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 (art. 32.2.a) Reglamento de Fundaciones).

**Artículo 32. Destino de rentas e ingresos.**

*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.*

Como señalan Rúa et al. (2013: 430), aunque la norma se refiera a la contraprestación que se obtenga por la enajenación, «desde una lógica contable, al partir del excedente lo que habrá que ajustar será el resultado obtenido en dicha enajenación que es lo que finalmente se registra en el excedente contable, punto de partida. Además en este caso concreto como estamos analizando los ajustes negativos o ingresos no computables, lo que deberemos ajustar es el resultado positivo obtenido en su caso en la venta, es decir, el ingreso contable por tal operación si lo hubiera».

A la posibilidad de enajenar o gravar los bienes y derechos que formen parte de la dotación, o estén directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, se refiere el art. 21 de la LF; previendo el art. 16 de su Reglamento que, en el caso de enajenación o gravamen de bienes y derechos de la dotación, se conservarán en ésta los bienes y derechos que vengan a sustituirlos y se integrará en ella la plusvalía que hubiera podido generarse, es decir, formará parte de la dotación fundacional.

***Artículo 21 LF. Enajenación y gravamen.***

*1. La enajenación, onerosa o gratuita, así como el gravamen de los bienes y derechos que formen parte de la dotación, o estén directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, requerirán la previa autorización del Protectorado, que se concederá si existe justa causa debidamente acreditada.*

*2. Se entiende que los bienes y derechos de la fundación están directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, cuando dicha vinculación esté contenida en una declaración de voluntad expresa, ya sea del fundador, del Patronato de la fundación o de la persona física o jurídica, pública o privada que realice una aportación voluntaria a la fundación, y siempre respecto de los bienes y derechos aportados.*

*Asimismo, la vinculación a que se refiere el párrafo anterior podrá realizarse por resolución motivada del Protectorado o de la autoridad judicial.*

*3. Los restantes actos de disposición de aquellos bienes y derechos fundacionales distintos de los que forman parte de la dotación o estén vinculados directamente al cumplimiento de los fines fundacionales, incluida la transacción o compromiso, y de gravamen de bienes inmuebles, establecimientos mercantiles o industriales, bienes de interés cultural, así como aquéllos cuyo importe, con independencia de su objeto, sea superior al 20 por 100 del activo de la fundación que resulte del último balance aprobado, deberán ser comunicados por el Patronato al Protectorado en el plazo máximo de treinta días hábiles siguientes a su realización.*

*El Protectorado podrá ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos, cuando los acuerdos del Patronato fueran lesivos para la fundación en los términos previstos en la Ley.*

*4. Las enajenaciones o gravámenes a que se refiere el presente artículo se harán constar anualmente en el Registro de Fundaciones al término del ejercicio económico. Del mismo modo, se inscribirán en el Registro de la Propiedad o en el Registro público que corresponda por razón del objeto, y se reflejarán en el Libro inventario de la fundación.*

**Artículo 16 RF. Composición del patrimonio.**

*El patrimonio de la fundación está formado por los siguientes bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica:*

*a) La dotación, integrada por la dotación inicial aportada por el fundador o por terceras personas, por los bienes y derechos de contenido patrimonial que durante la existencia de la fundación se aporten en tal concepto por el fundador o por terceras personas, y por los bienes y derechos que se afecten por el patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales.*

*En el caso de enajenación o gravamen de bienes y derechos de la dotación, se conservarán en ésta los bienes y derechos que vengan a sustituirlos y se integrará en ella la plusvalía que hubiera podido generarse.*

*b) Los bienes y derechos directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, sin carácter permanente, por declaración expresa de su aportante, por acuerdo del patronato o por resolución motivada del protectorado o de la autoridad judicial.*

*c) Los demás bienes y derechos y las obligaciones que adquiera la fundación en el momento de su constitución o con posterioridad.*

Sentado lo anterior, procede reparar en la circunstancia de que la Ley 49/2002 no contempla una previsión similar, de dicha exclusión en la base de cálculo de las rentas a destinar en cada ejercicio a la realización de sus fines, de los ingresos procedentes de la enajenación o gravamen de bienes y derechos aportados por los fundadores o por terceros, en concepto de dotación fundacional. Pues bien, entiende Tributos que, al afectarse el patrimonio recibido a la dotación patrimonial en las condiciones exigidas por la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones y 16 del Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal, las rentas obtenidas no se tendrán en consideración a efectos del cómputo del destino del referido porcentaje. Así, la CV 0218/2014, de 29 de enero de 2014, resuelve cuanto sigue:

**CV 0218/2014, de 29 de enero de 2014**

**Descripción sucinta de los hechos:**

*La entidad consultante es una fundación inscrita en el Registro de Fundaciones. La Fundación consultante tiene como fin la atención a niñas necesitadas y tiene carácter benéfico-docente. Para ello, la entidad consultante sustenta un colegio regido por religiosas. Ha procedido en el año 2013 a la venta*

*de una finca rústica perteneciente a la dotación fundacional, con autorización del protectorado de fundaciones para que con dicha venta se reinvierta en otros bienes, nuevas fincas, derechos de riego y otros bienes similares.*

**Cuestión planteada:**

- 1)Cuál sería el plazo para poder reinvertir el dinero de la venta.*
- 2) Si debe presentar a la Administración un programa de reinversiones*

**Contestación:**

*En el caso de enajenación de bienes, derechos y obligaciones correspondientes a la dotación fundacional, el artículo 16 del Reglamento de fundaciones de competencia estatal, aprobado por el Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, dispone que:*

*“El patrimonio de la fundación está formado por los siguientes bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica:*

*a) La dotación, integrada por la dotación inicial aportada por el fundador o por terceras personas, por los bienes y derechos de contenido patrimonial que durante la existencia de la fundación se aporten en tal concepto por el fundador o por terceras personas, y por los bienes y derechos que se afecten por el patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales.*

*En el caso de enajenación o gravamen de bienes y derechos de la dotación, se conservarán en ésta los bienes y derechos que vengan a sustituirlos y se integrará en ella la plusvalía que hubiera podido generarse.*

*b) Los bienes y derechos directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, sin carácter permanente, por declaración expresa de su aportante, por acuerdo del patronato o por resolución motivada del protectorado o de la autoridad judicial.*

*c) Los demás bienes y derechos y las obligaciones que adquiera la fundación en el momento de su constitución o con posterioridad.”*

*Por tanto, en el caso de enajenación o gravamen de bienes y derechos de la dotación fundacional, se deben conservar en ésta los bienes y derechos que vengan a sustituirlos y se ha de integrar en ella la plusvalía que se haya generado.*

*Por otra parte, el artículo 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, establece los requisitos de las entidades sin fines lucrativos, entre otros:*

*“1º Que persigan fines de interés general, como pueden ser entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales..(..).*

*2º Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:*

- a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.*
- b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad.*

*En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto social o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.*

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

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

*El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio*

*(..).”*

*Por tanto, tal y como señala el artículo 3.2º de la Ley 49/2002, como plazo de reinversión debe considerarse tanto el período impositivo en el que se obtiene la renta como los cuatro años siguientes al cierre de dicho período.*

*En segundo lugar, plantea el consultante si debe presentar a la administración un programa de reinversiones. Las fundaciones y demás entidades a las que le es de aplicación la Ley 49/2002, de 23 deberán cumplir con las obligaciones de comunicación e información que en la misma se establecen.*

*Así, el artículo 11 de la Ley 49/2002, establece:*

*“Las entidades sin fines lucrativos que obtengan rentas de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades tendrán las obligaciones contables previstas en las normas reguladoras de dicho Impuesto. La contabilidad de estas entidades se llevará de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas.”*

*El artículo 13 añade que las entidades que opten por el régimen fiscal establecido en este Título estarán obligadas a declarar por el Impuesto sobre Sociedades la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.*

*Por otra parte, en relación a la enajenación y gravamen de los bienes el artículo 21 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre de Fundaciones, establece:*

*“1. La enajenación, onerosa o gratuita, así como el gravamen de los bienes y derechos que formen parte de la dotación, o estén directamente*

*vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, requerirán la previa autorización del Protectorado, que se concederá si existe justa causa debidamente acreditada.*

*(..).*

*3. Los restantes actos de disposición de aquellos bienes y derechos fundacionales distintos de los que forman parte de la dotación o estén vinculados directamente al cumplimiento de los fines fundacionales, incluida la transacción o compromiso y de gravamen de bienes inmuebles, establecimientos mercantiles o industriales, bienes de interés cultural, así como aquéllos cuyo importe, con independencia de su objeto, sea superior al 20 por 100 del activo de la fundación que resulte del último balance aprobado, deberán ser comunicados por el Patronato al Protectorado en el plazo máximo de treinta días hábiles siguientes a su realización.*

*(..).*

*4. Las enajenaciones o gravámenes a que se refiere el presente artículo se harán constar anualmente en el Registro de Fundaciones al término del ejercicio económico. Del mismo modo, se inscribirán en el Registro de la Propiedad o en el Registro público que corresponda por razón del objeto y se reflejarán en el Libro inventario de la fundación."*

*Finalmente, el artículo 25 de la citada Ley 50/2002 expone los requisitos de la llevanza de la contabilidad, auditoría y plan de actuación que tiene que llevar a cabo la fundación.*

*Las fundaciones no estarán obligadas a presentar un plan de reinversión ante la Administración Tributaria, pero sí deberán cumplir con el resto de obligaciones contables, de información y autorización recogida en la normativa de Fundaciones y en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de entidades sin ánimo de lucro e incentivos fiscales al mecenazgo, sin perjuicio de las actuaciones de la Administración Tributaria de comprobación e investigación tendentes a verificar el cumplimiento de los citados requisitos.*

El segundo ajuste positivo atañe a 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 [art. 32.2.b) RF].

Como se ha indicado, la norma fiscal relaja esta exigencia al permitir que la reinversión se efectúe tanto en inmuebles como en cualesquiera otros bienes y derechos afectos a la actividad propia de su objeto o finalidad específica.



En tercer lugar, y por último, 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 (art. 32.3 RF).

Siguiendo a Blázquez y Martín (2012: 67) «aunque la norma parece solo referirse a negocios *inter vivos*, deben asimilarse a las donaciones que recibe la ENL las adquisiciones *mortis causa* (herencias o legados) que se destinen expresamente por el causahabiente a incrementar la dotación fundacional».

En cualquier caso, es lo cierto que el importe de aportaciones fundacionales no constituyen ingreso contable ni, al no establecerse salvedad alguna respecto a dicha dotación, fiscal. Así, en la Parte Quinta (Definiciones y relaciones contables) del PC-ENL se establecen, en relación a la cuenta (100) Dotación fundacional, los siguientes movimientos contables:

**100. Dotación fundacional.**

*Importe de las aportaciones fundacionales y de los excedentes destinados a aumentar la Dotación fundacional.*

*Su movimiento es el siguiente:*

**a) Se abonará:**

*a<sub>1</sub>) Por el patrimonio inicial y las sucesivas ampliaciones.*

*a<sub>2</sub>) Por acuerdo del órgano de gobierno, por aumento de la dotación fundacional con cargo a reservas o excedentes.*

**b) Se cargará:**

*b<sub>1</sub>) Por el traspaso de excedentes negativos de ejercicios anteriores.*

*b<sub>2</sub>) En general, por la extinción de la fundación una vez transcurrido el período de liquidación.*

Al tiempo, en las Notas 13 y 11 de las Memorias del PC-ENL y del PC-PyM-ENL se informará, respectivamente, de las aportaciones a la dotación fundacional realizadas en el ejercicio, distinguiendo las dinerarias de las no dinerarias. También, en su caso, se indicará para cada aportación los desembolsos pendientes, así como la fecha de la exigibilidad.

**- Ajustes Positivos (art. 32.4 RF):**

De acuerdo con lo expuesto, el art. 32 del RF establece el resultado contable - determinado (ex art. 32.5 RF) en función de la contabilidad llevada por la fundación con arreglo a lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, y conforme a los principios, reglas y criterios establecidos en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, y en

otras normas de desarrollo de dicho plan general que resulten de aplicación- establece, decíamos, el resultado contable como cuantía inicial sobre la que determinar el importe a destinar al cumplimiento de sus fines. Calculado así el excedente fundacional procede practicar en el mismo los ajustes negativos que acabamos de analizar e, igualmente, una serie de correcciones en los gastos recogidos en la citada cuenta de resultados.

Sentado lo anterior, la primera modificación de signo positivo concierne [art. 34.a) RF] a los gastos directamente relacionados con las actividades desarrolladas para el cumplimiento de fines, incluidos las dotaciones a la amortización y las provisiones de inmovilizado afecto a dichas actividades; en el entendimiento de que los gastos así excluidos tendrán con posterioridad la condición de gastos ya destinados el cumplimiento de los fines fundacionales. Paralelamente, 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 por lo que, a fin de evitar la duplicidad en el cómputo, previamente se ha excluido a las dotaciones a la amortización y las provisiones de dicho inmovilizado afecto a dichas actividades (art. 32.6 RF).

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. Así, tratándose de inversiones subvencionadas o las recibidas mediante donación o legado se considerará como destinada al cumplimiento de sus fines la parte imputada como ingreso al excedente del ejercicio, en caso de ser financiados con recursos ajenos: en función de la amortización financiera de la financiación ajena. Si se adquieren al contado: por su importe íntegro, que será su coste histórico.

El segundo ajuste de signo positivo a efectuar atañe a 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.

Como ponen de manifiesto Rúa et al. (2013: 432), «con respecto al reparto de los gastos comunes, la legislación no establece un criterio objetivo, lo que provoca la subjetividad tanto por parte del gestor de la entidad, como en la función auditora del

Protectorado. En nuestra opinión, posibles criterios a aplicar en función de: los gastos e inversiones realizados en cada actividad; los ingresos obtenidos por cada actividad. Aunque en este caso el cálculo es más sencillo, no es por “aplicación de recursos” y además habría que tener en cuenta que de las actividades propias se obtienen menores ingresos por lo que los gastos asignados de entre los comunes también serían inferiores».

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

Es decir, el excedente del ejercicio ha de ser ajustado en el importe correspondiente a los gastos que tanto de forma directa -actividades propias- así como en la parte proporcional de los gastos comunes -actividades propias y mercantiles- igualmente destinados a tal fin dado que los mismos, en sí mismos, se consideran (ex art. 32.6 RENL) destinados al cumplimiento de los fines fundacionales.

Sintetizando cuanto antecede, podemos esquematizar los ajustes indicados en los siguientes términos:

<b>RESULTADO CONTABLE (EXCEDENTE DEL EJERCICIO)</b>	
<b>NO SE INCLUIRÁN COMO INGRESOS</b> ↓ Disminución del Resultado contable <b>-AJUSTES NEGATIVOS-</b>	<b>NO SE INCLUIRÁN COMO GASTOS</b> ↓ Incremento del Resultado contable <b>-AJUSTES POSITIVOS-</b>
<b>Art. 32.2.a) Reglamento Fundaciones</b> •• 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. – afectados por el Patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales, incluida la plusvalía que se pudiera haber generado.	<b>Art. 32.4 a) Reglamento Fundaciones</b> •• Los directamente relacionados con las actividades desarrolladas para el cumplimiento de fines, incluidas las amortizaciones y provisiones de inmovilizado afecto a dichas actividades.
<b>Art. 32.2.b) Reglamento Fundaciones</b>	<b>Art. 32.4.b) Reglamento Fundaciones</b>

<ul style="list-style-type: none"> <li>▪▪ 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.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪▪ La parte proporcional de los gastos comunes al conjunto de actividades que correspondan a las desarrolladas para el cumplimiento de los fines fundacionales.</li> </ul>
<p><b>Art. 32.3. Reglamento Fundaciones</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪▪ Las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación en el momento de la constitución o en un momento posterior.</li> </ul>	
<b>BASE DE CÁLCULO</b>	

Una vez determinada la base de cálculo procederá aplicar el reiterado porcentaje del 70 por 100. La cuantía resultante habrá que compararla con las rentas e ingresos ya destinados en el ejercicio al cumplimiento de los fines fundacionales. El defecto de aplicación, si lo hubiere, deberá atenderse en el plazo comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos (art. 3.2 LRF-ENL) o los resultados e ingresos (art. 27.1 LF) y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio (arts. 27.1 LF y 3.2 LRF-ENL). El resto de las rentas e ingresos se destinará a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

Sentado lo anterior, procede dirimir, a los efectos del inicio del cómputo del plazo de cuatro años, cuándo se entienden obtenidas las rentas e ingresos a aplicar: en el ejercicio en que son exigibles (criterio del devengo) o bien en el de su cobro (criterio de caja).

A este respecto, siguiendo a Blázquez y Martín (2012: 71), «la mayoría de la doctrina entiende que se aplica el criterio de caja, basándose en una interpretación teológica de la norma. No tiene sentido que las ENL estén obligadas a cumplir este requisito antes de que hayan recibido las rentas por medio de las reservas. En algunos casos, incluso, sería necesario acudir a la financiación ajena para poder llevarlo a cabo. Las rentas tienen que estar disponibles para poder ser aplicadas efectivamente a fines de interés general. Sin embargo, contablemente y, en consecuencia, también fiscalmente, se debería atender al criterio del devengo, pues legalmente constituye la regla general y no existe una previsión específica que disponga lo contrario».

Considera Pedreira (2003: 99-100) que se podría acudir al criterio de caja, dado que, nos recuerda este autor, «bajo la vigencia de la Ley 30/1994 Giménez-Reyna y Zurdo y Ruiz Ayúcar entendían que había que atender al principio del devengo, ya que es el criterio establecido con carácter general en la normativa contable, y más concretamente, en el *Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad*. Sin embargo, a nuestro juicio, desde el punto de vista de la efectividad del precepto, podría contradecirse su filosofía, que no es otra que la de obligar a destinar las rentas a fines de interés general, al poner en cuestión la propia suficiencia financiera de la entidad por tener que aplicar cantidades que aún no han sido recibidas realmente. En este sentido y tal vez por ello, el *Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal*, en su artículo 14, al regular el destino que se debe dar a las rentas e ingresos de las fundaciones, determinaba que el plazo de tres años, establecido en la Ley 30/1994, se computaría por ejercicios, iniciándose desde el siguiente en el que se hubieran obtenido los ingresos o rentas, esto es, atendiendo por tanto al momento de su cobro efectivo por la entidad. Del precepto reglamentario se deducía que el criterio adoptado para fijar el inicio del plazo establecido en la Ley 30/1994 era el del cobro o caja, en contra del criterio general establecido en la normativa contable que es el del devengo. Por tanto, una vez obtenido el ingreso habría que esperar al inicio del siguiente ejercicio impositivo. A partir de ese momento se computaría el plazo de tres años del que disponían las entidades no lucrativas para destinar el setenta por ciento de sus rentas e ingresos netos a sus fines, dentro de cualquier ejercicio impositivo que se abriera durante dicho plazo. A la vista de lo indicado, y teniendo en cuenta cuál fue el desarrollo reglamentario de la Ley 30/1994, consideramos que conforme a la Ley 49/2002 también se podría acudir a un criterio de caja para iniciar el cómputo del plazo que va a determinar si se cumple o no el requisito solicitado».

Sentado lo anterior, en la memoria integrada en las cuentas anuales que debe presentar la fundación (art. 32.8 RF) se incluirá información detallada del cumplimiento del destino a fines fundacionales, y en ella se especificará el resultado sobre el que se aplica el porcentaje del 70 por ciento y los gastos e inversiones destinados a fines fundacionales, así como el importe de los gastos de administración. También se incluirá esta información en relación con los saldos pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El protectorado analizará la información suministrada y podrá requerir que esta se amplíe y que se aporten los documentos y justificantes que se estimen necesarios. En

la medida en que considere que la información y la documentación aportadas no acreditan el cumplimiento del requisito, lo hará constar así en el correspondiente informe.

## PC-ENL

### Memoria

#### Contenido de la memoria

#### 24.2 Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.

Información sobre:

a) Los bienes y derechos que formen parte de la dotación fundacional o fondo social, y aquellos vinculados directamente al cumplimiento de los fines propios, detallando los elementos significativos incluidos en las distintas partidas del Activo del Balance y las restricciones a las que se encuentren sometidos.

b) El destino de rentas e ingresos a que se refiere la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, indicando el cumplimiento del destino de rentas e ingresos y los límites a que venga obligada, de acuerdo con los criterios establecidos en su normativa específica y según el modelo que se adjunta.

#### 1. Grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos.

Ejercicio	EXCEDENTE DEL EJERCICIO	AJUSTES NEGATIVOS	AJUSTES POSITIVOS	BASE DE CÁLCULO	RENTA A DESTINAR		RECURSOS DESTINADOS A FINES (GASTOS + INVERSIONES)	APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DESTINADOS EN CUMPLIMIENTO DE SUS FINES*						
								N-4	N-3	N-2	N-1	N	IMPORTE PENDIENTE	
N-4														
N-3														
N-2														
N-1														
N														
TOTAL														

\* En el supuesto de que la entidad acumule un déficit en la aplicación de recursos, en los periodos siguientes las aplicaciones compensarán, en primer lugar, los déficits de ejercicios anteriores, comenzando por el más antiguo, y el exceso se computará como recursos aplicados del ejercicio en curso.

Se incluirá una explicación detallada de aquellas partidas significativas contenidas en el cuadro que estén afectadas al cumplimiento de fines específicos. Dicha explicación se centrará especialmente en las columnas de ajustes en las que se incorporan los siguientes conceptos:

a) Ajustes negativos. No se incluirán como ingresos:

**a.1)** Ingresos reflejados en la cuenta de resultados procedentes de la enajenación o gravamen de bienes y derechos aportados por los fundadores o por terceros, en concepto de dotación fundacional.

**a.2)** Ingresos reflejados en la cuenta de resultados procedentes de la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle su actividad propia, siempre que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en bienes inmuebles destinados al mismo fin.

**b)** Ajustes positivos. No se deducirán como gastos:

**b.1)** Gastos imputados en la cuenta de resultados que están directamente relacionados con la actividad propia de la entidad, incluidas las dotaciones a la amortización y las pérdidas por deterioro del inmovilizado afecto a la actividad propia.

**b.2)** Importe proporcional de los gastos comunes a todas las actividades desarrolladas por la entidad que, de acuerdo con criterios objetivos deducidos de la efectiva aplicación de recursos a cada actividad, correspondan a la actividad propia de la entidad. Los gastos comunes incluyen los gastos de administración así como aquellos gastos por los que tienen derecho a ser resarcidos los patronos.

**c)** Adicionalmente, se incluirá como ajuste positivo o negativo, en función de su signo, el resultado contabilizado directamente en el patrimonio neto como consecuencia de cambios en los criterios contables o la subsanación de errores.

## 2. Recursos aplicados en el ejercicio.

	IMPORTE			TOTAL
<b>1. Gastos en cumplimiento de fines*</b>				
	<b>Fondos propios</b>	<b>Subvenciones, donaciones y legados</b>	<b>Deuda</b>	
<b>2. Inversiones en cumplimiento de fines*</b> (2.1 + 2.2)				
<b>2.1</b> Realizadas en el ejercicio				
<b>2.2</b> Procedentes de ejercicios anteriores				
<b>a)</b> Deudas canceladas en el ejercicio incurridas en ejercicios anteriores				
<b>b)</b> Imputación de subvenciones, donaciones y legados de capital procedentes de ejercicios anteriores				
<b>TOTAL (1 + 2)</b>				

\* De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32.6 del Reglamento de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, 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. Cuando las inversiones destinadas a los fines fundacionales hayan sido financiadas con ingresos que deban distribuirse en varios ejercicios en el excedente,

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.

c) Si alguna entidad no viniera obligada a confeccionar la información anterior, adaptará este modelo a las características específicas de la misma, con objeto de ofrecer información sobre el destino de rentas e ingresos. Asimismo, se recogerá información sobre los recursos destinados en el ejercicio al cumplimiento de los fines ajustándose al modelo del apartado 2.

### 24.3 Gastos de administración.

Las fundaciones de competencia estatal deberán suministrar un detalle de los gastos directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integren el patrimonio de la fundación, y el de los gastos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos. Esta información se suministrará en el siguiente cuadro:

DETALLE DE GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				
N.º DE CUENTA	PARTIDA DE LA CUENTA DE RESULTADOS	DETALLE DEL GASTO	CRITERIO DE IMPUTACIÓN A LA FUNCIÓN DE ADMINISTRACIÓN DEL PATRIMONIO	IMPORTE
TOTAL GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				

Adicionalmente, se informará sobre el cumplimiento del límite al importe de estos gastos, en el siguiente cuadro:

GASTOS DE ADMINISTRACIÓN						
Ejercicio	Límites alternativos (Art. 33 Reglamento R.D. 1337/2005)		Gastos directamente ocasionados por la administración del patrimonio (3)	Gastos resarcibles a los patronos (4)	TOTAL GASTOS ADMINISTRACIÓN DEVENGADOS EN EL EJERCICIO (5) = (3) + (4)	Supera (+) No supera (-) el límite máximo (el mayor de 1 y 2) - 5
	5% de los fondos propios (1)	20% de la base de cálculo del Art. 27 Ley 50/2002 y Art. 32.1 Reglamento R.D. 1337/05 (2)				



n						
---	--	--	--	--	--	--

Por último, y en lo atinente al incumpliendo de este requisito, el art. 14 de la LRF-ENL previene, con carácter general, que el incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3 de la Ley determinará para la entidad la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento de los dichos requisitos junto con los intereses de demora que procedan. No obstante, cuando se trate del requisito establecido en este número 2.º del art. 3 la obligación se referirá a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente.

Como señalan Blázquez y Martín (2012: 73) la obligación se refiere «no a las cuotas del ejercicio en que se incumple el plazo de aplicación de rentas, sino a las de uno anterior: aquel en que se obtuvieron las rentas. Podría entenderse que el incumplimiento de este requisito debería implicar no solo la devolución de las cuotas de un ejercicio (el de la obtención de las rentas e ingresos), sino todos los demás hasta completar el plazo de cinco años, pues realmente no se ha cumplido el requisito durante los mismos. Sin embargo, la norma es clara al restringirlo únicamente a ese ejercicio. Cuando la Ley 49/2002 ha querido ampliarlo a otros ejercicios, lo ha hecho expresamente, como en el caso del requisito del artículo 3.6 (destino en caso de disolución), en el que ese mismo párrafo segundo del art. 14.3 señala que la devolución corresponderá “a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento (el de la disolución) y a los cuatro anteriores”. Este incumplimiento también plantea otro problema en torno a su regularización, pues el artículo 14.3 no aclara si deben ingresarse las cuotas totales o solo las proporcionales al volumen de rentas e ingresos no aplicados correctamente. Cruz Amorós y López Ribas (2004, pág. 57) consideran que la segunda sería la opción lógica y coherente con la aplicada por el sistema tributario para otros beneficios fiscales. Sin embargo, también entienden que se puede defender la primera, por la que nosotros nos inclinamos, ya que la norma no hace distinción alguno”.

Por su parte, el APLF previene en relación a estos extremos cuanto sigue:

***Artículo 25 APLF. Destino de ingresos.***

*1. Las fundaciones tienen la obligación de destinar a la realización de los fines previstos en sus Estatutos, al menos un 70 por 100 de los ingresos del excedente de la cuenta de resultados que obtengan por cualquier concepto, deducidos los gastos derivados de sus actividades mercantiles.*

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

*2. En el supuesto de que la actividad mercantil desarrollada hubiera sido deficitaria, no se computarán ni los ingresos ni los gastos por ella generados.*

*3. A los efectos de lo señalado en este artículo, no se incluirá como ingreso el beneficio procedente de la enajenación de bienes y derechos integrantes de la dotación fundacional, ni los de la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle sus actividades siempre que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en bienes inmuebles destinados a las mismas. No obstante, el Protectorado podrá autorizar que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos de otra naturaleza o se destine a la realización de las actividades propias del objeto fundacional. Las condiciones de reinversión se desarrollarán reglamentariamente.*

*4. Adicionalmente se incluirá como ingreso el resultado positivo contabilizado directamente en el patrimonio neto como consecuencia de cambios en los criterios contables o la subsanación de errores.*

*5. Se considerará destinado a los fines fundacionales el importe de los gastos de las actividades propias realizadas por la fundación excepto las dotaciones a las amortizaciones y las pérdidas por deterioro del inmovilizado, así como las inversiones realizadas en cada ejercicio directamente relacionadas con las actividades propias que efectivamente hayan contribuido al cumplimiento de los fines propios de la fundación.*

*Asimismo, se considerará destinado a los fines fundacionales el importe destinado a incrementar la dotación fundacional en lo que exceda del 30 por 100 del resultado contable de la fundación, hasta un máximo del 3 por ciento del mismo, ajustado según lo dispuesto en los apartados anteriores.*

*6. En todo caso deberá existir una adecuada proporcionalidad entre los recursos empleados, las actividades realizadas y los fines conseguidos. El Protectorado podrá solicitar del Patronato la información necesaria para valorar dicha adecuación en relación con el cumplimiento del destino de ingresos.*

*7. El Protectorado remitirá al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas la información relativa a las fundaciones que no hayan dado cumplimiento a lo dispuesto en este artículo.*

De acuerdo con el precepto reproducido, se elimina en el anteproyecto la referencia a las rentas e ingresos, haciéndose ahora mención, exclusivamente, a “los ingresos del excedente de la cuenta de resultados que obtengan por cualquier concepto, deducidos los gastos derivados de sus actividades mercantiles”; entendiéndose por tal actividad (art. 23.3 APLF) la realizada por la fundación, orientada a la obtención de beneficios, cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sea complementaria o accesoria de los mismos, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia.

Además, se recoge la obligación de informar al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas sobre aquellas fundaciones que no cumplan con esta obligación, al ser un requisito establecido en la Ley 49/2002 para tener la consideración de entidades sin ánimo de lucro a los efectos de la citada ley.

Asimismo, se considerará destinado a los fines fundacionales el importe destinado a incrementar la dotación fundacional en lo que exceda del 30 por 100 del resultado contable de la fundación, hasta un máximo del 3 por ciento del mismo, ajustado según lo dispuesto en los apartados anteriores.

Se elimina la referencia a que los gastos en cumplimiento de fines pueden estar integrados por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, gastos de personal u otros gastos de gestión, suprimiéndose igualmente las prevenciones establecidas en relación a los gastos de administración, si bien se previene la necesaria proporcionalidad entre los recursos empleados, las actividades realizadas y los fines conseguidos.

Por último, y de acuerdo con el punto 3 de la Disposición final primera del APLF (Título competencial) el artículo 25 constituyen legislación civil y es de aplicación general al amparo de lo previsto en el artículo 149.1.8ª de la Constitución, sin perjuicio de la aplicabilidad preferente del Derecho Civil Foral o Especial, allí donde exista.

**6.3.- LA ACTIVIDAD REALIZADA HA DE CONSISTIR EN EL DESARROLLO DE EXPLOTACIONES ECONÓMICAS PROPIAS DE SU OBJETO O FINALIDAD ESTATUTARIA (Artículo 3.3º).**

***Artículo 3.3º. Requisitos de las entidades sin fines lucrativos.***

*3. Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.*

*A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de*

*ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.*

Señala Pérez Escolar et al. (2010: 294) que «la actividad económica se define como “actividad que consiste en la producción o distribución de bienes o servicios a través de una unidad organizativa de medios personales y materiales”, pudiendo diferenciarse, en el marco de este amplio concepto de actividad económica, dos tipos de empresa: la empresa mercantil como “organización de factores (trabajo y capital) con la finalidad de obtener beneficio”, y la empresa no mercantil, que recogiendo exclusivamente el principio de economicidad propio de toda empresa (entendido como tendencia en todo sujeto económico al “logro máximo de rendimiento a través del mínimo empleo de medios posible”), es ajena a una idea esencial de lucro (caso de la fundación)».

Las fundaciones pueden desarrollar, según denominación seguida por los arts. 24.1 LF y 23 de su Reglamento, actividades propias y actividades mercantiles. A estos efectos, se entiende por actividad propia la realizada por la fundación para el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro, con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación.

***Artículo 24 LF. Actividades económicas.***

*1. Las fundaciones podrán desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia.*

*Además, podrán intervenir en cualesquiera actividades económicas a través de su participación en sociedades, con arreglo a lo previsto en los siguientes apartados.*

Por lo que a las actividades mercantiles se refiere, estas podrán ser desarrolladas bien directamente (la denominada doctrinalmente Fundación empresa) o bien a través de su participación en sociedades mercantiles (Fundación con empresa). El ejercicio directo tiene lugar cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios para obtener lucro, siempre que su objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de defensa de la competencia.

Pone de manifiesto Pérez Escolar (2008: 112 y 113) que «nos encontramos con que se requieren dos posibles tipos de vinculación con dicho fin a efectos de que la fundación pueda desarrollar por sí misma una actividad de esta naturaleza: directa, en el primer caso; o indirecta, en el sentido de ser la actividad complementaria o accesorias con respecto a otra que sí tenga esa vinculación directa, en el segundo supuesto. La relación directa (...), conlleva que el objeto de la actividad empresarial presente una conexión plena con los fines de interés general asumidos por la fundación de tal manera que pueda afirmarse que su ejercicio supone por sí mismo el cumplimiento de tales fines; éste parece ser el sentido de la disyuntiva planteada por el legislador con respecto a esas otras actividades complementarias o accesorias de estas primeras. Llama la atención, por tanto, el criterio restrictivo de la actual normativa con respecto a la anterior en la medida en que sólo se reconoce tácita o implícitamente la posibilidad de la fundación-empresa funcional o fundación-empresa en sentido estricto, de objeto vinculado a los fines fundacionales, y de la fundación-empresa dotacional, carente de relación con dichos fines pero cuyos beneficios repercuten igualmente en un momento posterior en la satisfacción de los mismos, sólo en la medida en que suponga la realización de actividades complementarias o accesorias de aquéllas sí relacionadas con los fines asumidos por el ente»; debiéndose entender por actividades complementarias o accesorias, según la citada autora (2008: 124), a aquellas «actuaciones de la fundación que realmente coadyuvan en la realización de esas otras actividades de carácter principal de objeto directamente relacionado con los fines fundacionales».

En el ámbito de la Comunidad Valenciana, el art. 20 de la Ley 8/1998, de Fundaciones de la C.V., prevé el ejercicio por la misma fundación de actividades mercantiles o industriales, siempre que coincidan con el objeto o finalidad específica de la entidad. Así:

***Artículo 20. Régimen financiero. Destino de rentas e ingresos***

*2. Las fundaciones podrán obtener ingresos mediante el cobro de precios a sus beneficiarios, que no podrán exceder, en su conjunto, del coste del servicio que les preste, el cual nunca será mayor del precio de mercado, debiéndose ponderar la capacidad económica individual de los beneficiarios para la determinación de sus cuantías.*

*3. También podrán obtener rendimientos mediante el ejercicio por sí mismas de actividades mercantiles o industriales, siempre que coincidan con el objeto o finalidad específica de la fundación. En el caso de que no coincidan tales actividades con el fin fundacional, éstas deberán realizarse a través de cualquier tipo de sociedad que tenga limitada la responsabilidad de sus socios. Se comunicarán al Protectorado las actividades comprendidas en este apartado.*

En sede de la Ley 49/2002 se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (art. 3.3.2º párrafo); señalándose expresamente que el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.

Paralelamente, la exigencia de que su objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de aquéllas a que se refiere el art. 23.2 del RF, tiene equivalencia en el ámbito LRF-ENL al prevenir su art. 3.3.1º que las actividades realizadas no consistan en el desarrollo de explotaciones económicas "ajenas a su objeto o finalidad estatutaria"; estableciéndose en la norma fiscal un criterio objetivo para delimitar cuándo se entiende cumplido este requisito: se entenderá que la actividad realizada no consiste en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria "si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad".

Este precepto de la LRF-ENL, siguiendo a Eserverri (2008: 702) «permite entender cuándo una entidad sin fines lucrativos, aun ejerciendo una actividad mercantil, la Ley finge que no la está desarrollando, y su interpretación ha de hacerse sobre la base de ese doble requisito que el precepto marca: que las explotaciones económicas desplegadas sean extrañas a las que se declaran exentas en el artículo 7 de la Ley y, además, ajenas a los objetivos fundacionales o de interés general que la entidad persigue. Quiere ello decir esto, en sentido contrario, que en el cómputo de ese porcentaje de los rendimientos netos explotación no deben incluirse los procedentes de las explotaciones mercantiles no declaradas expresamente exentas en el Impuesto sobre Sociedades conforme lo dispone el artículo 7 de la Ley 49/2002, pero desarrolladas en el ejercicio de sus fines estatutarios o fundacionales».

A este respecto, valga la CV 2077/08 de la DGT, a cuyo tenor:

***Consulta Vinculante núm. V2077/2008, de 6 de noviembre de 2008***

***Descripción sucinta de los hechos:***

*La Fundación consultante está acogida al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, reuniendo hasta septiembre de 2007 los requisitos necesarios para*

su aplicación. El objeto de la fundación es el estudio y realización de toda clase de actividades que propicien el desarrollo socioeconómico de los habitantes y territorios de una determinada provincia. En el año 2004 la Fundación recibe de uno de sus Patronos gratuitamente el pleno dominio de unas fincas incorporadas a una Junta de Compensación. La intención del transmitente es su afectación, con carácter permanente al cumplimiento de los fines fundacionales, lo cual ha realizado el patronato.

Para obtener rendimientos de este patrimonio, la Fundación promovió en estas fincas la construcción de viviendas, garajes, trasteros y locales. En septiembre de 2007 se venden, todavía no terminados, a otra promotora. El importe de la venta supera el 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad. En el año 2008 se va a vender el resto de la obra en curso, suponiendo esta actividad más de un 40% de los ingresos de la Fundación.

**Cuestión planteada:**

Si la Fundación deja de cumplir en el ejercicio 2007 los requisitos exigidos para la aplicación del régimen fiscal especial. En este caso, si podría aplicar el régimen de las entidades parcialmente exentas.

**Contestación:**

(...) la fundación consultante va a realizar una actividad de promoción inmobiliaria sobre unos terrenos, que de acuerdo con los hechos descritos en la consulta, forman parte de la dotación fundacional en la medida que le fueron aportados con la intención de afectarse con carácter permanente a los fines fundacionales, y así se hizo por parte del patronato.

La promoción de viviendas, locales etc. es una explotación económica en tanto constituye la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, y ello es así con independencia de que esta actividad se desarrolle sobre unos terrenos que forman parte de la dotación fundacional. Por su parte, el artículo 7.º de la Ley 49/2002, enumera las explotaciones económicas llevadas a cabo por las entidades sin fines lucrativos, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, cuyas rentas estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades. Entre dichas explotaciones económicas exentas no se incluyen las derivadas de las actividades de construcción y promoción, ni las consistentes en la transmisión de inmuebles.

El requisito 3.º del artículo 3.º exige que no se desarrollen explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Sin embargo, se considera cumplido el requisito cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto no exceda del 40 por 100 de los ingresos de la entidad. En este caso se desarrolla una explotación económica no exenta, ajena a la finalidad estatutaria descrita en la consulta y cuyos ingresos exceden del 40% de los

*ingresos de la entidad, por lo que se incumple este requisito, lo que le impedirá aplicar el régimen fiscal de la Ley 49/2002 en el ejercicio o ejercicios en que se produce dicho incumplimiento.*

*(...)*

*El apartado 3 del artículo 9.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (B.O.E. de 11 de Marzo), considera como entidades parcialmente exentas a las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que no resulte de aplicación el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. En definitiva, en los ejercicios en los que la fundación no cumpla los requisitos de la Ley 49/2002 podrá aplicar este régimen especial previsto en el capítulo XV del título VII del TRLIS.*

*(...)*

*En definitiva, por aplicación de este régimen especial las rentas obtenidas por la fundación consultante, estarán exentas siempre que procedan de la realización de su objeto social o finalidad específica, y no derivan del ejercicio de una explotación económica. Como señalamos con anterioridad la actividad de promoción constituye una explotación económica que en este caso no se realiza en cumplimiento de la finalidad de la fundación consultante, por lo que también por este régimen las rentas procedentes de la realización de actividades económicas derivadas de la actividad de promoción están sujetas y no exentas al Impuesto sobre Sociedades, tributando al tipo impositivo del 25% según dispone el artículo 28 del TRLIS.*

En relación al concepto de actividades complementarias o accesorias, ni la norma fiscal ni la sustantiva recogen su definición. No obstante, el art. 7 de la Ley 49/2002, al declarar la exención de las rentas derivadas de determinadas explotaciones económicas considera, en su punto 1º, como actividades auxiliares o complementarias de los servicios de promoción y gestión de la acción social o los de asistencia social e inclusión social a los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte. De la misma forma, en relación a las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria (art. 7.2º) incluye a las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, identificando como tales la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte. Por último, el punto 11º del citado artículo, tras declarar la exención de las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos, previene que no se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario



cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

A juicio de Blázquez y Martín (2012: 74-75), «las explotaciones auxiliares o complementarias son aquellas que, si bien están vinculadas con la actividad institucional, su realización no resulta imprescindible para alcanzarla. En este sentido, son actividades que coinciden con los fines de la ENL (pero no constituyen su objeto social o finalidad específica) y coadyuvan a la consecución de estos en un aspecto material (no financiero)».

Frente lo así expuesto, para un sector de la doctrina, Cillero (2010), intenta conciliar los mandatos fiscal y sustantivo, a través de las siguientes consideraciones:

«Determinar la principalidad, o no ajeneidad a su objeto, de una actividad mercantil desarrollada por una institución fundacional, en virtud de un criterio basado únicamente en cantidades -ingresos de la actividad mercantil respecto de los totales obtenidos por la fundación-, resulta desacertado, criticable y perjudicial para estas instituciones.

Consideramos que aquellas fundaciones que realicen explotaciones económicas ajenas a su objeto específico, pero cuyos beneficios se reinviertan en los fines de interés general que le son propios, no deben quedar excluidas del Título II de la Ley 49/2002 en base a razones exclusivamente cuantitativas.

En este sentido, pensamos que los artículos 24.1, de la Ley 50/2002, y 3.2.º y 3.º, de la Ley 49/2002, pretenden dejar fuera de la tributación regulada en la Ley a todas aquellas instituciones fundacionales en las que el ejercicio de la propia actividad fundacional sea meramente simbólico o aparente, quedando relegada a un segundo plano dentro del funcionamiento de la institución. Así, la fundación se dedicaría a desempeñar con carácter primordial, casi exclusivo, una actividad mercantil ajena a sus fines, aunque los beneficios que de ella deriven, y con independencia del porcentaje cuantitativo que supongan respecto de los ingresos totales de la fundación, los destine a financiar la actividad fundacional. No prima la mayor o menor cantidad de rendimientos derivados de la realización de una explotación económica, sino la relevancia cualitativa que dicha explotación represente dentro del marco total de actuaciones de la institución fundacional».

Por último, considera Pedreira (2003: 103) que «se permite que las entidades no lucrativas perciban rentas de explotaciones económicas accesorias o ajenas a sus fines, siempre que no supongan más del 40 por 100 de sus ingresos totales. Hemos de advertir

que estas rentas nunca estarán exentas de tributación en el Impuesto sobre Sociedades, puesto que se incumple la condición establecida en el artículo 7 de la Ley 49/2002 para aplicar el beneficio fiscal, que consiste en que las explotaciones económicas sean coincidentes con el objeto o fin de la entidad».

En cualquier caso, la Ley 49/2002 limita el ejercicio de explotaciones económicas ajenas al objeto o finalidad estatutaria de la fundación, acotando tal circunstancia a través de los conceptos de importe neto de la cifra de negocios, ingresos totales y libre competencia. No obstante, a nuestro juicio, la exigencia establecida en el art. 24.1 LF concerniente a que el objeto de las actividades susceptibles de ser desarrolladas ha de estar relacionado con los fines fundacionales o bien tratarse de actividades complementarias o accesorias a las mismas, conlleva el que la idea de ajeneidad, a diferencia del ámbito asociativo, quede extramuros de la norma sustantiva.

***Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, de Asociaciones.***

***Artículo 13. Régimen de actividades.***

*1. Las asociaciones deberán realizar las actividades necesarias para el cumplimiento de sus fines, si bien habrán de atenerse a la legislación específica que regule tales actividades.*

*2. Los beneficios obtenidos por las asociaciones, derivados del ejercicio de actividades económicas, incluidas las prestaciones de servicios, deberán destinarse, exclusivamente, al cumplimiento de sus fines, sin que quepa en ningún caso su reparto entre los asociados ni entre sus cónyuges o personas que convivan con aquéllos con análoga relación de afectividad, ni entre sus parientes, ni su cesión gratuita a personas físicas o jurídicas con interés lucrativo.*

El concepto de importe neto de la cifra de negocios se recoge en la Norma 9ª de elaboración de las cuentas anuales del PC-ENL (Tercera Parte) indicando que el mismo se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades lucrativas de carácter mercantil de la entidad, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.

Por su parte, el art. 25.3 LF previene que las fundaciones podrán formular sus cuentas anuales en los modelos abreviados cuando cumplan los requisitos establecidos al respecto para las sociedades mercantiles. La referencia al importe neto de la cifra anual de negocios, establecida en la legislación mercantil, se entenderá realizada al

importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia más, si procede, la cifra de negocios de su actividad mercantil.

A este respecto, entienden Blázquez y Martín (2012: 184) que, a los efectos de la Ley 49/2002, el concepto de cifra neta de negocios incluye tanto a las actividades propias como a las mercantiles. Sin embargo, mayores dificultades observa la citada doctrina en relación al concepto de ingreso, advirtiendo que:

«En este caso el problema que se plantea es qué debe entenderse por ingreso, si el contable o el fiscal. Así, cuando una ENL reciba por donación un elemento patrimonial, fiscalmente ese ingreso se computa por la totalidad en el ejercicio en que se reciba (art. 15.3 TRLIS). Contablemente, el régimen es otro distinto, porque se imputa a resultados cada año con arreglo a una base sistemática y racional. De esta manera si, por ejemplo, se dona un bien con una vida útil de 5 años y con un valor razonable de 100, fiscalmente en el año 1 se registrarán 100 unidades, mientras que contablemente deberán recogerse 20 unidades durante cada uno de los 5 años.

Lo anterior ocurre igualmente con otros ajustes de carácter fiscal, como pueden ser las operaciones vinculadas o las imputaciones de rentas. Son ingresos de carácter fiscal que no tienen por qué tener su reflejo en la contabilidad.

Pero, además, contablemente hay partidas de ingresos que son partidas de compensación. Es lo que sucede, por ejemplo, con relación a las correcciones valoraciones de activos que se hayan registrado y que se computan como un ingreso cuando las causas de dichas correcciones hayan dejado de existir (vide la Norma de Registro y Valoración 2, apdo. 1.4). Primero se dota un gasto cuando aparece la corrección y cuando desaparece la causa se revierte dicho gasto para computar un ingreso. Y lo mismo ocurre con la valoración de existencias, que es una simple cuenta compensadora para determinar el valor de las existencias finales.

La normativa no ofrece una solución sobre qué concepto hay que escoger y nos encontramos ante un vacío legal. Parecería que el criterio a adoptar debería ser el fiscal, en tanto se trata de una norma de carácter tributario».

Por lo que a la exención de las explotaciones económicas se refiere, el art. 7 de la Ley 49/2002 previene la exención del Impuesto sobre Sociedades de las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las siguientes explotaciones

económicas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. Así, y como posteriormente desarrollaremos:

**Artículo 7.º Explotaciones económicas exentas.**

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

**1.º** *Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:*

**a)** *Protección de la infancia y de la juventud.*

**b)** *Asistencia a la tercera edad.*

**c)** *Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.*

**d)** *Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.*

**e)** *Asistencia a minorías étnicas.*

**f)** *Asistencia a refugiados y asilados.*

**g)** *Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.*

**h)** *Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.*

**i)** *Acción social comunitaria y familiar.*

**j)** *Asistencia a ex reclusos.*

**k)** *Reinserción social y prevención de la delincuencia.*

**l)** *Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.*

**m)** *Cooperación para el desarrollo.*

**n)** *Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.*

**2.º** *Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.*

**3.º** *Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.*

**4.º** *Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.*

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

*6.º Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.*

*7.º Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.*

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

*9.º Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.*

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

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

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

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

Respecto a la no vulneración de las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación a con empresas que realizan la misma actividad (art. 3.3 Ley 49/2002) o a la obligación de sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia (art. 24.1 LF), se ha de tratar de una vulneración en relación con empresas que realicen el mismo giro empresarial (STS, de 9 de diciembre de 2009, Rec. núm. 4714/2003).

***Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia***

**Artículo 1.º Conductas colusorias.**

1. Se prohíbe todo acuerdo, decisión o recomendación colectiva, o práctica concertada o conscientemente paralela, que tenga por objeto, produzca o pueda producir el efecto de impedir, restringir o falsear la competencia en todo o parte del mercado nacional y, en particular, los que consistan en:

a) La fijación, de forma directa o indirecta, de precios o de otras condiciones comerciales o de servicio.

b) La limitación o el control de la producción, la distribución, el desarrollo técnico o las inversiones.

c) El reparto del mercado o de las fuentes de aprovisionamiento.

d) La aplicación, en las relaciones comerciales o de servicio, de condiciones desiguales para prestaciones equivalentes que coloquen a unos competidores en situación desventajosa frente a otros.

e) La subordinación de la celebración de contratos a la aceptación de prestaciones suplementarias que, por su naturaleza o con arreglo a los usos de comercio, no guarden relación con el objeto de tales contratos.

Como señala el TS (Sentencia 5664/2009, de 20 de julio de 2009, FD Cuarto),

*(...) una mirada a la realidad nos enseña que no hay prácticamente ningún sector de las actividades dirigidas a satisfacer necesidades de interés general que no constituya en nuestro tiempo objeto de empresas con ánimo de lucro. La tesis maximalista del defensor de la Administración dejaría extramuros de beneficio fiscal, por ejemplo, a una fundación que regentara un centro para personas con minusvalías físicas o psíquicas por la sencilla razón de que opere en un mercado en el que existen entidades que actúan con aquel ánimo. Otra muestra: en el ámbito de los servicios culturales también se busca obtener beneficios, por lo que una asociación de interés general dedicada a prestar tales servicios se vería privada del régimen querido por el legislador.*

En igual sentido, el Alto Tribunal, en su Sentencia de 9 de diciembre de 2009, Rec. núm. 4714/2003, fundamenta cuanto sigue:

**Fundamentos de Derecho**

**Primero**

*En la citada sentencia de junio de 2009 hemos dicho que cuando la Ley 30/1994 acude al concepto de «competencia desleal» no atiende a una noción estricta, propia de la Ley 3/1991, de 10 de enero (BOE de 11 de enero), esto es, limitada a aquellas conductas anticompetitivas realizadas en contra de las exigencias de la buena fe (artículo 5.º, en relación con el 1.º), sino a otra más amplia, la de la Ley 16/1989, de 17 de julio (BOE de 18 de julio), comprensiva de todos aquellos actos susceptibles de impedir, restringir o falsear la competencia (artículo 1.º), perspectiva adoptada en la actualidad por la Ley 15/2007, de 3 de julio (BOE de 4 de julio), porque difícilmente puede encontrarse el componente*

*volitivo que exigen los artículos 5.º y siguientes de la Ley 3/1991 en las alteraciones de la competencia susceptibles de derivarse del reconocimiento de un beneficio fiscal regulado en la ley. Así pues, entendemos que lo que quiso el legislador de 1994 fue dejar al margen de la exención aquellos rendimientos derivados de las actividades económicas realizadas por las entidades sin ánimo de lucro relacionadas con su objeto social o finalidad específica, cuya exención del impuesto sobre sociedades es capaz de alterar las reglas de la libre competencia. Este entendimiento se corrobora si acudimos a la Ley 49/2002, actualmente vigente en la materia, que, con mayor rigor, exige para la viabilidad de la exención que las actividades ajenas al objeto o actividad estatutaria no vulneren el desarrollo de las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen el mismo giro empresarial (artículo 3.º 3).*

*Así las cosas, no basta para denegar la dispensa con que la Administración se limite a alegar que con su reconocimiento se generaría «competencia desleal», sino que resulta indispensable expresar las razones por las que así se concluye, describiendo el mercado afectado, su estructura y modo de funcionamiento, así como la posición del beneficiario dentro del mismo, pues no de otro modo se puede saber si la circunstancia de que los rendimientos que obtenga queden fuera de tributación es susceptible de quebrar el funcionamiento del mercado, rompiendo el equilibrio entre los competidores.*

*Desde luego, no resulta suficiente la mera afirmación de que la fundación solicitante obtiene rendimientos por esa actividad, ya que, por definición, ha de ser así, en la medida en que se trata de dispensar del pago del tributo unos beneficios que, de otro modo, quedarían sometidos al mismo, pero que el legislador ha querido beneficiar fiscalmente con el objetivo de incentivar la participación de la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general, sin más requisito que, como ya hemos apuntado, esas ocupaciones coincidan con el objeto o la actividad específica de la entidad, es decir, persigan el cumplimiento de alguno de los fines expresados en el artículo 42.1.a) de la Ley, tengan como destinatarios colectividades genéricas de personas (requisitos que la Administración no discute) y «no generen competencia desleal», condición esta última que la Administración no estima presente, pero que, sin embargo, no ha acreditado como le incumbía, según ha concluido la Sala de instancia con todo acierto.*

En relación a estos extremos, se plantea Montesinos (2008: 109 y 110) «la razonabilidad de la exención en relación a con determinadas actividades susceptibles de ser realizadas mediante explotaciones económicas en las que se perciben precios normales de mercado que pueden ser elevados en términos absolutos, pues esto evidencia una relación con el interés general meramente nominal, dándose en cambio una total correspondencia sinalagmática entre lo dado y lo recibido por los beneficiarios

de la actividad que se diferencia escasamente de las relaciones puramente mercantiles (...). Es evidente que las dudas en torno a la posible afectación de la competencia se presentan allí donde las entidades sin ánimo de lucro intervienen de forma concurrente con el sector lucrativo y en condiciones de mercado».

Sentado cuanto antecede, las fundaciones podrán, asimismo, realizar cualquier actividad mercantil mediante la participación en sociedades mercantiles (Fundación con empresa) en las que no se responda personalmente de las deudas sociales. Cuando esta participación sea mayoritaria deberán dar cuenta al Protectorado en cuanto dicha circunstancia se produzca, sin que pueda superarse en ningún caso el plazo máximo de 30 días, y se acompañará de una copia del título que justifique la adquisición de la participación mayoritaria; lo así previsto (ex art. 24.1 RF) se aplicará igualmente a las adquisiciones de participaciones minoritarias que, acumuladas a adquisiciones anteriores, den lugar a la participación mayoritaria de la fundación en la sociedad mercantil.

Se entenderá por participación mayoritaria aquella que represente más del 50 por ciento del capital social o de los derechos de voto, a cuyos efectos se computarán tanto las participaciones directas como las indirectas. Para determinar los derechos de voto, en el supuesto de sociedades indirectamente dependientes de una fundación, se entenderá que a esta le corresponde el número de votos que corresponda a la sociedad dependiente que participe directamente en el capital social de aquéllas (ex art. 24.2 RF).

Si la fundación recibiera por cualquier título, bien como parte de la dotación inicial, bien en un momento posterior, alguna participación en sociedades en las que deba responder personalmente de las deudas sociales, el patronato deberá enajenar dicha participación, salvo que, en el plazo máximo de un año, se produzca la transformación de tales sociedades en otras en las que quede limitada la responsabilidad de la fundación. Transcurrido el plazo mencionado sin que se hubiera llevado a cabo la enajenación, o sin que la sociedad participada se hubiera transformado en sociedad no personalista, el protectorado requerirá al patronato para que, en el plazo de 15 días, realice las alegaciones que considere oportunas. El protectorado, si concurren las circunstancias previstas en la ley, podrá entablar la acción de responsabilidad contra los patronos o solicitar de la autoridad judicial su cese (ex art. 24.5 RF).

Por lo que al APLF se refiere, se determinan (art. 23 APLF), las actividades de la fundación, diferenciando entre actividades propias, que son aquéllas que realiza la fundación en cumplimiento de sus fines, no orientadas a la obtención de beneficios, y



actividades mercantiles, orientadas a la obtención de beneficios como fuentes de financiación, siempre que el objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de los mismos. Así:

***Artículo 23 APLF. Actividades de la fundación.***

*1. Las fundaciones podrán desarrollar actividades propias y actividades mercantiles, las primeras en cumplimiento de fines y las segundas como fuentes de financiación.*

*2. Se entiende por actividad propia la realizada por la fundación para el cumplimiento de sus fines y no orientada a la obtención de beneficios, con independencia de que se realice de forma gratuita o mediante contraprestación para compensar gastos.*

*3. Se entiende por actividad mercantil la realizada por la fundación, orientada a la obtención de beneficios, cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sea complementaria o accesorio de los mismos, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia.*

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

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

*6. No podrá entenderse que las actividades de la fundación se realizan en cumplimiento de sus fines cuando consistan en actividades desarrolladas por sociedades mercantiles o en la adquisición de participaciones de capital y operaciones realizadas en el mercado financiero.*

*7. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación a las fundaciones bancarias cuya finalidad y actividad principal será la prevista en la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias.*

En relación al mismo, señala la Exposición de Motivos del APLF que “esta redacción eleva a rango legal lo establecido en la actualidad en el artículo 23.1 del Reglamento de fundaciones de competencia estatal (Real Decreto 1337/2005 de 11 de noviembre). El objetivo último es evitar la utilización instrumental de la figura jurídica de la fundación para el desarrollo de actividades que no guarden relación con los fines que justifican su existencia, así como la generación de redes económicas cuyo peso descansa en la constitución de una fundación”.

Por su parte, en el Dictamen 7/2014, de 24 de septiembre, del Consejo Económico y Social sobre el Anteproyecto de Ley de Fundaciones, se indica, en relación a este artículo 23 del Anteproyecto, cuanto sigue:

«A juicio de este Consejo, una adecuada delimitación de las actividades realizadas por las fundaciones puede contribuir a combatir las prácticas abusivas que en ocasiones realizan algunas fundaciones, al actuar como verdaderas empresas en el mercado e imputar esas actividades a los fines fundacionales, tal y como recoge la Memoria de análisis de impacto que acompaña al Anteproyecto.

Sin embargo, el CES considera que tal y como está redactado este precepto, resulta confusa y ambigua la diferenciación entre ambos tipos de actividades y la regulación resultante puede ser problemática para la gestión y viabilidad de numerosas fundaciones.

A mayor abundamiento, el apartado de este artículo señala que no podrá entenderse que las actividades de la fundación se realizan en cumplimiento de sus fines cuando consistan en actividades desarrolladas por sociedades mercantiles, lo que deja desprotegidos a algunos tipos de fundaciones, como son fundamentalmente las de carácter social, que en ocasiones crean sus propias sociedades mercantiles para atender a sus fines fundacionales, mediante, por ejemplo, centros asistenciales o centros de formación.

De este modo, el CES estima necesario que el Anteproyecto delimite con mayor precisión y claridad lo que se entiende por actividades propias de la fundación y por actividades mercantiles, del mismo modo que sería conveniente que la futura norma asegure la identidad y correspondencia entre los fines de la fundación y las actividades que realiza, en línea con lo señalado en las observaciones generales».

#### **6.4.- DESTINATARIOS Y BENEFICIARIOS DE LA ACTIVIDAD REALIZADA POR LA ENL (Artículo 3.4º).**

##### ***Artículo 3 LRF-ENL. Requisitos de las entidades sin fines lucrativos.***

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

**4.º** *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.*

*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, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.*

*Lo dispuesto en el primer párrafo de este número no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior.*

#### **Artículo 20 LIVA. Exenciones en operaciones interiores.**

**Uno.** *Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:*

**8.º** *Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:*

**a)** *Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.*

**b)** *Asistencia a la tercera edad.*

**c)** *Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.*

**d)** *Asistencia a minorías étnicas.*

**e)** *Asistencia a refugiados y asilados.*

**f)** *Asistencia a transeúntes.*

**g)** *Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.*

**h)** *Acción social comunitaria y familiar.*

**i)** *Asistencia a ex-reclusos.*

**j)** *Reinserción social y prevención de la delincuencia.*

**k)** *Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.*

**l)** *Cooperación para el desarrollo.*

*La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.*

**13.º** *Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo*

*cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:*

- a) Entidades de derecho público.*
  - b) Federaciones deportivas.*
  - c) Comité Olímpico Español.*
  - d) Comité Paralímpico Español.*
  - e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.*
- La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.*

***Artículo 2 LRF-ENL. Entidades sin fines lucrativos.***

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

- e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.*

Señala Eserverri (2008: 707) que «la razón de esta prohibición hay que entenderla unida a los fines de interés general perseguidos por estas entidades, dado que si su creación viene motivada para la asistencia o atención a los intereses privados - y privados son los que propenden a proporcionar protección a los miembros de una familia, amparándose en los beneficios fiscales ofertados por la legislación vigente-, es palmario que esa fundación no atiende a los intereses públicos de la colectividad sino a los privados de un grupo familiar, lo que resulta contradictorio con el principio fundacional que debe presidirla».

El requisito reseñado en este ordinal 4º, tiene su correlato en la obligación establecida en el art. 3.2 LF al prevenir que la finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas, teniendo esta consideración los colectivos de trabajadores de una o varias empresas y sus familiares así como en la obligación [art. 23.c) LF] que recae sobre las fundaciones de actuar con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de sus beneficiarios.

Así, a tenor del art. 3.3 LF, 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. La persecución de fines de interés general por las fundaciones se concreta en la prohibición de que se puedan constituir fundaciones en atención a un grupo familiar a fin de velar exclusivamente por sus privados intereses. Se

trata de evitar abusos en la aplicación de la norma que quiebren con el principio rector de las ENL, es decir, el interés general, el beneficio a colectividades genéricas de personas (ex art. 3.2 Ley 50/2002).

Como señalan García-Andrade y Pindado (2010: 142), la LF «no configura este elemento como un simple componente estructural de la fundación, sino que a través de diversos artículos garantiza la participación del colectivo de beneficiarios en la vida interna de aquélla. Así, la referencia que efectúa el art. 23.c) LF a la información suficiente sobre los fines y actividades de la fundación para que sean conocidos por sus eventuales beneficiarios y demás interesados, de cuyo cumplimiento se encarga el protectorado de verificar [art. 46.c) RF]; se instituye como un límite para la obtención por la fundación de ingresos por sus actividades, cuando, como reza el art. 26 LF, pueda traer consigo “una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios”; información anual suficiente de las actividades de la fundación, con el fin de hacer público en la memoria anual de actividades fundacionales el número de beneficiarios o usuarios de sus actividades propias, diferenciando entre personas físicas y jurídicas (art. 30.1.3 del RF); la garantía de que éstos no se verán discriminados por la fundación, para lo cual el Protectorado verifica que las fundaciones actúan con criterios de imparcialidad y no discriminación, conforme el artículo 46.d) del RF».

La facultad de las fundaciones para obtener ingresos por sus actividades, siempre que ello no implique una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios (art. 26 LF), a la que se acaba de hacer referencia, es concretada en el ámbito de la LF-CV en su art. 20.2 al prever que:

*“Las fundaciones podrán obtener ingresos mediante el cobro de precios a sus beneficiarios, que no podrán exceder, en su conjunto, del coste del servicio que les preste, el cual nunca será mayor del precio de mercado, debiéndose ponderar la capacidad económica individual de los beneficiarios para la determinación de sus cuantías”.*

Esta interdicción de un trato discriminatorio de los usuarios o beneficiarios en sede de la LF (“en ningún caso podrán constituirse fundaciones con la finalidad principal de destinar sus prestaciones al ...”) resulta más laxa que la prevención contenida en este art. 3.4º de la Ley 49/2002 al excluir de la aplicación del régimen los supuestos en los que recayentes sobre “los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades” o los “beneficiarios en condiciones especiales para utilizar sus servicios”.

En cualquier caso, siguiendo Eseverri (2008: 708), el que el apartado 4º del art. 3, niegue la aplicación de ese régimen tributario especial cuando los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobiernos y sus cónyuges y parientes en el grado señalado, sean los destinatarios principales de la actividad desplegada por la entidad sin ánimo de lucro, «significa que esta prohibición no alcanza a aquellas entidades en que los cargos de referencia y sus parientes más cercanos, sean beneficiarios subsidiarios o accidentales de las actividades desplegadas por la entidad sin ánimo de lucro».

En relación a estos extremos, recuerdan Blázquez y Martín (2012: 98) que «este requisito siempre ha estado asociado a las fundaciones familiares cuya existencia está prohibida por nuestra legislación vigente (art. 3.3 Ley 50/2002). No obstante, su exigencia presenta especiales problemas en las denominadas doctrinalmente como fundaciones familiares mixtas. Estas ENL son aquellas en las que, además de realizar actividades que benefician a la colectividad, los estatutos reservan la prestación de algún servicio -o preferencia en su obtención- para los fundadores o sus familiares. Es decir, los estatutos recogen expresamente entre los beneficiarios a una(s) persona(s) concreta(s). Un ejemplo característico de estas entidades son las creadas para ayudar a personas con discapacidad o aquejadas de una grave enfermedad entre las que se encuentra un familiar del fundador. Pedreira Menéndez (2003, pág. 108) señala que para parte de la doctrina nada impide la creación de este tipo de fundaciones. Pero, para ello, es preciso que el beneficio particular sea de relevancia insignificante en relación con la función social desarrollada en conjunto por la ENL (por ejemplo, reservar una -o varias- plazas para los familiares en una residencia de personas con un alto grado de minusvalía, siendo un número muy superior el de las ofertadas al público en general) (...). Sin embargo, una cosa es que se puedan crear fundaciones de este tipo y otra que puedan disfrutar de los beneficios de la Ley 49/2002 (...). Hay que tener en cuenta que la Ley 49/2002 contiene un inciso (“...ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios”) inexistente en la ley sustantiva que, en nuestra opinión, impide el acceso a los beneficios fiscales. Este excesivo rigor fiscal resulta criticable, pero la literalidad de la norma no admite una interpretación tan flexible como en el caso de la Ley 50/2002. Por otra parte (...), la Ley 49/2002 excluye de este requisito a las ENL que realicen determinadas actividades (investigación, asistencia social, deportivas y de protección del patrimonio histórico). En estos casos, los dirigentes asociados o sus familiares sí pueden acceder en condiciones preferentes a los servicios de la ENL. La existencia de estas excepciones pensamos que refuerza nuestra interpretación de que, con carácter general, las fundaciones familiares mixtas no pueden beneficiarse de la Ley 49/2002».

En relación a la mencionada excepción relativa a las actividades de asistencia social se refiere, el Informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales, de 23 de junio de 1995, considera que, en base a la normativa estatal y autonómica sobre la materia y a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, debe entenderse por asistencia social «el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales u organizativos a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social».

En el ámbito de la Comunidad Valencia, el art. 3.4 y 5 de su norma reguladora previne lo siguiente:

*4. Quedan prohibidas las fundaciones cuya finalidad principal sea la de destinar sus prestaciones al fundador o a los Patronos, sus cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad, o a sus parientes, por consanguinidad o afinidad, hasta el cuarto grado inclusive, así como a personas jurídicas singularizadas que no persigan fines de interés general.*

*5. No se incluyen en el apartado anterior las fundaciones cuya finalidad exclusiva o principal sea la conservación y restauración de los bienes a los que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, y la Ley 4/1998, de 11 de junio, de la Generalitat, del Patrimonio Cultural Valenciano.*

#### **6.5.- GRATUIDAD DE LOS CARGOS DE PATRONO, REPRESENTANTE ESTATUTARIO Y MIEMBRO DEL ÓRGANO DE GOBIERNO (Artículo 3.5º)**

*5.º Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior y respetará el régimen específico establecido para aquellas asociaciones que, de acuerdo con la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, hayan sido declaradas de utilidad pública.*

*Los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de*

*servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.*

*Lo dispuesto en este número será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen.*

*En este caso, la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.*

Paralelamente, como excepción al cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 3 de la Ley 49/2002, su DA Quinta (Régimen tributario de la Cruz Roja Española y de la Organización Nacional de Ciegos Españoles) previene que el régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de la Ley será de aplicación a la C.R.E. y a la O.N.C.E., siempre que cumplan el requisito establecido en el penúltimo párrafo del número 5.º del artículo 3.º de la LRF-ENL; excepcionándose así la exigencia de gratuidad de los cargos de patronos, no así respecto a las retribuciones que pudieran percibir en su condición de administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen.

Como hemos visto el Patronato (art. 14 LF) constituye el órgano de gobierno y representación de la fundación, correspondiéndole cumplir los fines fundacionales y administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad, manteniendo el rendimiento y utilidad de los mismos.

Los Patronos ejercerán su cargo gratuitamente sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el cargo les ocasione en el ejercicio de su función (art. 15.4). No obstante, de acuerdo con la DF Primera de la Ley 50/2002, lo así dispuesto sólo resultará de aplicación a las fundaciones de competencia estatal por lo que aquellas fundaciones autonómicas que, en su uso de competencia normativa, no exijan tal requisito, no podrán acogerse a la Ley 49/2002.



A este respecto, la STS, de 17 de marzo de 2011, Rec. núm. 4984/2006, [recayendo la controversia sobre aplicabilidad de la exención contemplada en el art. 45.I.A.b) del TR-TPO y AJD], fundamenta (FD Segundo) cuanto sigue:

**Segundo.**

*(...) cuando se exige que los cargos de patronos o representantes legales sean gratuitos, se establece una exigencia legal inexorable, lo que significa que dicha gratuidad debe conformar el régimen jurídico que rige la propia organización del ente, no basta con que los patronos o representantes no cobren, desempeñen su cargo de manera gratuita, tal y como al parecer sucede en este caso, sino que es preciso que esa gratuidad sea sustantiva, obligatoria, consustancial al régimen jurídico que lo conforma, no dependiente de las decisiones o voluntad de los órganos competentes, y dado que en la Universidad Privada sus Estatutos conforman y delimitan en última instancia su régimen jurídico, el no reconocimiento estatutario de la gratuidad, como sucede en este caso, que nada dice su Estatuto, por lo que nada impide la retribución de dichos cargos, ha de llevarnos a confirmar la sentencia de instancia por incumplimiento de los requisitos exigidos en el art.º 45.I.A), b).*

**Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.**

**Artículo 45.**

*Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1.º de la presente Ley serán los siguientes:*

**I.A)** *Estarán exentos del impuesto:*

**b)** *Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley.*

El importe de los gastos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos sumado al de los gastos directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, no podrá superar (art. 33 RF) la mayor de las siguientes cantidades: el cinco por ciento de los fondos propios o el 20 por ciento del resultado contable de la fundación, corregido con los ajustes que se establecen en el artículo 32 del Reglamento de Fundaciones.

Previene el PC-ENL así como el PC-PyM-ENL que en la memoria integrante de las cuentas anuales se recogerán los extremos siguientes:

**Memoria:**

**24.3 Gastos de administración.**

Las fundaciones de competencia estatal deberán suministrar un detalle de los gastos directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integren el patrimonio de la fundación, y el de los gastos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos. Esta información se suministrará en el siguiente cuadro:

DETALLE DE GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				
N.º DE CUENTA	PARTIDA DE LA CUENTA DE RESULTADOS	DETALLE DEL GASTO	CRITERIO DE IMPUTACIÓN A LA FUNCIÓN DE ADMINISTRACIÓN DEL PATRIMONIO	IMPORTE
<b>TOTAL GASTOS DE ADMINISTRACIÓN</b>				

Adicionalmente, se informará sobre el cumplimiento del límite al importe de estos gastos, en el siguiente cuadro:

GASTOS DE ADMINISTRACIÓN						
Ejercicio	Límites alternativos (Art. 33 Reglamento R.D. 1337/2005)		Gastos directamente ocasionados por la administración del patrimonio <b>(3)</b>	Gastos resarcibles a los patronos <b>(4)</b>	TOTAL GASTOS ADMINISTRACIÓN DEVENGADOS EN EL EJERCICIO <b>(5) = (3) + (4)</b>	Supera (+) No supera (-) ) el límite máximo (el mayor de 1 y 2) - 5
	5% de los fondos propios <b>(1)</b>	20% de la base de cálculo del Art. 27 Ley 50/2002 y Art. 32.1 Reglamento R.D. 1337/05 <b>(2)</b>				
n						

Por su parte el art. 3.5 de la Ley 49/2002 establece igualmente (y excepción hecha de las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español) que los cargos de Patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin

que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen. A este respecto, el art. 9 del RIRPF previene que a los efectos de lo previsto en el art. 17.1.d) de la Ley del Impuesto (rendimientos íntegros del trabajo), quedarán exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería que cumplan los límites y requisitos que seguidamente, y en lo que ahora concierne, se esquematizan:

<b>Pernoctando en municipio distinto (1)</b>	<b>España</b>	<b>Extranjero</b>
– Gastos de estancia con carácter general	El importe de los gastos que se justifiquen	
– Gastos de estancia (conductores de vehículos de transporte de mercancías por carretera sin justificación de gasto)	15,00 euros/día	25,00 euros/día
– Gastos de manutención	53,34 euros/día	91,35 euros/día
<b>Sin pernoctar en municipio distinto (1)</b>	<b>España</b>	<b>Extranjero</b>
– Manutención, con carácter general	26,67 euros/día	40,08 euros/día
– Manutención (personal de vuelo)	30,06 euros/día (2)	60,11 euros/día (2)

(1) Debe tratarse de un municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya su residencia

(2) Si en un mismo día se produjeran desplazamientos en territorio español y al extranjero, la cuantía aplicable será la que corresponda según el mayor número de vuelos realizados.

Fuente: Manual Práctico Renta 2014. AEAT (2015: 91).

A juicio de Peñalosa y Sanjurjo (2010: 222), «la norma tributaria parece estar entendiendo que la compensación de gastos admite que los patronos cobren una dieta compensatoria por asistencia sujetándola a un límite cuantitativo. Sin embargo, la dieta del Reglamento del IRPF (art. 9) se vincula al kilometraje y la manutención al lugar de residencia del patrono, por lo que sólo los que se desplazaran y lo justificaran, podrían percibirla».

Señala Sillero (2007) que «el reembolso de estos gastos se debe y fundamenta en la conveniencia de evitar un enriquecimiento injusto por parte de la fundación. Esto es, los patronos anticipan, a modo de suplidos, el desembolso que suponen los gastos producidos por el desempeño de su propio cargo como miembro del órgano de gobierno de la fundación, y, por tanto, en beneficio de ésta. Ahora bien, la gratuidad exigida por la

Ley al patrono no tiene porqué ser incompatible con el derecho a que el ejercicio de su cargo no suponga un sacrificio económico efectivo, ni debe implicar un empobrecimiento para el patrono, de tal forma que éste acabe asumiendo el coste que pueda suponer el referido ejercicio. Dicha circunstancia hace, en primer lugar, que el reembolso de los referidos gastos no tenga carácter remuneratorio, sino resarcitorio, de forma que no implican la desaparición del requisito de la gratuidad patronal en cuanto que obedecen, por tanto, a un derecho de crédito del patrono frente a la fundación, cuyo importe puede ser variable; en segundo lugar, que los gastos de administración presenten en sí mismos una naturaleza de indemnización para el patrono a quien se le reintegran por la entidad, motivo por el cual la Ley exige explícitamente su justificación».

La gratuidad del cargo de Patrono no obsta para que el Patronato (art. 15.4 2º párrf. LF) pueda fijar una retribución adecuada a aquellos Patronos que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato, previa autorización del Protectorado.

Igualmente (ex art. 28 LF), los Patronos podrán contratar con la fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero, previa autorización del Protectorado que se extenderá al supuesto de personas físicas que actúen como representantes de los Patronos. A este respecto, el artículo 34.1 del RF previene que:

*“La solicitud de autorización para que los Patronos sean remunerados o contraten con la fundación, por sí o por medio de representante, a que se refieren los artículos 15.4 y 28 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, será cursada al protectorado por el patronato y habrá de ir acompañada de la siguiente documentación:*

***a)** Copia del documento en que se pretende formalizar el negocio jurídico entre el Patrono y la fundación.*

***b)** Certificación del acuerdo del patronato por el que se decide la realización del negocio jurídico, incluyendo el coste máximo total que supondrá para la fundación.*

***c)** Memoria explicativa de las circunstancias concurrentes, entre las que se incluirán las ventajas que supone para la fundación efectuar el negocio jurídico con un Patrono”.*

Las cautelas de la Ley 50/2002, al igual que las prevenciones establecidas en el artículo 3.5º de la Ley 49/2002, intentan prevenir que bajo la forma de prestaciones de servicios se esté encubriendo la retribución del cargo de patrono. Así, en el ámbito de la LRF-ENL establece, en su art. 3.5º, en relación a estos extremos que:

*“Los Patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el*

*desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.*

*Lo dispuesto en este número será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen.*

*En este caso, la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto”.*

***Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo***

***Artículo 5.º Retribuciones de los administradores nombrados en representación de las entidades sin fines lucrativos.***

*A efectos de la exclusión de la obligación de retener a que se refiere el último párrafo del artículo 3.º 5.º de la Ley 49/2002, corresponderá al pagador acreditar que las retribuciones de los administradores han sido percibidas por la entidad sin fines lucrativos a la que éstos representen.*

En lo atinente a la gratuidad de los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en las que participe, entienden Peñalosa y Sanjurjo (2010: 232) que «lo único que está tratando de limitar la Ley 49/2002 es la percepción de dietas por la “mera” representación de la fundación en una sociedad de capital, de la misma forma que no se admite tal retribución por ostentar la condición de patrono, siendo únicamente posible el reembolso de los gastos debidamente justificados. De esta forma se pone en un mismo estándar de gratuidad, el cargo de patrono y el administrador que represente a la fundación».

A las percepciones que percibe una persona jurídica como administrador al representar a una fundación en sociedades en las que se participa se refiere la CV0249/09, en la que se resuelve cuanto sigue:

***DGT: 11-02-2009***

***Núm. Consulta Vinculante: V0249/2009***

***Descripción sucinta de los hechos:***

*La entidad consultante es una fundación que se rige por la Ley 50/2002 y que se ha acogido al régimen fiscal especial de la ley 49/2002. Tienen participaciones en sociedades mercantiles por lo que es miembro del Consejo de*

*Administración y está representada en el mismo a través de personas físicas y jurídicas. Los importes que puedan percibir por la condición de administradores se reintegran a la consultante.*

**Cuestión planteada:**

*Si las percepciones que percibe una persona jurídica como Administrador al representar a la fundación en sociedades mercantiles en que participa y que son reintegradas a la misma están exentas del Impuesto sobre Sociedades.*

**Contestación:**

*(...)*

*En definitiva, uno de los requisitos para la aplicación del régimen fiscal especial consiste en que las retribuciones percibidas por los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe se reintegren a la misma. En este supuesto, la entidad sin ánimo de lucro participa en otra y nombra a una persona para que le represente como administrador en la misma. Por ello, la exigencia de gratuidad que existe para los patronos o miembros del órgano de gobierno se extiende también a las retribuciones percibidas por esta labor de representación.*

*En un supuesto como el planteado en que este administrador sea una persona jurídica, y dado que existirá obligación de reembolsar las remuneraciones que pueda percibir por representar a la entidad sin ánimo de lucro cabe entender a efectos del Impuesto sobre Sociedades que estos administradores actúan en nombre y por cuenta de la titular de las acciones, la entidad sin fines lucrativos, por lo que las retribuciones percibidas no son un ingreso del administrador sino de la propia entidad sin ánimo de lucro. En este caso la obtención de la renta a que se refiere el artículo 4.º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de Marzo), corresponde a la fundación y no a la entidad que la representa como accionista de otra y que está obligado a reembolsar las cantidades que percibe.*

Por último, valga la CV0532/08 de la DGT, en la que se aborda junto a la necesaria gratuidad del cargos de patrono (art. 3.5º), la actividad económica desarrollada por la fundación (art. 3.4º) y la exención de las rentas así obtenidas (artículo 7 de la Ley 49/2002, a la que nos referiremos en un capítulo posterior).

**DGT: 10-03-2008**

**Núm. Consulta Vinculante: V0532/2008**

**Descripción sucinta de los hechos:**

*La consultante es una fundación del sector público estatal que tiene por objeto fomentar la investigación científica de excelencia, así como el desarrollo tecnológico. A través de una encomienda de gestión, la consultante se*

*compromete a pagar los gastos derivados de las actividades de evaluación y prospectiva que realicen expertos nacionales e internacionales.*

**Cuestión planteada:**

*1. Si la realización de la actividad encomendada contraviene lo dispuesto en el artículo 3.º 4 de la Ley 49/2002.*

*2. Si la contraprestación por los servicios encomendados se considera exenta del Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con el artículo 7.º 3 de la Ley 49/2002.*

*3.Cuál es el régimen fiscal de las dietas a los Patronos a los efectos del IRPF.*

**Contestación:**

**a) Impuesto sobre Sociedades.**

*De conformidad con la letra a) del artículo 2.º de Ley 49/2002, las fundaciones se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3.º de la misma.*

*En el Capítulo XI de la Ley 50/2002 se contempla la regulación las fundaciones del sector público estatal, estableciéndose su concepto (artículo 44) y las normas de creación (artículo 45), y régimen jurídico (artículo 46).*

*En cuanto a los requisitos del artículo 3.º de la Ley 49/2002, la cuestión objeto de consulta se centra en la interpretación del requisito del apartado cuarto que a continuación se transcribe:*

*«4.º 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.*

*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, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.*

*Lo dispuesto en el primer párrafo de este número no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior.»*

*Del supuesto de hecho de la consulta, se aprecia que la actividad de gestión encomendada no es de investigación científica y desarrollo tecnológico, sino de apoyo y logística para la evaluación científico-técnica.*

*De los términos del escrito de consulta, se entiende que los destinatarios de la actividad encomendada a la consultante son tanto los evaluadores como los investigadores, sean o no del sector público, cuyos proyectos son objeto de la mencionada actividad de evaluación y prospectiva. En consecuencia, la actividad objeto de consulta, estaría cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 3.º 4 de la Ley 49/2002.*

*En cuanto a la consideración de explotación económica exenta del Impuesto sobre Sociedades, el artículo 7.º, su apartado 3.º, de Ley 49/2002 prescribe:*

*«Artículo 7.º Explotaciones económicas exentas.*

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

*3.º Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.*

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

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

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

*No siendo de investigación científica y desarrollo tecnológico la actividad encomendada, sino de apoyo y logística para la evaluación científico-técnica, no se puede considerar exenta la renta obtenida por la fundación consultante por los mencionados servicios, salvo que sea una explotación económica de las previstas en los apartados 11.º y 12.º del artículo 7.º de la Ley 49/2002.*

#### ***b) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.***

*Las denominadas legalmente «asignaciones para gastos de locomoción y para gastos de manutención y estancia» se incluyen con carácter general entre los rendimientos íntegros del trabajo, pero, excepcionalmente y al amparo de la habilitación contenida en el artículo 17.1 d) de la Ley 35/2006, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, el artículo 9.º del Reglamento del Impuesto (aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, BOE de 31 de marzo) exonera de gravamen estas asignaciones cuando las percibe el*



*trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo; ello bajo la concurrencia de determinados requisitos reglamentarios, entre los que se encuentra, básicamente, que el empleado o trabajador se desplace fuera del centro de trabajo para realizar su trabajo en un lugar distinto.*

*De lo determinado en el artículo 17.1 d) de la Ley del Impuesto y en la letra b) de su apartado 2 cabe concluir que el régimen de dietas previsto en el artículo 9.º del Reglamento únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral (estatutaria en el caso de los funcionarios públicos) en la que se dan las notas de dependencia y alteridad.*

*Consecuentemente, a las cantidades percibidas para compensar los gastos de desplazamiento, manutención y alojamiento en que puedan incurrir los representantes de la fundación consultante no les resultan aplicables las normas del artículo 9.º del Reglamento del Impuesto.*

*No obstante, cabría la posibilidad de que pudiera apreciarse la existencia de un «gasto por cuenta de un tercero», en este caso, de la fundación consultante, para ello sería preciso que se cumplieran los siguientes requisitos:*

*1.º Que el contribuyente no tenga derecho al régimen de dieta exonerada de gravamen en los términos previstos en la Ley y el Reglamento.*

*2.º Que los gastos en que incurra, en este caso, la fundación, tengan por objeto poner a disposición de los representantes los medios para que puedan realizar su trabajo, entre los que se encuentran los necesarios para su desplazamiento. Por el contrario, si el «pagador» se limitara a rembolsar los gastos en que aquellos han incurrido, sin que pueda acreditarse que estrictamente vienen a compensar los gastos por el necesario desplazamiento para el ejercicio de sus funciones, podríamos estar en presencia de una verdadera retribución, en cuyo caso, las cuantías percibidas estarían plenamente sometidas al Impuesto y a su sistema de retenciones.*

*En consecuencia:*

*- Si la fundación pone a disposición de los representantes los medios para que estos acudan al lugar en el que deben ejercer sus funciones, es decir, proporciona el medio de transporte y, en su caso, el alojamiento, no existirá renta para los mismos, pues no existe ningún beneficio particular para ellos.*

*- Si la fundación reembolsa a los colaboradores y representantes los gastos en los que han incurrido para desplazarse hasta el lugar donde van a prestar sus servicios y estos no acreditan que estrictamente vienen a compensar dichos gastos, o les abona una cantidad para que estos decidan libremente cómo asignarla, estaríamos en presencia de una renta dineraria sujeta a retención como rendimiento del trabajo.*

## 6.6.- DESTINO DEL PATRIMONIO EN CASOS DE DISOLUCIÓN (Artículo 3.6º)

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

*En ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos, a efectos de esta Ley, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.*

### **Artículo 97 TRLIS. Definiciones.**

**1.** *Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:*

**c)** *Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social.*

### **Artículo 76 Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. Definiciones.**

**1.** *Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:*

**c)** *Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social.*

De acuerdo con el precepto transcrito se exige, en primer lugar, que el destinatario sea alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo (arts. 16 a 25 Ley 49/2002) o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general. En segundo lugar, esta circunstancia ha de estar expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta.

Por último, se excluyen 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.

Como puede comprobarse, indica Eseverri (709) «se trata de un doble requisito de connotaciones diferentes pero que pretende fortalecer la razón de interés social que promovió la constitución de la entidad sin fines lucrativos que se extingue, de suerte que si desea participar de los beneficios fiscales establecidos en la Ley 49/2002, por un parte, y como primer requisito, debe quedar constancia estatutaria de que, en caso de disolución, su patrimonio ha de destinarse a otra entidad sin fines lucrativos que también disfrute de ese régimen tributario especial, o bien, a las entidades beneficiarias del mecenazgo; pero al mismo tiempo, y como segunda condición vinculada a este requisito exige que conforme a su régimen estatutario, la entidad sin fines lucrativos no puede permitir que, en caso de extinción, su patrimonio revierta a los fundadores, a sus herederos o a sus legatarios».

A juicio de Caffarena (2009: 47), la admisibilidad de las cláusulas de reversión «presenta más inconvenientes que ventajas. En primer lugar, una cláusula de este tipo puede afectar negativamente a la gestión de la fundación por los patronos, que pueden estar interesados en una gestión conservadora del patrimonio. En segundo lugar, las citadas cláusulas constituyen un aliciente para el fraude no sólo en el ámbito fiscal sino también en otros ámbitos del Derecho. También está en contra de la admisibilidad de la cláusula el hecho de que el patrimonio objeto de la dotación se beneficie, directa o indirectamente, de un trato fiscal favorable, de subvenciones públicas, de liberalidades con terceros, incluso del asesoramiento y control de la fundación por parte del Protectorado. En definitiva, la admisión de la llamada cláusula de reversión no sólo puede afectar negativamente el funcionamiento de las fundaciones sino también poner en peligro el prestigio de la institución».

Con este requisito, señala Martín (2003: 52), la Ley 49/2002 «completa la exigencia de su art. 3.2, relativa al destino de las rentas e ingresos a los fines de la entidad y el resto de la dotación patrimonial, una vez extinguida, la totalidad de su patrimonio ha de continuar destinándose a fines de interés general, en este caso, en sede de otra de las ESFL especialmente protegidas, que al legislador fiscal le merecen la suficiente confianza por cumplir los requisitos previstos en la propia ley».

En sede de la entidad sin fines lucrativos beneficiaria, los bienes y derechos integrantes del patrimonio resultante de la disolución, se valorarán a efectos fiscales (art. 9 Ley 49/2002), por los mismos valores que tenían en la fundación disuelta antes de realizarse la transmisión, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición por parte de la entidad disuelta.

En el ámbito de la Comunidad Valenciana, el art. 26.3 de su ley reguladora prevé que las fundaciones constituidas por personas jurídico-públicas podrán prever en sus Estatutos que los bienes y derechos resultantes de la liquidación reviertan a su fundador.

#### **6.7.- INSCRIPCIÓN REGISTRAL (Artículo 3. 7º)**

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

##### ***7.º Que estén inscritas en el registro correspondiente.***

La inscripción registral tiene en sede fundacional naturaleza constitutiva. Así (ex art. 4.1 LF), las fundaciones tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el correspondiente Registro de Fundaciones. La inscripción sólo podrá ser denegada cuando dicha escritura no se ajuste a las prescripciones de la ley.

De acuerdo con el art. 13 de la LF, otorgada la escritura fundacional, y en tanto se procede a la inscripción en el correspondiente Registro de Fundaciones, el Patronato de la fundación realizará, además de los actos necesarios para la inscripción, únicamente aquellos otros que resulten indispensables para la conservación de su patrimonio y los que no admitan demora sin perjuicio para la fundación, los cuales se entenderán automáticamente asumidos por ésta cuando obtenga personalidad jurídica. Transcurridos seis meses desde el otorgamiento de la escritura pública fundacional sin que los patronos hubiesen instado la inscripción en el correspondiente Registro de Fundaciones, el Protectorado procederá a cesar a los patronos, quienes responderán solidariamente de las obligaciones contraídas en nombre de la fundación y por los perjuicios que ocasione la falta de inscripción.

La finalidad de este requisito, señala Peñalosa (2012: 366), «parece que no es otra que la de impedir el acceso al régimen fiscal especial a las entidades irregulares o la de exigir una finalidad extrínseca y publicidad frente a terceros, a entidades que vayan a disfrutar de determinados beneficios fiscales. A efectos prácticos, este requisito no debe causar especial problema de aplicación a las fundaciones, en tanto, como se ha señalado la inscripción en el Registro es obligatoria para la adquisición de personalidad jurídica. Pero además, en la práctica, la inscripción registral significa algo más, dado que de acuerdo con el art. 35.1.a) de la LF, ésta se produce siempre que el Protectorado haya informado favorablemente y con carácter vinculante, sobre el interés general de los fines y la adecuación y suficiencia de la dotación fundacional. Por tanto, sobre dos de los

elementos esenciales del negocio jurídico fundacional: la finalidad y la dotación patrimonial».

Por su parte, el art. 6.3 del RF-CV indica que en el supuesto de no inscripción, la responsabilidad se hará efectiva sobre el patrimonio fundacional y, no alcanzando éste, responderán solidariamente los patronos.

Sentado cuanto antecede, cabe plantearse la situación de la fundación en proceso de formación a que se refiere el art. 13 LF, a cuyo tenor, otorgada la escritura fundacional, y en tanto se procede a la inscripción en el correspondiente Registro de Fundaciones, el Patronato de la fundación realizará, además de los actos necesarios para la inscripción, únicamente aquellos otros que resulten indispensables para la conservación de su patrimonio y los que no admitan demora sin perjuicio para la fundación, los cuales se entenderán automáticamente asumidos por ésta cuando obtenga personalidad jurídica.

Transcurridos seis meses desde el otorgamiento de la escritura pública fundacional sin que los patronos hubiesen instado la inscripción en el correspondiente Registro de Fundaciones, el Protectorado (ex art. 13.2 LF) procederá a cesar a los patronos, quienes responderán solidariamente de 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.

Durante la vigencia de la anterior Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, el reconocimiento de los beneficios fiscales (art. 46.1) producía efectos desde la fecha de la correspondiente comunicación a la Administración. No obstante, cuando entre la fecha de dicho escrito y la de inscripción o, en su caso, de declaración de utilidad pública, no hubiera mediado más de tres meses, dichos efectos se retrotraerán a la fecha de solicitud de estas últimas. Tratándose de Fundaciones, dichos efectos se retrotraían a la fecha de su constitución cuando entre ésta y la de solicitud de inscripción en el Registro administrativo correspondiente no hubiera transcurrido más de un mes.

Sin embargo, como ponen de manifiesto Blázquez y Martín (2012: 126), «la normativa vigente no contiene una previsión específica en relación con este problema,

por lo que podría entenderse, en un sentido estricto, que la fundación durante ese período no cumpliría con el requisito fiscal y, en consecuencia, no tendría derecho al régimen especial. Sin embargo, en nuestra opinión, debe seguirse el mismo criterio que se ha previsto para el mecenazgo cuando se realiza la aportación fundacional basándonos en una interpretación sistemática y teleológica de la Ley 49/2002. En estos casos, los fundadores disfrutaban de los beneficios fiscales por la aportación realizada aunque la fundación todavía no esté constituida (art. 17). Por ello, también creemos que la fundación en formación podría acogerse al régimen de beneficios fiscales en los impuestos que la Ley 49/2002 contempla».

#### **6.8.- CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES CONTABLES, RENDICIÓN DE CUENTAS Y ELABORACIÓN DE UNA MEMORIA ECONÓMICA (Artículo 3. 8º, 9º y 10º).**

##### ***Artículo 3. Ley 49/2002***

*8.º Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias”.*

*9.º Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente*

*10.º Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles (...).*

Los puntos 8º, 9º y 10º del art. 3 LRF-ENL contienen una serie de mandatos, conexos entre sí, y recayentes sobre: las obligaciones de índole contable, la rendición de cuentas y la preceptiva elaboración de la memoria económica por las entidades no lucrativas.

Como pone de manifiesto Gil del Campo (2010: 209), «el establecimiento de estas obligaciones formales obedece a la necesidad de garantizar el cumplimiento de los otros requisitos materiales. Sólo mediante el examen de la contabilidad y demás documentos extracontables se podrá verificar que las entidades han cumplido el resto de requisitos de contenido material que se les impone en el artículo 3 así como que han determinado correctamente las bases imponibles y han aplicado correspondientes exenciones de los tributos por los que resultan obligados».

Al tiempo, siguiendo a Martín Pascual (2003: 54), «los agentes económicos deben disponer de información útil a la hora de dedicar sus recursos a este tipo de entidades y deben disponer de un instrumento para evaluar las actividades y la gestión llevada a cabo por los directivos de la entidad. Si la actuación de sus patronos y órganos de representación tiene por objeto la administración de un patrimonio que les es ajeno, para cumplir los fines concretos de la entidad, parece lógico que deban dar cuenta de su actuación para conocimiento de todos los interesados y para someterse al control público que impida que bajo el amparo de la protección de intereses altruistas se alimenten intereses privados».

A este respecto, la normativa sustantiva de las fundaciones (ex art. 25.1 LF) establece la obligación de llevanza de una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas. Para ello llevarán necesariamente un Libro Diario y un Libro de Inventarios y Cuentas Anuales. Por su parte, el art. 27 del RD 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal, previene que las fundaciones llevarán necesariamente un libro diario y un libro de inventarios y cuentas anuales, así como aquellos que el Patronato considere convenientes para el buen orden y desarrollo de sus actividades y para el adecuado control de sus actividades. Por último, el art. 17 Reglamento del Registro de Fundaciones, establece la obligada tenencia de un libro de “planes de actuación.”

Esta obligación de llevanza de la contabilidad por las fundaciones es reiterada por la norma fiscal al exigir a las entidades no lucrativas el cumplimiento de las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias. Así, el art. 3.9º hace mención expresa a la obligada formulación y rendición de las cuentas anuales; por su parte, el art. 3.8º reproduce la obligación establecida en el art. 27 del RF.

Resalta Cruz Amorós (2003: 777) que «transparencia, responsabilidad y rendición de cuentas, se han convertido (...) en elementos complementarios del régimen fiscal especial que, en cuanto supone minoración de los ingresos públicos, fundamenta el correspondiente interés público en conocer adecuadamente el funcionamiento de las entidades beneficiarias (...). La ley española dedica pocas reflexiones a esta cuestión. Por un lado se da más importancia a la idea de control que a la de responsabilidad y, por otro, se confunde el concepto de transparencia con el mero establecimiento de obligaciones registrales y contables. En este enfoque son más importantes para el

legislador las relaciones con los órganos reguladores o de Protectorado y con el Ministerio de Hacienda que la información para el público en general».

Paralelamente, prevé la Ley 49/2002 (ex art.11) que las entidades sin fines lucrativos que obtengan rentas de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades tendrán las obligaciones contables previstas en las normas reguladoras de dicho impuesto. La contabilidad de estas entidades se llevará de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas.

En relación a esta exigencia de llevanza de contabilidad, se indica en la introducción del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos que, tras la aprobación del Plan General de Contabilidad mediante el RD 1514/2007, de 16 de noviembre, y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas por el RD 1515/2007, de la misma fecha, las entidades sin fines lucrativos han podido seguir aplicando la adaptación aprobada por el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril. No obstante, en la práctica, estas entidades se han visto afectadas por los nuevos contenidos del Plan General de Contabilidad o, en su caso, del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, en la medida en que de acuerdo con sus respectivas normas de derecho transitorio, todos aquellos aspectos de la adaptación que se oponían a los citados textos habían quedado derogados.

Por su parte, la DF tercera de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, establece que corresponde al Gobierno efectuar la actualización de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.

En el ejercicio de esta habilitación, y atendiendo a las especiales características y naturaleza de la actividad y de las operaciones que desarrollan las entidades sin fines lucrativos, se constituyó en el seno del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por Resolución de 18 de noviembre de 2010, un grupo de trabajo para adaptar las normas de 1998 al nuevo marco de información financiera y facilitar de esta forma la implantación en estas entidades de la reforma contable emprendida en España en el año 2007.

Resultado de dicha labor fue el citado Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de



Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos. Este proceso armonización y adaptación culminó con sendas resoluciones, de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por las que se aprueban, respectivamente, el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos y el Plan de Contabilidad de las pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.

Como se expone en las reseñadas Resoluciones, las normas de adaptación aprobadas en el año 2011, tienen la misma estructura que el Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de que, por economía de medios, en su momento se considerase oportuno recoger únicamente las normas específicas de estas entidades, es decir, las que más estrechamente están relacionadas con las actividades realizadas en el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro, con independencia de que la entrega de los bienes o la prestación del servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación.

En coherencia con la técnica de normalización seguida, el art. 5 del RD 1491/2011, de 24 de octubre, señala que en todo lo no modificado específicamente por las normas de adaptación, las entidades sin fines lucrativos deben aplicar el Plan General de Contabilidad, en los términos previstos en el RD 1514/2007, de 16 de noviembre, así como las adaptaciones sectoriales y las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas aprobadas al amparo de las disposiciones finales primera y tercera, respectivamente, del citado real decreto.

En este contexto, continúan las citadas Resoluciones, con el objetivo de proporcionar a estos sujetos contables un marco operativo único que contenga todos los elementos necesarios para el registro de las operaciones que puedan realizar, incluidas las que se deriven, en su caso, de la actividad de carácter mercantil o con ánimo de lucro, la Disposición final primera del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, habilita al ICAC para que elabore, mediante Resolución, un texto que de forma refundida presente el Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos (y el Plan de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos), considerando la regulación específica aprobada.

A este respecto, la Norma segunda de la Resolución de 26 de marzo de 2013, del ICAC, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos, establece que podrán aplicar el PC-PyM-ESFL todas las entidades sin fines lucrativos, cualquiera que sea su forma jurídica, que:

*1. Durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:*

*a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.*

*b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los cinco millones setecientos mil euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la entidad por la actividad propia» y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil.*

*c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.*

*Las entidades perderán la facultad de aplicar este Plan de Contabilidad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.*

*En el ejercicio económico de su constitución o transformación, las entidades podrán aplicarlo si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.*

*Si la entidad formase parte de un grupo de entidades en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 10.<sup>a</sup> Entidades del grupo, multigrupo y asociadas contenida en la tercera parte del Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos, los citados límites deberán aplicarse a la suma del activo, del importe neto de su volumen anual de ingresos y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo.*

*Las magnitudes contables a las que se refiere este apartado serán las que se deriven de las normas contables que hayan resultado de aplicación en el último ejercicio y en ausencia de éste, las del Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos.*

*El registro de las operaciones debe condicionarse al previsible cumplimiento de los citados requisitos.*

*2. En ningún caso podrán aplicar el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos, las entidades que se encuentren en alguna de las siguientes circunstancias:*

*a) Que formen parte de un grupo de entidades que formule o debiera haber formulado cuentas anuales consolidadas.*

*b) Que su moneda funcional sea distinta del euro.*

*3. La opción que una entidad, incluida en el ámbito de aplicación del Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos, ejerza de seguir este Plan o el Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos, deberá mantenerse de forma continuada, como mínimo, durante tres ejercicios, a no ser que, con anterioridad al transcurso de dicho plazo, la entidad pierda la facultad de aplicar el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos, conforme a lo establecido en los apartados anteriores.*

*4. La entidad que, cumpliendo los requisitos exigidos en los apartados anteriores, opte por la aplicación del Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos, deberá aplicarlo de forma completa.*

Tratándose de las denominadas microentidades sin fines lucrativos, el art. 8 del RD 1491/2011 establece criterios específicos para las entidades que habiendo optado por aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:

**a)** Que el total de las partidas del activo no supere 150.000 euros.

**b)** Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los 150.000 euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la entidad por la actividad propia» y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil.

**c)** Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cinco.

En cuanto a la remisión al importe neto de la cifra anual de negocios establecida en la legislación mercantil, la misma se entenderá (ex art. 25.3 LF) realizada al importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia más, si procede, la cifra de negocios de su actividad mercantil.

En otro orden de cosas, y por lo que a las cuentas anuales se refiere, corresponde al Presidente, o la persona que conforme a los Estatutos de la fundación o al acuerdo adoptado por sus órganos de gobierno corresponda, su formulación, que deberán ser aprobadas en el plazo máximo de seis meses desde el cierre del ejercicio por el Patronato de la fundación y se presentarán al Protectorado (ex art. 25.7 LF) dentro de los diez días hábiles siguientes a su aprobación. En su caso, se acompañará al tiempo de esta rendición de cuentas, el informe de auditoría. Pues bien, es a esta rendición de cuentas a la que se refiere el art. 3.9º de la Ley 49/2002 al exigir el cumplimiento de “las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente”.

A la obligación de someter las cuentas anuales a auditoría externa se refiere el art. 25.5 de la Ley 50/2002, a cuyo tenor:

***Artículo 25. Contabilidad, auditoría y plan de actuación.***

*5. Existe obligación de someter a auditoría externa las cuentas anuales de todas las fundaciones en las que, a fecha de cierre del ejercicio, concurren al menos dos de las circunstancias siguientes:*

*a) Que el total de las partidas del activo supere 2.400.000 euros.*

*b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea superior a 2.400.000 euros.*

*c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.*

El Protectorado, una vez examinadas y comprobada su adecuación formal a la normativa vigente, procederá a depositarlas en el Registro de Fundaciones. Cualquier persona podrá obtener información de los documentos depositados.

Las cuentas anuales, que comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria, forman una unidad, deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación.

La memoria, completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados. En particular, contendrá una detallada descripción sobre los flujos de efectivo, incluirá las actividades fundacionales, los cambios en sus órganos de gobierno, dirección y representación, así como 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 realizadas, 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 establecidas en el art. 27 de la LF (destino de las rentas e ingresos).

Cuando se opte por aplicar el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin fines lucrativos, la información sobre flujos de efectivo no será obligatoria. Sin perjuicio de lo anterior, estas entidades podrán incorporar en la memoria de sus cuentas anuales un estado de flujos de efectivo, que se elaborará y presentará de acuerdo con lo establecido en el Plan de Contabilidad de Entidades sin fines lucrativos.

Las cuentas anuales se elaborarán (Tercera Parte PC-ESFL. Normas de elaboración de las cuentas anuales) con una periodicidad de doce meses, salvo en los casos de constitución, modificación de la fecha de cierre del ejercicio o disolución. Deberán ser formuladas por el órgano de gobierno de la entidad, quien responderá de su veracidad. El plazo de formulación y aprobación será como máximo de seis meses, a

contar desde el cierre del ejercicio. No obstante, en el caso de que se sometan a auditoría de cuentas anuales, habrán de formularse dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio.

Las cuentas anuales de las entidades sin fines lucrativos deberán adaptarse al modelo normal. No obstante, podrán utilizar los modelos de cuentas anuales abreviados en los siguientes casos (Tercera Parte PC-ESFL. I.- Normas de elaboración de las cuentas anuales. 3.ª Estructura de las cuentas anuales):

**a) Balance y memoria abreviados:** Las entidades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.

- Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los cinco millones setecientos mil euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la actividad propia» y, en su caso, la partida 2. «Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil».

- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

**b) Cuenta de resultados abreviada:** las entidades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.

- Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los veintidós millones ochocientos mil euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la actividad propia» y, en su caso, la partida 2. «Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil».

- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

Cuando una entidad, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado en este apartado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

En relación a los extremos expuestos, procede traer a colación la modificación introducida en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), por la ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, por la que se introducen nuevos parámetros referentes a la formulación de cuentas anuales abreviadas. A este respecto, la Consulta núm. 1 del ICAC (BOICAC 100/2014) resuelve, en lo que ahora interesa, cuanto sigue:

***BOICAC Nº 100/2014 Consulta 1***

*Sobre el alcance de los nuevos parámetros referentes a la formulación de cuentas anuales abreviadas, incorporados en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), por la ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.*

***Respuesta:***

*El artículo 49 “Formulación de cuentas anuales abreviadas” de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre (BOE de 28 de septiembre), de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, en su apartado uno, dispone que:*

*“El texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, queda modificado de la siguiente forma:*

*Uno. Se modifica el apartado 1 del artículo 257, que queda redactado como sigue:*

*1. Podrán formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:*

*a) Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros.*

*b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.*

*c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.*

*Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.”*

*(...)*

*Desde una perspectiva general, la cuestión que ahora se plantea es qué repercusiones tiene esta modificación sobre los criterios recogidos en el Plan General de Contabilidad (PGC) y sus normas de desarrollo o complementarias. En particular, se formulan las siguientes preguntas:*

***1. Si esta modificación afecta a los límites regulados en la Norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) nº 4. “Cuentas anuales abreviadas” del PGC.***

*La respuesta es afirmativa porque el PGC y, en particular, la NECA 4ª es un desarrollo del artículo 257 del TRLSC.*

**2.** *Si esta modificación afecta a los límites regulados en el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, para poder aplicar el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-Pymes).*

*La regulación del ámbito de aplicación del PGC-Pymes está recogida en el artículo 2 del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. Como señala el consultante (y se recoge en la exposición de motivos del citado RD), en su día, el Gobierno consideró adecuado hacer coincidir el alcance de la facultad de seguir modelos abreviados en aplicación del Plan General de Contabilidad (PGC) y de poder optar por seguir el PGC-Pymes.*

*No obstante, considerando que el literal del artículo 2 del Real Decreto 1515/2007 no contiene una referencia expresa, ni directa ni indirecta, al artículo 257 del TRLSC sino que regula el ámbito de aplicación del citado PGC-Pymes de manera autónoma, la respuesta a esta segunda pregunta debe ser negativa.*

**3.** *Si esta modificación afecta a los límites regulados en el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos (PCESFL) y en el Plan de Contabilidad de las pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos, aprobados por las Resoluciones del ICAC de 26 de marzo de 2013.*

*En relación con la facultad de elaborar modelo abreviado de balance y memoria, la conclusión para las entidades que aplican el PCESFL es la misma a la que se ha llegado en relación con las empresas que siguen el PGC, siempre y cuando la respectiva Ley especial (por ejemplo, la Ley de Fundaciones) contenga una remisión, directa o indirecta, al artículo 257 del TRLSC, como es el caso de la recogida en el artículo 25.3 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, para las Fundaciones de competencia estatal.*

*Del mismo modo, considerando que el literal del artículo 6 del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, tampoco contiene una referencia expresa, ni directa ni indirecta, al artículo 257 del TRLSC, cabe concluir que la modificación de los límites no ha introducido cambios en el ámbito de aplicación del Plan de Contabilidad de las pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.*

En el ámbito de la Comunidad Valenciana, el art. 21.3.2º de la Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de la Comunitat Valenciana, de Fundaciones, establece que las cuentas anuales, que comprenden el balance, la cuenta de resultados, la memoria de la gestión económica y la memoria de las actividades fundacionales, forman una unidad, deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación.

La memoria de la gestión económica, además de completar, ampliar y comentar la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados, detallará la aplicación que de los ingresos netos y resultados ordinarios y extraordinarios del ejercicio se ha destinado así como la aplicación del ejercicio. Igualmente, se incorporará a la mencionada memoria un inventario de los elementos patrimoniales. Para aquellas fundaciones que no puedan elaborar cuentas anuales abreviadas, la memoria de la gestión económica deberá incluir un cuadro de financiación.

La memoria de las actividades fundacionales, cuyo detalle se desarrolla en el art. 28 del Decreto 68/2011, de 27 de mayo, de la Comunitat Valenciana, del Consell, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de la C.V., incluirá información sobre los cambios en sus órganos de gobierno, dirección y representación, así como 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 realizadas, y los convenios que, en su caso, se hayan llevado a cabo con otras entidades para estos fines. Las actividades fundacionales figurarán detalladas con los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

Como ponen de manifiesto Rúa Alonso et al. (2013: 363), «el rasgo distintivo de esta normativa Valenciana es que diferencia dos memorias dentro de las cuentas anuales, la memoria de la gestión económica y la memoria de actividades. El legislador de la Comunidad Valenciana no sólo reconoce la existencia de dos tipos de memoria sino que ambas forman parte de las cuentas anuales formando una unidad junto con el balance y la cuenta de resultados. Para él no existe una memoria de las cuentas anuales por un lado, y otro documento complementario fuera de dichas cuentas donde se recoge la descripción y contenido de las actividades desarrolladas. Por tanto, nos está diciendo también que ambas son necesarios para mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad y que son susceptibles de someterse a auditoría externa anual requeridos por la norma».

Respecto a la obligación de someter a auditoría externa las cuentas anuales, la Ley Valencia de Fundaciones amplía, respecto a la Ley 50/2002, los supuestos en los que resulta preceptivo la elaboración de dicho informe por experto independiente. Así:

***Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de la Comunitat Valenciana, de Fundaciones***

***Artículo 21. Régimen contable y presupuestario. Auditorías***

***6. Existe obligación de someter a auditoría externa las cuentas anuales de todas las fundaciones en las que, a fecha de cierre del ejercicio, concurren al menos dos de las***



*circunstancias siguientes:*

- a) Que el total de las partidas del activo supere los 2.400.000 euros.*
- b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea superior a 2.400.000 euros.*
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.*
- d) Que los precios que recaude de sus beneficiarios supongan más del 50% de los ingresos totales del ejercicio.*
- e) Cuando el precio del contrato o contratos a que se refiere el artículo 22.8 de esta Ley suponga más del 15% de los gastos totales del ejercicio.*
- f) Que el valor de los títulos representativos de la participación de la fundación en sociedades mercantiles sea superior al 50% del valor total de su patrimonio.*
- g) Que el valor de las enajenaciones o gravámenes de bienes y derechos de la fundación realizados durante un ejercicio económico supere el 50% del valor total de su patrimonio.*

*También se someterán a auditoría externa las cuentas de las fundaciones en las que concurren, a juicio del Patronato de la fundación o del Protectorado, circunstancias de especial gravedad en relación con su patrimonio.*

*(...)*

*Los informes de auditoría deberán hacer referencia a las circunstancias que han motivado su emisión.*

En relación a las consecuencias derivadas del incumplimiento de los plazos de formulación y aprobación de las cuentas anuales, plantean Blázquez y Martín (2012: 130) el supuesto de «si, por ejemplo, la aprobación de las cuentas anuales fuera del plazo de seis meses, la comunicación más allá de los 10 días en las fundaciones o, sobre todo, una incorrecta formulación de las cuentas anuales, pueden hacer perder los beneficios fiscales a las ENL (...). En principio, y con base en la aplicación del principio de proporcionalidad, no todo incumplimiento debería llevar a la exclusión del régimen fiscal. Desde luego, un mal cumplimiento en la confección de las cuentas anuales que no sea significativo no debería excluir del mismo. Como señala López Díaz (2001: 66), la rendición de cuentas con errores u omisiones no esenciales, subsanables, no debe expulsar a una ENL de la Ley 49/2002. Solo se perderían los beneficios cuando, por el examen de esas cuentas, se verificase que con las actuaciones realizadas la ENL no cumple los fines de interés general (destino de los ingresos, remuneración de patronos,...). En este sentido, se estarían incumpliendo requisitos sustanciales, siendo las cuentas el instrumento a través del cual queda reflejado».

«Y con relación a los plazos un retraso que esté justificado con arreglo a Derecho y no sea excesivo creemos que tampoco debería suponer la exclusión del

régimen fiscal especial. No siempre hay que ver en este incumplimiento una negligencia, pues, por ejemplo, la aprobación fuera de plazo es lugar común en ciertas fundaciones con patronatos políticos o de personas que es difícil reunir, o bien se trata de pequeñas ENL con escasez de medios, lo que obliga a un patrono a asumir personalmente una tarea para la que no está preparado por su complejidad técnica».

«En el caso de los incumplimientos que excluyan de la Ley 49/2002 cabe plantearse cuándo tendría efecto la exclusión, en tanto las cuentas del ejercicio 20XX se formularán, aprobarán y comunicarán en 20XX+1. El incumplimiento se producirá en el año siguiente por las cuentas del año anterior. El art. 14.3 de la Ley 49/2002 determina que el incumplimiento de la rendición de cuentas tiene efectos en “el ejercicio en que se produzca el incumplimiento”. De esta manera, entendemos que la incorrecta rendición de cuentas del ejercicio 20XX tiene efectos no sobre 20XX, sino sobre 20XX+1».

En otro orden de cosas, y en lo atinente a la obligación de someter a auditoría externa las cuentas anuales (arts. 25.5 LF y 31 de su reglamento), existe tal obligación cuando, a fecha de cierre del ejercicio, concurren al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo supere 2.400.000 euros.
- b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea superior a 2.400.000 euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

Por último, el Patronato (ex art. 25.8 LF) elaborará y remitirá al Protectorado, en los últimos tres meses de cada ejercicio, un plan de actuación, en el que queden reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente. El plan de actuación (ex art. 26.2º RF) contendrá información identificativa de cada una de las actividades propias y de las actividades mercantiles, de los gastos estimados para cada una de ellas y de los ingresos y otros recursos previstos, así como cualquier otro indicador que permita comprobar en la memoria el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos.

El Patronato remitirá al protectorado el plan de actuación acompañado de la certificación del acuerdo aprobatorio del Patronato y de la relación de los patronos asistentes a la sesión. Dicha certificación será expedida por el secretario con el visto bueno del presidente, que acreditarán su identidad por cualquiera de los medios admitidos en derecho para presentar documentos ante los órganos administrativos. Una

vez comprobada la adecuación formal del plan de actuación a la normativa vigente, el protectorado procederá a depositarlo en el Registro de fundaciones de competencia estatal.

El protectorado (ex art. 28. 5 y 6 RF) examinará las cuentas y, en su caso, el informe de auditoría y comprobará su adecuación formal a la normativa vigente. Si en dicho examen se apreciaren errores o defectos formales, el protectorado lo notificará al patronato para que proceda a su subsanación en el plazo que le señale, no inferior a 10 días. Si el patronato no atendiera dicho requerimiento, el protectorado, a la vista de las circunstancias concurrentes, podrá ejercer las acciones que le confiere el artículo 35.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

Una vez comprobada la adecuación formal a la normativa vigente de los documentos examinados, el protectorado procederá a depositarlos en el Registro de fundaciones de competencia estatal, todo ello sin perjuicio de las comprobaciones materiales que, dentro del plazo de cuatro años desde la presentación, pueda realizar en el ejercicio de sus funciones. Si, como consecuencia de dichas comprobaciones materiales, el protectorado apreciara cualquier incumplimiento de la normativa aplicable, incorporará a las cuentas depositadas en el citado registro las observaciones que considere oportunas, sin perjuicio del posible ejercicio de las acciones que le confiere el artículo 35.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre de Fundaciones.

A las actividades que se prevea desarrollar se refiere el art. 30 RF disponiendo que la descripción de las actividades fundacionales identificará y cuantificará la actuación global de la fundación, así como cada una de las actividades, distinguiendo entre actividades propias y mercantiles, debiendo contener la siguiente información:

*a) Identificación de las actividades, con su denominación y ubicación física. Para cada una de las actividades identificadas, se especificarán:*

*1.º Los recursos económicos empleados para su realización, con separación de las dotaciones a la amortización y a la provisión de los restantes gastos consignados en la cuenta de resultados. A su vez, se informará de las adquisiciones de inmovilizado realizadas en el ejercicio, de la cancelación de deuda no comercial y de otras aplicaciones.*

*2.º Los recursos humanos, agrupados por las siguientes categorías: personal asalariado, personal con contrato de servicios y personal voluntario. Se especificará su dedicación horaria.*

*3.º El número de beneficiarios o usuarios de sus actividades propias, diferenciando entre personas físicas y jurídicas.*

*4.º Los ingresos ordinarios obtenidos en el ejercicio, respecto a las actividades mercantiles.*

*b) Identificación de los convenios de colaboración suscritos con otras entidades; se dará una valoración monetaria a la corriente de bienes y servicios que se produce.*

*c) Recursos totales obtenidos en el ejercicio, así como su procedencia, distinguiendo entre rentas y otros ingresos derivados del patrimonio, de prestación de servicios, de subvenciones del sector público, de aportaciones privadas y de cualquier otro supuesto.*

*d) Deudas contraídas y cualquier otra obligación financiera asumida por la fundación.*

*e) Recursos totales empleados en el ejercicio, distinguiendo entre gastos destinados a actividades propias, mercantiles y otros gastos.*

*f) Grado de cumplimiento del plan de actuación, indicando las causas de las desviaciones.*

En sede de la Ley 49/2002, se establece la obligación a las ESFL de elaborar anualmente una memoria económica (art. 3.10º) en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles. No obstante, las entidades que estén obligadas, en virtud de la normativa contable que les sea de aplicación, a la elaboración anual de una memoria deberán incluir en dicha memoria la información a que se refiere este número.

Su razón de ser, señala Eserverri (2008: 714), «está en la desaparición del control previo que la AEAT ha venido ejerciendo sobre las entidades sin fines lucrativos para el reconocimiento, previa solicitud de la entidad, de la exención tributaria referida a los rendimientos derivados de sus actividades de interés general, de aquellos otros que provengan de explotaciones económicas conexas con esas actividades y los procedentes de sus participaciones en sociedades mercantiles».

La memoria económica deberá presentarse ante la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal de la entidad o en la Dependencia Regional de Inspección u Oficina Nacional de Inspección, si estuvieran adscritas a éstas, dentro del plazo de siete meses desde la fecha de cierre del ejercicio, si bien las entidades cuyo volumen total de ingresos del período impositivo no supere los 20.000 euros y no participen en sociedades mercantiles no vendrán obligadas a la presentación de la memoria económica, sin perjuicio de la obligación de estas entidades de elaborar dicha memoria económica.

Igualmente se exceptiona de la obligación de presentar esta memoria económica a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español (DA Única 1 y en relación con los arts. 1 y 2 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo) y a las Fundaciones de entidades religiosas y las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, así como a las entidades de la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; de la Federación de Comunidades Israelitas de España, y de la Comisión Islámica de España (DA Única 2 en relación con las Disposiciones Adicionales Octava y Novena.2 de la Ley 49/2002).

El contenido de esta memoria es desarrollado por el art. 3 del RD 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, a cuyo tenor, la memoria económica que, en cumplimiento de lo establecido en la Ley 49/2002, deban elaborar las entidades sin fines lucrativos, contendrá la siguiente información:

*a) Identificación de las rentas exentas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades señalando el correspondiente número y letra de los artículos 6.º y 7.º de la Ley 49/2002 que ampare la exención con indicación de los ingresos y gastos de cada una de ellas. También deberán indicarse los cálculos y criterios utilizados para determinar la distribución de los gastos entre las distintas rentas obtenidas por la entidad.*

*b) Identificación de los ingresos, gastos e inversiones correspondientes a cada proyecto o actividad realizado por la entidad para el cumplimiento de sus fines estatutarios o de su objeto. Los gastos de cada proyecto se clasificarán por categorías, tales como gastos de personal, gastos por servicios exteriores o compras de material.*

*c) Especificación y forma de cálculo de las rentas e ingresos a que se refiere el artículo 3.º 2.º de la Ley 49/2002, así como descripción del destino o de la aplicación dado a las mismas.*

*d) Retribuciones, dinerarias o en especie, satisfechas por la entidad a sus patronos, representantes o miembros del órgano de gobierno, tanto en concepto de reembolso por los gastos que les haya ocasionado el desempeño de su función, como en concepto de remuneración por los servicios prestados a la entidad distintos de los propios de sus funciones.*

*e) Porcentaje de participación que posea la entidad en sociedades mercantiles, incluyendo la identificación de la entidad, su denominación social y su número de identificación fiscal.*

*f) Retribuciones percibidas por los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, con indicación de las cantidades que hayan sido objeto de reintegro.*

*g) Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad, identificando al colaborador que participe en ellos con indicación de las cantidades recibidas.*

*h) Indicación de las actividades prioritarias de mecenazgo que, en su caso, desarrolle la entidad.*

*i) Indicación de la previsión estatutaria relativa al destino del patrimonio de la entidad en caso de disolución y, en el caso de que la disolución haya tenido lugar en el ejercicio, del destino dado a dicho patrimonio.*

A este respecto, resulta ilustrativo el cuadro formulado por Rúa et al. (2013: 371) en el que se establece las Notas de la Memoria integrante de las cuentas anuales en los que se ha de recoger la información que, de acuerdo con lo establecido en el art. 3 del Reglamento de desarrollo de la LRF-ESFL, constituye el contenido de la Memoria económica a que se refiere el art. 3.10º de la Ley 49/2002, y que seguidamente se reproduce:

Apartados de la Memoria Económica	Notas correspondientes de la Memoria Contable			
	Memoria	Memoria Abreviada	Memoria de PM-ESFL	Memoria simplificada
<b>a)</b>	16.1.a) y c)	12.1.a)	12.1.a)	10.1.a)
<b>b)</b>	24.1	15.1	15.1	12.1
<b>c)</b>	24.2	15.2	15.2	12.2
<b>d)</b>	24.3 y 27.6	15.3 y 16.5	15.3 y 16.5	12.3 y 13.1
<b>e)</b>	27.1 y 27.2	16.1 y 16.2	16.1 y 16.2	*
<b>f)</b>	27.1 y 27.2	16.1 y 16.2	16.1 y 16.2	*
<b>g)</b>	24.1. IV	15.1.IV	15.1.IV	12.1.IV
<b>h)</b>	16.1.10	12.1.g)	12.1.g)	10.1.f)
<b>i)</b>	16.1.10	12.1.g)	12.1.g)	10.1.f)

(\*): No figura puesto que se supone que una entidad pequeña que elabora cuentas anuales simplificadas no tiene recursos suficientes para tener participaciones en sociedades mercantiles.

Fuente: Rúa et al. (2013: 371).

Como pone de manifiesto la doctrina arriba citada (2013: 370) el PC-ESFL y el PC-PyM-ESFL «contienen en sus memorias contables los distintos apartados exigidos por la memoria económica salvo el último [(i) previsión estatutaria relativa al destino del patrimonio de la entidad en caso de disolución], que se puede incluir dentro de la nota “situación fiscal” citando el artículo de los estatutos donde esa mención tenga lugar».

Por su parte Blázquez y Martín (2012: 133) resaltan, siguiendo a Cruz Amorós y López Ribas, que «existe un exceso reglamentario, pues solo los supuestos b) y e) tienen amparo en el contenido exigido por la ley referido a los ingresos y los gastos a la participación en sociedades. El resto es información que ya se hace llegar a la Administración tributaria a través de las declaraciones del IS o del IRPF [letras a), c), d) y f)] o es documentación fácilmente disponible en el momento de comprobar la situación tributaria».

Por último baste con indicar que el PC-ESFL así como el PC-PyM-ESFL establecen como contenido de la Memoria [Notas 16.1 de la Memoria normal y 12.1 de la Memoria abreviada del PC-ESFL; Notas 12.1.b) de la Memoria normal y 10.1.b) de la Memoria Simplificada del PC-PyM-ESFL] la obligación de especificar los apartados de la misma en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. Así: “en su caso, deberán especificarse los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002. En particular, las entidades obligadas por la legislación fiscal a incluir la memoria económica en la memoria de las cuentas anuales incluirán la citada información en este apartado” (16.1 - 12.1 ; 12.1 - 10.1).

Por lo que a las consecuencias del incumplimiento de este requisito se refiere, valga la Sentencia 36/2009 del TSJ de Galicia, de 28 de enero de 2009, Rec. núm. 15076/2009, en la que se fundamenta cuanto sigue:

#### ***Fundamentos Jurídicos***

##### ***Segundo.***

*El demandante, en su escrito de demanda, pretende el efecto anulatorio del acto impugnado al estimar que el mismo no se ajusta a Derecho, alegando el cumplimiento de todos los requisitos exigidos para la aplicación del Régimen Fiscal para entidades sin fines lucrativos para el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004. Pone de relieve que, la Fundación es una entidad de naturaleza pública cuyos únicos socios fundadores son, de una parte, la entonces Consellería de Familia, Muller e Xuventude, y por otra, la Consellería de Sanidade y Servicios Sociales, adscrita en la actualidad a la Xunta de Galicia y que por su naturaleza pública, rinde cuentas al Consello de Contas de Galicia, como consecuencia de lo cual, la Fundación remitió el 23 de mayo de 2005 a la Consellería de Presidencia y al Consello de Contas las cuentas anuales del ejercicio 2004 entre cuya documentación se incluían las cuentas anuales y la*

*memoria de gestión económica, la cual si bien fue remitida a la Dependencia de Gestión Tributaria transcurrido el plazo de 7 meses previsto en el n.º 2 del art. 3.º del Real Decreto 1270/2003, Reglamento para la aplicación del Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos, considera que la presentación extemporánea no puede originar la falta de aplicación del régimen especial, por cuanto señala que, si bien la Ley marca en su art. 3.º como requisito para la aplicación del régimen especial de las entidades con fines lucrativos la elaboración de una memoria económica, no señala plazo de presentación de la misma, por lo que estima cumplidos los requisitos exigidos para la aplicación del referido régimen especial.*

**Tercero.**

*(...)*

*A la vista de la normativa aplicable, no puede compartir esta Sala la alegaciones esgrimidas por la recurrente en el sentido de considerar que ha cumplido con los requisitos exigidos para la aplicación del régimen especial al no considerar la presentación extemporánea de la memoria económica ante la Dependencia de Gestión el incumplimiento de uno de los requisitos exigidos para la aplicación del Régimen Especial. La normativa expuesta es clara en cuanto a la determinación de dichos requisitos, exigiendo expresamente la elaboración anual de la memoria, un determinado contenido de la misma, y su presentación en el plazo de siete meses desde la fecha de cierre del ejercicio ante la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal de la entidad o en la Dependencia Regional de Inspección u Oficina Nacional de Inspección, si estuvieran adscritas a éstas. Siendo por tanto requisitos esenciales, tal y como exige la normativa transcrita, la presentación en plazo ante el órgano correspondiente de la memoria económica y no habiéndose cumplido por la recurrente, al haberla presentado transcurrido el plazo de siete meses, cuestión no controvertida ante el reconocimiento de su presentación extemporánea, procede la desestimación del recurso por ser la resolución impugnada conforme a derecho.*

## **7.- DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS ACOGIDAS A LA LEY 49/2002**

Tal y como se ha indicado, el legislador dispensa, en sede del impuesto societario, un tratamiento privilegiado a las ENL tanto a través de las prevenciones establecidas en el Capítulo XIV (Entidades parcialmente exentas) del Título XV (Regímenes tributarios especiales) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (arts. 109 a 111) como, y de forma particular, a través de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de



los incentivos fiscales al mecenazgo; corpus este que, dado su carácter de ley especial, requiere de la previa aplicación de la LIS para, posteriormente, atender a las particularidades en ella contenidas.

A este respecto, y por lo que al régimen de entidades parcialmente exentas se refiere, el art. 111.1 de la LIS previene que la base imponible se determinará aplicando las normas previstas en el título IV (La base imponible) de la ley. Por su parte, la Disposición Final Segunda de dicho cuerpo legal indica que “las entidades que reúnan las características y cumplan los requisitos previstos en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, tendrán el régimen tributario que en ella se establece”. Paralelamente, el art. 5 de la citada LRF-ENL efectúa una remisión, en todo lo en ella no previsto, a las normas del Impuesto sobre Sociedades.

Pues bien, la LIS (art. 4) configura como hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el contribuyente, teniendo tal consideración las personas jurídicas, excepto [ex art. 7.1.a)] LIS) las sociedades civiles, los cuales serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Señala Jiménez (2006: 256) que el origen de este beneficio fiscal «responde a razones extrafiscales, en el marco de la utilización del tributo para conseguir otras finalidades establecidas en la Constitución (...). En particular, con su establecimiento se coadyuva a la implantación de los principios rectores de la política social y económica (arts. 39-52 de la Constitución), a la articulación Estado-Sociedad, propia del Estado social de Derecho (STC 18/1984), a través de una actuación armonizada de ambos, y a una mayor participación de los ciudadanos y de los grupos en que se integra en la vida económica, cultural y social (art. 9.2 de la Constitución)».

Añade el citado autor que «si bien la lógica jurídica y social parece que normalmente llevará, en el marco de la utilización extrafiscal del tributo, a establecer ciertos beneficios fiscales para las fundaciones, también es verdad que de la propia Constitución se derivan unos límites máximos en lo que a la concesión de beneficios fiscales se refiere. Se trata, en estos casos, de conciliar principios o derechos que individualmente considerados merecen una valoración positiva, pero que, en ocasiones, pueden entrar en conflicto. La obligación de los poderes públicos de garantizar y proteger el ejercicio de la libertad de empresa en el marco de la económica de mercado

(artículo 38 de la Constitución) puede operar como límite a la concesión de beneficios fiscales excesivamente amplios a las explotaciones económicas que realizan las fundaciones, pues se podrían generar distorsiones en la competencia, dificultando, e incluso impidiendo, el acceso o mantenimiento en el mercado de agentes económicos que operen con titularidades de naturaleza mercantil».

Delimitado el hecho imponible como la obtención de renta por la fundación, su cuantificación, la base imponible (art. 10.1), viene constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará (artículo 10.3), corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la LIS, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

En consecuencia pues, en la determinación de la base imponible fundacional se ha de partir del resultado contable calculado de acuerdo con el PC-ENL atendiendo, en particular, al principio de prevalencia del fondo sobre la forma si bien tomando en consideración los efectos que la ausencia de ánimo de lucro opera en la fijación de sus precios.

A juicio de Martín Pascual (2003: 65) «la obtención de rentas por parte de las ESFL demostraría una capacidad económica susceptible de gravamen, con independencia de su destino a fines de interés general, además de que, por definición, las ESFL entran a formar parte del ámbito subjetivo de aplicación del Impuesto sobre Sociedades. De acuerdo con esto, y atendiendo por tanto a los principios de capacidad económica y generalidad, las ESFL deben estar sujetas a gravamen, si bien, la aplicación de estos principios vendrá matizada o atemperada por la concurrencia de otras consideraciones que serían las que justificasen, no la no sujeción de esta entidades al Impuesto sobre Sociedades, sino la exención de sus rentas e ingresos».

Por su parte, considera Pedreira (2003: 134) que «a lo que se debería atender es a los gastos en los que incurren y no a sus ingresos. El beneficio fiscal no debe venir determinado en función del origen de las rentas sino de su destino (...); con el vigente sistema es posible encontrar entidades que tienen que tributar por el ejercicio de determinadas actividades económicas, aunque todas sus rentas se destinen a fines de interés general. Algo que conlleva, además, que se encuentren gravadas sobre una base ficticia, puesto que los gastos relacionados con los fines no son deducibles fiscalmente.

Por el contrario, una entidad financiada mediante activos financieros puede destinar un porcentaje menor de sus rentas, sólo el 70 por 100, a actividades de actividad general y, mientras, no estará sujeta a tributación. En consecuencia, quien colabora en mayor medida con el gasto público es quien disfruta de un régimen menos favorable».

El indicado resultado contable será corregido considerando, en primer lugar, las disposiciones que con carácter general establece la Ley del Impuesto sobre Sociedades; incluyéndose así, aunque con determinadas prevenciones, la aplicación de deducciones o los regímenes especiales fusiones o empresas de reducida dimensión (Capítulos VII y XI del Título VII de la LIS). En segundo término, aplicando bien el régimen de entidades parcialmente exentas establecido en los arts. 109 a 111 LIS o bien el regulado en la Ley 49/2002.

Así pues, la cuantificación de la base imponible buscada ha de partir del resultado contable fundacional (excedente) el cual será corregido mediante la aplicación de los preceptos establecidos tanto en la LIS como en la Ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Como tendremos ocasión de analizar, las correcciones prevenidas en la LRF-ENL (arts. 6, 7 y 8) alcanzan a la mayor parte de sus rentas e ingresos (donativos y donaciones, ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial, cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, determinadas subvenciones, rentas procedentes de su patrimonio mobiliario e inmobiliario así como las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas). Se trata de diferencias entre el resultado contable y la base imponible fundacional de carácter permanente dado que las mismas no van a revertir en ejercicios posteriores. Por contra, en el régimen general del impuesto societario las discrepancias entre contabilidad y fiscalidad van a provocar, en el común de los supuestos, un asiento contable que refleje los efectos que, sobre la cuota a ingresar en ejercicios venideros, traen causa de las divergencias manifestadas (art. 11. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos). Paralelamente, habrá que estar a lo prevenido, en su artículo 15, en relación a los gastos no deducibles.

Pues bien, la LIS previene que sus destinatarios han de ser gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. Al tiempo, se establece en su articulado distintos mecanismos presuntivos o antielusorios. Así, y v.gr., la valoración por su valor normal de mercado de determinadas transmisiones (art. 17); el régimen de las

operaciones vinculadas (art. 18); el régimen de las operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales (art. 19) o la limitación en la deducibilidad de gastos financieros (art. 16).

En particular, procede detenernos, por lo que ahora interesa, en la regla especial de valoración relativa a las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas (art. 18 LIS).

#### **7.1.- OPERACIONES VINCULADAS.**

En sede del Impuesto sobre Sociedades (art. 17.1) los elementos patrimoniales se valorarán, con carácter general, de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en la LIS.

No obstante, el apartado 4 del citado artículo dispone que se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

*a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo. No tendrán esta consideración las subvenciones.*

*b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley o bien que resulte de aplicación el apartado 2 anterior.*

*c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de éstos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.*

*d) Los transmitidos en virtud de fusión, y escisión total o parcial, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.*

*e) Los adquiridos por permuta.*

*f) Los adquiridos por canje o conversión, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.*

Este criterio de valoración es igualmente contemplado por la LIS respecto de las operaciones efectuadas entre las denominadas personas o entidades vinculadas. En tales supuestos, su cuantificación deberá efectuarse por el valor de mercado de la operación; entendiéndose por tal, el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia (art. 18 LIS, desarrollado en los arts. 13 a 37 del RD 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el RIS).

Como señala el TS, en su Sentencia de 12 de julio de 2012 (Rec. núm. 1485/2009) las normas de valoración de las operaciones realizadas entre entidades o personas vinculadas:

*a) Tienen como finalidad tanto la protección de la libre competencia, quedando incluido en tal finalidad, la antielusiva, como la evitación de ventajas fiscales que no podrían obtener si tal vinculación no existiese.*

*b) Tienden a eliminar de la operación, en relación con el valor de las contraprestaciones acordadas, todo aquello en lo que haya influido la condición de vinculadas y, por tanto, todo aquello que no se hubiera acordado, en cuanto a tal valor, en régimen de libre competencia entre entidades no vinculadas.*

*c) Y precisan para su aplicabilidad, que pueda afectar de modo negativo a la libre competencia. Ello lleva implícita la posibilidad, aunque sea ideal, de que la operación, en atención a las circunstancias que la conforman (a excepción del valor de las contraprestaciones), se pudiera haber realizado entre entidades no vinculadas y, por ende, en condiciones de libre competencia.*

En aquellas operaciones en las que (ex art. 18.11 LIS) se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

A estos efectos, se consideran personas o entidades vinculadas las siguientes (art. 18.2 LIS. Redacción dada por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015).

*a) Una entidad y sus socios o partícipes.*

*b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.*

*c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.*

*d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.*

*e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.*

*f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.*

*g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa*

*o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.*

**h)** *Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.*

*En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.*

*Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.*

#### **Artículo 42 Código de Comercio**

**1.** *Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección.*

*Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:*

**a)** *Posea la mayoría de los derechos de voto.*

**b)** *Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.*

**c)** *Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.*

**d)** *Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.*

*A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.*

De acuerdo con el precepto transcrito, podemos sistematizar los distintos supuestos de vinculación en él contenidos en los siguientes términos:

▪ Artículo 18.2 a), b) y c).

– Una entidad	y	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Sus socios o partícipes con una participación <math>\geq</math> 25%.</li> <li>– Sus consejeros o administradores de hecho o de derecho.</li> <li>– Los cónyuges o determinados familiares de los anteriores</li> </ul>
---------------	---	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

▪ Artículo 18.2 d) y e).

– Una entidad perteneciente a un grupo	y	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Otra entidad perteneciente al mismo grupo</li> <li>– Los consejeros o administradores de otra entidad perteneciente al mismo grupo que la primera.</li> </ul>
----------------------------------------	---	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

– Desaparece en la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, el supuesto de vinculación contenido en la letra e) del anterior art. 16.3 del TRLIS: una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

– La primigenia letra f) del apartado 2 de la Ley 27/2014, en la que se calificaba como operación vinculada la realizada entre “una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo”, ha sido derogada por Disposición final sexta.Uno de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. En consecuencia, las antiguas letras g), h) e i) pasan a denominarse respectivamente, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, f), g) y h).

▪ Artículo 18.2 f) y g).

– Una entidad	y	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Otra entidad participada por la primera indirectamente en al menos el 25% del capital social.</li> <li>– Otra entidad participada directa o indirectamente por los mismos socios o partícipes, sus cónyuges o determinados parientes de los anteriores que la primera entidad en, al menos el 25% del capital social.</li> </ul>
---------------	---	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

▪ Artículo 18.2 h).

– Una entidad	y	– Sus establecimientos permanentes en el extranjero
---------------	---	-----------------------------------------------------

Por su parte, la Norma de Registro y Valoración 21ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, relativa a

las normas de valoración de las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal y como éstas quedan definidas en la Norma 13.<sup>a</sup> de elaboración de las cuentas anuales, indica que:

*“Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.*

*En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas”.*

Previene la citada Norma 13.<sup>a</sup> de elaboración de las cuentas anuales cuanto sigue:

**13.<sup>a</sup> Empresas del grupo, multigrupo y asociadas.**

*A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una empresa o sociedad se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.*

*Se entenderá que una empresa es asociada cuando, sin que se trate de una empresa del grupo, en el sentido señalado anteriormente, la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal empresa una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.*

*En este sentido, se entiende que existe influencia significativa en la gestión de otra empresa, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:*

**a)** *La empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la empresa, y*

**b)** *Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control.*

*Asimismo, la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:*

**1.** *Representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la empresa participada;*

**2.** *Participación en los procesos de fijación de políticas;*

**3.** *Transacciones de importancia relativa con la participada;*



*4. Intercambio de personal directivo; o*

*5. Suministro de información técnica esencial.*

*Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando la empresa o una o varias empresas del grupo incluidas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de otra sociedad.*

*Se entenderá por empresa multigrupo aquella que esté gestionada conjuntamente por la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas.*

De la lectura conjunta de los preceptos transcritos, siguiendo a Sanz Gadea (2007: 126), procede entender que «la norma 21ª, podrá aplicarse también a las operaciones realizadas entre empresas que no pertenecen a un grupo mercantil respecto del cual la sociedad dominante deba formular cuentas consolidadas, pero que se hallan sujetas a una voluntad única, básicamente porque están controladas, por cualquier medio, por un conjunto de personas o porque median acuerdos determinantes de control. El caso más típico será el de los accionistas comunes mayoritarios que ejecutan una política de dirección única, pero no puede descartarse que el control proceda de la existencia de administradores comunes, y, en fin, de acuerdos o contratos en cuya virtud una empresa se somete a la dirección de otra».

La referencia a la realidad económica contenida en el PGC, es la concreción del mandato establecido en el art. 34.2 del Código de Comercio, a cuyo tenor: “Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica”.

Así pues, y de acuerdo con la doctrina arriba citada (2007: 130 y 136):

«La divergencia entre la realidad económica y la forma jurídica entraña, en el contexto de un Derecho causalista, igualmente, la divergencia entre la verdadera naturaleza jurídica del negocio a través del cual se realiza la operación y su forma jurídica. En este sentido, la contabilización en atención a la realidad económica ordenada por el artículo 34.2 supone reflejar en los libros de contabilidad los efectos patrimoniales propios de los negocios jurídicos realmente habidos. A partir de la identificación de estos negocios jurídicos pueden, a su vez, seleccionarse las cuentas apropiadas. Se trata, bien se ve, de una labor calificadora, para cuya realización nadie mejor capacitado que los órganos

competentes de las propias entidades que realizan la operación vinculada, sin perjuicio del posterior control de los auditores.

(...)

Ambas normas, contable y fiscal, tienen en común que se proyectan sobre el mismo supuesto de hecho, a saber, la diferencia entre el valor convenido y el valor razonable o valor de mercado, pero la norma contable se agota en el mandato de calificación, en tanto que la norma fiscal contiene una calificación, sea de participación en beneficios o de aportación, en los supuestos de relación socio-sociedad. Muy probablemente la calificación fiscal es acertada en la mayoría de los supuestos, pero no pueden descartarse casos en los que no sea así. Tal vez por ello, el anteproyecto de desarrollo reglamentario, actualmente en fase de consulta pública, admita una calificación diferente “... *cuando se acredite una causa diferente...*”.

Como ponen de manifiesto Piedra y Barril (2012: 692-693), «en toda operación vinculada es conocido que la realización de un ajuste en una de las partes vinculadas participante de la operación para adecuar la valoración convenida por las mismas al valor de mercado -el denominado ajuste primario- lleva aparejada una segunda parte, un ajuste que -sin ser primario- es correlativo del anterior a practicar en la base imponible de la otra parte contratante. Este necesario ajuste correlativo, surge como consecuencia de lo establecido en el propio artículo 16.1 segundo párrafo del TRLIS (actual 18.10 LIS) que indica: La corrección practicada no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Así, el ajuste bilateral consiste en que la corrección valorativa debe realizarse tanto para los ingresos como para los gastos y, por tanto, en las dos entidades contratantes, y se justifica en el carácter neutral que las transferencias de beneficios tienen para la Hacienda Pública».

En relación a estos extremos considera Ruiz (2008: 108) que: «existe una casi total identidad en los criterios de contabilización y tributación del ajuste secundario derivado de la totalidad de operaciones vinculadas que pueden darse en los supuestos de vinculación que establece el artículo 16.3 del TRLIS. Es decir, dicho en palabras más claras, cuando existe ajuste secundario en una operación vinculada en cualquiera de los supuestos de vinculación del art. 16.3 del TRLIS se tributa tal y como se contabiliza y, viceversa, se contabiliza tal y como se tributa, por lo que el ajuste que debe hacer el contribuyente en estos casos debe ser un ajuste contable, no extracontable, salvo en los

casos excepcionales, en el que el valor razonable (contable) y el valor normal de mercado (fiscal) puedan diferir por la forma de determinación, para lo cual ya existen casillas correspondientes en el modelo de declaración del IS. Lo anterior nos conduce a una consecuencia práctica de gran importancia, en el caso de que derivado del ajuste secundario en una operación vinculada deba reconocerse un gasto contable (...), si el contribuyente no contabiliza el gasto y lo lleva a la base imponible del IS mediante un ajuste extracontable negativo, la deducibilidad de dicho gasto podría verse comprometida en el caso de una comprobación inspectora por la aplicación del art. 19.3 del TRLIS que regula el principio de "inscripción contable" a tenor del cual: "No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente"».

Sentado lo anterior, en el supuesto de que las partes intervinientes en la operación vinculada no valoren la transacción por su valor normal de mercado (18.1 LIS) o valor razonable (Norma de Registro y Valoración 21ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y 20ª del PGC de Pymes), se previene (ex art. 18.11 LIS) que la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia. Concretando que, en particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, con carácter general, el siguiente tratamiento:

***a)** Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.*

***b)** Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o*

*partícipe. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.i).4.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.*

*No se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.*

Lo así prevenido puede esquematizarse en los siguientes términos:

**a)** Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe:

	<b>Calificación para el socio</b>	<b>Calificación para la sociedad</b>
– Por la parte que corresponda con su participación en la entidad	Participación en beneficios	Retribución de fondos propios
– Por la parte que no corresponda con su participación en la entidad	Utilidad percibida por la condición de socio	

**b)** Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad:

	<b>Calificación para el socio</b>	<b>Calificación para la sociedad</b>
– Por la parte que corresponda con su participación en la entidad	Aumento de valor de la participación	Aportación de socio
– Por la parte que no corresponda con su participación en la entidad	Liberalidad	Renta

Fuente: Borrás (2015: 44)

Como se ha indicado, la LIS previene otros supuestos en los que el valor normal de mercado es de obligada aplicación. Así, y prescindiendo, por lo que ahora interesa, de los casos especiales recogidos en su art. 19 (cambio de residencia al extranjero, cese en la actividad de un establecimiento permanente, transferencia al extranjero de elementos afectos a un establecimiento permanente y cuando se realicen operaciones con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales), se establece en el art. 17.4 el criterio del valor normal de mercado para determinados negocios jurídicos en los que no media una contraprestación dineraria. En estos supuestos, entiende Tributos y la

doctrina mayoritaria, por todos Carmona (2011), que «parece que los principios de especialidad y tipicidad debieran hacer prevalecer dichas normas sobre los mandatos previstos con carácter general en el art. 16 (actual art. 18) con independencia de que dichas disposiciones puedan reclamar o no la aplicación de la metodología valorativa contenida en el art. 16.4 TRLIS (habría que preguntarse si tiene lógica, por ejemplo, que operaciones de fusiones, canjes, etc., cubiertas por el régimen de diferimiento, estuvieran sometidas al régimen documental, sancionador, etc., de la normativa sobre operaciones vinculadas)».

Frente a este criterio, es decir, la prevalencia, caso de concurrencia del supuesto de hecho de ambos artículos (17.4 y 18 LIS), de la norma contemplada en el artículo 17 de la Ley, señala Reguera (2015) que:

«La DGT, amparándose en el principio de especialidad, viene manteniendo que en estos casos resultará de aplicación el artículo 15.2 del TRLIS (art. 17.4 LIS), pese a que, con carácter general, el artículo 16 (art. 18) exija valorar a valor de mercado todas las operaciones realizadas entre partes vinculadas (V0605-11, V0653-11, V0668-11, V0407-12). Debe matizarse que en todas estas Contestaciones la DGT se limita a justificar la no obligación de documentar estas operaciones, y soslaya el análisis de cualquier otro efecto o implicación que pueda derivarse de su doctrina. Uno de estos efectos es, precisamente, el ajuste secundario que venimos analizando.

Nosotros. Sin embargo, con base en el mismo principio de especialidad, llegamos a una posición distinta, y es que el artículo 16 del TRLIS -18 de la LIS- contiene unas reglas específicas en relación con la valoración de operaciones vinculadas, que deben prevalecer sobre las reglas generales establecidas en el artículo 15 -artículo 17 de la LIS- (en el mismo sentido, SAN de 10-12-2009, recurso nº 428/2006, SAN de 30-06-2011, recurso nº 239/2008, STS de 09-10-2012, recurso de casación nº 5003/2011 y STS de 13-02-2014, recurso de casación 4884/2011). Es por ello por lo que entendemos que las disposiciones contenidas en el art. 16 del TRLIS -18 de la LIS-, incluidas las relativas al ajuste secundario, son aplicables a cualquier operación vinculada, incluidas las operaciones gratuitas (sin remuneración) o con remuneración inferior al valor de mercado, tanto de bienes como de servicios».

En el ámbito de las entidades no lucrativas los conceptos de grupo y de parte vinculada se formulan, respectivamente, en las Normas de elaboración de las cuentas anuales 11ª y 13ª del PC-ESFL, con el siguiente literal:

### **11.ª Entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**

*A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una entidad sin fines lucrativos se entenderá que otra entidad forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las entidades estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.*

*En particular, se presumirá que dos entidades no lucrativas tienen la calificación de entidades del grupo a los exclusivos efectos de cumplir con el deber de informar en sus respectivas cuentas anuales individuales, en los términos requeridos por este Plan, cuando en ambas entidades coincidan la mayoría de las personas que componen sus respectivos órganos de gobierno.*

*Se entenderá que una entidad es asociada cuando, sin que se trate de una entidad del grupo, en el sentido señalado anteriormente, la entidad o alguna o algunas de las entidades del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal entidad una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.*

*En este sentido, se entiende que existe influencia significativa en la gestión de otra entidad, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:*

*a) La entidad o una o varias entidades del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la entidad, y*

*b) Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control.*

*Asimismo, la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:*

- 1. Representación en el órgano de gobierno de la entidad participada;*
- 2. Participación en los procesos de fijación de políticas;*
- 3. Transacciones de importancia relativa con la participada;*
- 4. Intercambio de personal directivo; o*
- 5. Suministro de información técnica esencial.*

*Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando la entidad o una o varias entidades del grupo incluidas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de otra entidad.*

*Se entenderá por entidad multigrupo aquella que esté gestionada conjuntamente por la entidad o alguna o algunas de las entidades del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de entidades.*

### **13.ª Partes vinculadas.**

*1. Una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre fundadores, miembros del órgano de gobierno o asociados, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra.*

*2. En cualquier caso se considerarán partes vinculadas:*

*a) Las entidades que tengan la consideración de entidad del grupo, asociada o multigrupo, en el sentido indicado en la anterior norma undécima de elaboración de las cuentas anuales.*

*No obstante, una entidad estará exenta de incluir la información recogida en el apartado de la memoria relativo a las operaciones con partes vinculadas, cuando la primera esté controlada o influida de forma significativa por una Administración Pública estatal, autonómica o local y la otra entidad también esté controlada o influida de forma significativa por la misma Administración Pública, siempre que no existan indicios de una influencia entre ambas. Se entenderá que existe dicha influencia, entre otros casos, cuando las operaciones no se realicen en condiciones normales de mercado (salvo que dichas condiciones vengan impuestas por una regulación específica).*

*b) Las personas físicas o jurídicas que tuvieran la condición de fundadores, miembros del órgano de gobierno, asociados o que, en su caso, posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la entidad, o en la entidad dominante de la misma, siempre que dicha condición o participación en los derechos de voto les permita ejercer sobre una u otra una influencia significativa. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.*

*c) El personal clave de la entidad o de su dominante, entendiéndose por tal las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la entidad, ya sea directa o indirectamente, entre las que se incluyen los fundadores y asociados. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.*

*d) Las entidades sobre las que cualquiera de las personas mencionadas en las letras b) y c) pueda ejercer una influencia significativa.*

*e) Las entidades que compartan algún fundador, asociado o miembro del órgano de gobierno o directivo con la entidad, salvo que éste no ejerza una influencia significativa en las políticas financiera y de explotación de ambas.*

*f) Las personas que tengan la consideración de familiares próximos del representante del administrador de la entidad, cuando el mismo sea persona jurídica.*

*g) Los planes de pensiones para los empleados de la propia entidad o de alguna otra que sea parte vinculada de ésta.*

*3. A los efectos de esta norma, se entenderá por familiares próximos a aquellos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus decisiones relacionadas con la entidad. Entre ellos se incluirán:*

- a) El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;*
- b) Los ascendientes, descendientes y hermanos y los respectivos cónyuges o personas con análoga relación de afectividad;*
- c) Los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y*
- d) Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.*

Sentado cuanto antecede, y como se ha expuesto al analizar la figura del responsable tributario, podíamos identificar, a tales efectos, la relación sociedad/administrador con la correlativa a la de Fundación/Patrono. Dicha equivalencia derivaba de las funciones propias del Patronato, en tanto órgano de gobierno y representación de la fundación, a quien corresponde cumplir los fines fundacionales y administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, manteniendo el rendimiento y utilidad de los mismos.

Dicho esto, las operaciones sobre las que, en principio, recaerá la norma de valoración de las operaciones vinculadas a ellos concernientes (art. 18.1.a LIS), han de ser ajenas a las funciones propias del cargo de Patrono, gratuito por naturaleza en los términos establecidos tanto por la norma sustantiva (art. 15.4 LF) como la fiscal (art. 3.5º LRF-ENL). Así:

***Artículo 15.4 LF. Patronos.***

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

***Artículo 3 LRF-ENL. Requisitos de las entidades sin fines lucrativos.***

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

*5.º Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.*

*(...)*



*Lo dispuesto en este número será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen.*

No obstante (15.4.2º LF), y salvo que el fundador hubiese dispuesto lo contrario, el Patronato podrá fijar una retribución adecuada a aquellos patronos que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato, previa autorización del Protectorado.

Paralelamente, el art. 28 LF se refiere a la autocontratación de los patronos indicando, literalmente, que los patronos podrán contratar con la fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero, previa autorización del Protectorado que se extenderá al supuesto de personas físicas que actúen como representantes de los patronos.

Siguiendo a Ballarín (2008: 734-735), «se dice que hay autocontrato cuando una persona legitimada para gestionar varios patrimonios los pone en relación jurídica similar a la contractual, mediante un acto de su sola voluntad y ejercitando facultades que le corresponden. No es que un único sujeto forme dos decisiones y las emita en dos declaraciones de voluntad sobre el mismo conflicto de intereses; para eso se necesitan dos personas. Lo que se denomina autocontrato es un acto estructuralmente unilateral, que no es contrato, aunque genera efectos semejantes a los de la función contractual. Lo decisivo es averiguar si la autorización legitimadora puede existir de acuerdo con la ley y si efectivamente existe (...). Lo determinante de la decisión normativa es que implican un conflicto de intereses y no es posible que una sola persona lo resuelva, con efectos de estatuto contractual, porque acaso podría faltarle la necesaria ecuanimidad».

A juicio del citado autor (2008: 740), «la referencia del art. 28 LF a las personas físicas que actúen como representantes de los patronos supone la presencia de personas jurídicas, con la calidad de patronos, en el órgano de gobierno; posibilidad que contempla el art. 15.2 LF (...). El art. 28 LF in fine se refiere, en primer lugar, a esos representantes. Pero las reflexiones que preceden me llevan a entender que hoy el precepto legal debe incluir también, en su caso, a los destinatarios de las delegaciones y apoderamientos que contempla el art. 16.3 LF».

La solicitud de autorización para que los Patronos sean remunerados o contraten con la fundación, por sí o por medio de representante, será cursada al Protectorado por el Patronato y habrá de ir acompañada (ex art. 34 RF) de la siguiente documentación:

*a) Copia del documento en que se pretende formalizar el negocio jurídico entre el patrono y la fundación.*

*b) Certificación del acuerdo del patronato por el que se decide la realización del negocio jurídico, incluyendo el coste máximo total que supondrá para la fundación.*

*c) Memoria explicativa de las circunstancias concurrentes, entre las que se incluirán las ventajas que supone para la fundación efectuar el negocio jurídico con un patrono.*

El Protectorado denegará en todo caso la autorización cuando el negocio jurídico encubra una remuneración por el ejercicio del cargo de patrono o cuando el valor de la contraprestación que deba recibir la fundación no resulte equilibrado. En definitiva pues, este régimen de incompatibilidad y autorización permite prevenir tanto los posibles conflictos de intereses entre el Patrono y la Fundación como la transgresión del principio de gratuidad del cargo.

Paralelamente, como señala Ballarín (2008: 750) al referirse al silencio del RF respecto de la función de control del Patronato sobre los contratos de los apoderados no patronos con la Fundación, «el nuevo RF nada dice respecto de la función de control del Patronato sobre los contratos de los apoderados no patronos con la Fundación. Entiendo que el silencio significa cancelación de esa competencia y afirmación de la general que atribuyen al Protectorado, el art. 28 LF, y hoy desarrollan los arts. 42.b) 3º y 44.b), ambos del nuevo RF. Además, en todo supuesto de autocontratación, o de colisión de otros intereses con los de la Fundación, parece aplicable lo dispuesto en el art. 56.b) [debe decir 45.b)] de este texto reglamentario que, entre las funciones del Protectorado en relación con el patrimonio de la Fundación, incluye tener conocimiento formal de los negocios jurídicos de la Entidad respecto de los que el Patronato está legalmente obligado a facilitarle información».

***Artículo 42 RF. Funciones de apoyo, impulso y asesoramiento.***

*Se consideran funciones de apoyo, impulso y asesoramiento del protectorado las siguientes:*

*b) Asesorar a las fundaciones ya inscritas en relación con su régimen jurídico, económico-financiero y contable, en particular sobre los siguientes aspectos:*

*3.º Expedientes relativos a disposición y gravamen de bienes, autocontratación, modificación de estatutos, fusión, extinción y liquidación.*

***Artículo 44 RF. Funciones en relación con el patronato.***

*Son funciones del protectorado en relación con el patronato de las fundaciones las siguientes:*

*b) Autorizar a los patronos a contratar con la fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero.*

**Artículo 45 RF. Funciones en relación con el patrimonio de la fundación.**

*Son funciones del protectorado en relación con el patrimonio de la fundación las siguientes:*

*b) Tener conocimiento formal de aquellos negocios jurídicos de la fundación sobre los que el patronato está legalmente obligado a informar al protectorado.*

En el ámbito de la Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de Fundaciones de la Comunidad Valenciana se amplía el régimen de autorizaciones por parte del Protectorado a las siguientes personas:

**Artículo 22. Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de Fundaciones de la Comunidad Valenciana**

*8. Los Patronos y sus parientes por consanguinidad hasta el cuarto grado, y por afinidad hasta el segundo, no podrán contratar con la fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero, salvo autorización del Protectorado. Igualmente, se requerirá dicha autorización cuando pretendan contratar con la fundación las sociedades de cualquier naturaleza en las que tengan participación mayoritaria las personas anteriormente indicadas. A estos efectos, se sumarán las participaciones que tengan cada uno de los Patronos o familiares dentro de la misma sociedad.*

De igual manera, la norma fiscal (art. 3.5.2º) contempla los extremos que ahora se analizan; entendiéndose la DGT que, la contratación de los servicios profesionales del Patrono por parte de una fundación a la que pertenece o la existencia de una relación laboral entre el Patrono y la fundación, no supone incumplimiento del mencionado artículo 3.5º siempre y cuando los trabajos desempeñados por el patrono, en el marco de dicha relación, respondan a una prestación efectiva de servicios y sean totalmente distintos de las actuaciones que le competen en su condición de patrono.

**Artículo 3.5.2º Ley 49/2002:**

*“Los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta”.*

A este respecto, la STS, de 16 de febrero de 2014, Rec. núm. 8809/1998 (si bien recayente sobre un supuesto vigente la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones) resuelve sobre la cuestión ahora analizada en los siguientes términos:

***Fundamentos de Derecho***

*Primero.- La Secretaría General del Protectorado de Fundaciones Culturales del Ministerio de Educación y Cultura denegó, por resolución de 2 de septiembre de 1996, la autorización que había solicitado la Fundación César Manrique para proceder a la autocontratación de su Presidente como Director Gerente.*

*La resolución administrativa, dictada una vez oído el Consejo de Estado, precisaba que la denegación de la autorización para la autocontratación se limitaba al supuesto de que don Raúl, Presidente de la Fundación, continuara como miembro de su Patronato y que, si renunciaba al cargo de Patrono, podría seguir como Director Gerente, cargo que desempeñaba desde 1992. Tuvo presente el Protectorado al resolver en ese sentido, además del carácter excepcional que tiene la autocontratación en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos privados a la participación privada en actividades de interés general, las disfunciones que podrían originarse en el futuro en el regular funcionamiento de la Fundación ante la acumulación de cargos en una misma persona y ante el posible conflicto de intereses que podría darse entre la Fundación y el Sr. Raúl, siendo como es el propietario de buena parte del patrimonio y de la obra del fundador don Ángel Jesús. También entendió la Administración que se sirven mejor los intereses generales resolviendo en el sentido en que lo hizo.*

*La Sentencia de la Audiencia Nacional que ahora se impugna en casación estimó el recurso contencioso-administrativo de la Fundación César Manrique, consideró contraria al ordenamiento jurídico y anuló la resolución de 2 de septiembre de 1996 y, en su lugar declaró el derecho de la recurrente a que se autorice la autocontratación de don Raúl en calidad de Director Gerente de la Fundación sin que eso suponga la pérdida de su condición de Patrono, rechazando, en cambio, la solicitud de indemnización de daños y perjuicios expresada en la demanda.*

*Las razones en las que se apoyó el fallo fueron las siguientes: a) la Ley 30/1994 no prohíbe la autocontratación, sino que la somete a autorización del Protectorado; b) la denegación de esa autorización ha de estar suficientemente motivada; c) la que se recurre no reúne esa condición, pues ignora la voluntad explícita y terminante del fundador (1), desconoce que ya concedió, según carta dirigida por la Secretaria General del Protectorado a la Fundación de 2 de diciembre de 1992, la autorización que ahora niega (2), no tiene presente que desde entonces no ha habido conflicto de intereses, como reconoce el mismo Protectorado en informe de 18 de diciembre de 1996 (3), ni que en ese mismo documento se reconoce la buena disposición y el buen hacer del Sr. Raúl (4) y,*

*finalmente, considera que la remuneración pactada no encubre la retribución del cargo de Patrono sino que responde a las prestaciones que comporta el puesto de Director Gerente, de manera que no se dan las circunstancias previstas por el artículo 15.4 del Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, que aprueba el Reglamento de la Ley 30/1994 (5).*

*Tercero.- El motivo formulado por el Abogado del Estado no puede ser acogido. A nuestro juicio, la Sentencia de la Audiencia Nacional no ha incurrido en las infracciones del ordenamiento jurídico apuntadas en el escrito de interposición. Llegamos a esa conclusión a partir de las consideraciones siguientes.*

*La Ley 30/1994, dispone que los Patronos ejercerán su cargo gratuitamente sin que en ningún caso puedan percibir retribución por el desempeño de su función (artículo 13.3), si bien les reconoce el derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados en que incurran al realizar ese cometido, salvo disposición en contrario del fundador (artículo 13.6). No obstante, la misma Ley permite lo que su artículo 26 denomina autocontratación en estos términos: "Los patronos podrán contratar con la Fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero, previa autorización del Protectorado".*

*Por su parte, el Real Decreto 316/1996, regula en su artículo 15 la forma en que se ha de efectuar la autocontratación, precisando dos hipótesis en las que deberá denegarse la autorización para la misma: cuando el negocio jurídico encubra una remuneración por el ejercicio del Patronato o cuando el valor de la contraprestación que deba recibir la Fundación sea inferior al valor de la prestación que deba realizar la misma.*

*Por tanto, lo que pretende la Fundación César Manrique es jurídicamente viable, no tanto porque ya se hubiera autorizado antes de la aprobación de esta Ley, sino porque entra dentro de sus previsiones.*

*Y, si hubiera alguna duda, ayuda a despejarla la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. En efecto, este nuevo texto legal, según nos explica su exposición de motivos, "admite la posibilidad, hasta ahora inédita, de que el Patronato acuerde una retribución adecuada a los patronos que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato, siempre que el fundador no lo hubiese prohibido, resolviéndose así una problemática reiteradamente planteada por el sector". En consecuencia, su artículo 15.4 recoge tal previsión sometiéndola a autorización del Protectorado.*

*Naturalmente, no se trata de enjuiciar un acto administrativo y una Sentencia a la luz de una Ley posterior, sino de poner de manifiesto lo que esta novedad significa: el reconocimiento por el legislador que no perjudica necesariamente a los fines de interés general que han de perseguir las fundaciones el desempeño por un Patrono, retribuido por la Fundación, de otras tareas distintas de las que en cuanto tal le corresponden, la cuales siguen siendo*

*gratuitas. En este sentido, la nueva Ley ofrece un apoyo interpretativo especialmente valioso para resolver el pleito que nos ocupa al explicitar lo que antes solamente estaba implícito en la regulación de 1994 relativizando significativamente los visos de excepción que, de otro modo, podría tener esta posibilidad.*

*Sentado lo anterior, hemos de examinar la revisión que la Sentencia recurrida hace de la actuación administrativa impugnada. A este respecto, hemos de decir que no basta para asegurar su conformidad a Derecho que los actos administrativos que, como en este caso, deniegan una autorización contengan una motivación aparentemente razonable y no arbitraria. Es menester que, además, esa justificación sea coherente con las circunstancias de hecho presentes en cada caso. La motivación, pues, ha de ser razonable en concreto y basarse en los elementos objetivos que concurren efectivamente. Por eso el Consejo de Estado, en el dictamen emitido en este asunto el 30 de abril de 1996 y que obra en el expediente administrativo, insiste, más que sobre el carácter de excepción de la figura, en la necesidad de atender, a la hora de resolver sobre la solicitud de autorización de una autocontratación, a las circunstancias presentes. Dice así en lo que ahora interesa: "En síntesis, la intervención del Protectorado en estos casos deberá ir dirigida fundamentalmente a valorar las circunstancias concurrentes, debiendo rechazar legítimamente la autocontratación en aquellos casos en los que se observe una pretendida utilización desviada de la posibilidad que brinda (previa obtención --se insiste-- de la autorización del Protectorado) el art. 26 de la Ley 30/1994".*

*Pues bien, a partir de estas premisas, lo único que ha hecho la Sentencia de instancia es comprobar que la motivación de la resolución del Protectorado que denegó la autorización solicitada por la Fundación César Manrique no guardaba coherencia con lo que resultaba de los hechos acreditados en el expediente administrativo. Y es que de ellos se obtiene sin dificultad una conclusión diferente, precisamente la establecida por la Sala, en una apreciación que en casación hemos de respetar. Destaca en ella, ante todo, la voluntad explícita y terminante del fundador que dice en su testamento de 6 de agosto de 1992 de don Raúl: "es igual que mi hijo, me ha ayudado como nadie en todo, habiendo incluso dejado su carrera de Abogado por estar a mi lado. Por estas y otras razones, con todo mi cariño dejo a Raúl el patrimonio a que más adelante hago referencia, rogándole que lo acepte a pesar de saber su desacuerdo conmigo en este deseo. Asimismo es mi deseo que Raúl, mientras viva, sea la persona principal que esté al frente de la Fundación, siendo patrono de por vida cuando él lo solicite, rogando al patronato que acepte sus deseos, que estoy seguro que serían los míos, y que le consideren como mi continuación en la Fundación".*

*Y, luego, está la gestión realizada por la Fundación en el tiempo en el que el Sr. Raúl, autorizado al efecto por el Protectorado, ha venido*

*desempeñando, al tiempo que su cargo de Presidente, el de Director Gerente. Gestión fundacional que no ha merecido reproches y gestión personal del Sr. Raúl que la propia Secretaría General del Protectorado calificó de buen hacer y la encontró beneficiosa para la Fundación, sin que en ningún momento se haya podido afirmar que se dieran las causas por las que el artículo 15-4 del Real Decreto 316/1996 impone la denegación de la autorización para autocontratar, ni tengan visos de probabilidad las disfunciones o conflictos de intereses mencionados por la resolución de 2 de diciembre de 1996 del Protectorado.*

Delimitado así el alcance de la vinculación del Patrono con la entidad que administra, todos los extremos de la operación de autocontratación o de remuneración al Patrono quedarán acotados por los términos en los que haya sido autorizada por el Protectorado y, en particular su valoración, frente a la que, en consecuencia, no cabrá oponer la regla establecida en el art. 18.2 b) de la LIS.

Mayores prevenciones merece la posible equivalencia entre la condición de socio o partícipe y la del fundador. Así, la relación de éste con la fundación dista de la propia de los accionistas o partícipes de las sociedades mercantiles en tanto propietarios de partes alícuotas del capital social. Las aportaciones efectuadas por el fundador quedan afectas de modo duradero a la realización de fines de interés general, bien al tiempo de su constitución bien durante la existencia de la fundación mediante la aportación de bienes y derechos por el fundador o por terceras personas, o que se afecten por el Patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales.

En sede fundacional, el criterio para delimitar la existencia de vinculación entre fundador y la entidad podría venir dado por sus derechos de votos en las decisiones del Patronato. En este sentido, cabría equiparar la referencia contenida en el hoy derogado art. 16.3 TRLIS: “en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento, o al 1 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado”, cabría equiparar la relación, decíamos, con el porcentaje que su aportación a la dotación fundacional representa respecto del importe total de la misma. No obstante, atendiendo a la modificación introducida por la Ley 27/2014 en relación al porcentaje ahora requerido (art. 18.2 LIS: en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento) hace que, la consideración de un determinado porcentaje de derechos de voto como criterio para delimitar la concurrencia de vinculación, resulte fácilmente soslayable.

En definitiva pues, la consideración del fundador (no patrono) como parte vinculada a la fundación en los términos del art. 18 LIS dependerá de la significatividad de la influencia que, en su caso, pueda ejercer sobre la entidad, en los mismos términos que cualquier tercero no patrono.

Por último, el ámbito de aplicación del criterio de valoración de las operaciones vinculadas se extiende igualmente a las relaciones de la fundación y las sociedades mercantiles en las que, de acuerdo con el art. 24.2 LF, pueda participar.

A la delimitación del perímetro de vinculación en el ámbito fundacional, se refieren, entre otras, las consultas V0653/11 y V0014/12 de la DGT y que seguidamente se reproducen.

**DGT: 15-03-2011**

**Núm. Consulta Vinculante: V0653/2011**

**Descripción sucinta de los hechos:**

*La consultante es una fundación legalmente constituida, por partes iguales, por ocho asociaciones sin ánimo de lucro, cuyo objeto social consiste en la promoción e integración social, educativa, cultural y laboral de personas con necesidades de promoción e integración social por motivos culturales, educativos, sociales o laborales, sin distinción de nacionalidad (...).*

*El Patronato de la fundación consultante está formado por siete miembros, en particular, por siete de las ocho asociaciones fundadoras de la consultante.*

*La consultante se ha acogido al régimen fiscal especial establecido en la Ley 49/2002 del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.*

*La consultante participa en el 100% del capital social de una sociedad mercantil (X) cuyo objeto social consiste en asegurar un empleo remunerado y la prestación de servicios de ajuste personal y social que requieran sus trabajadores minusválidos. La sociedad X ha sido calificada como centro especial de empleo.*

*Del mismo modo, la consultante participa en el 100% del capital social de la mercantil Y, la cual ha sido calificada como empresa de inserción laboral con arreglo a la regulación aplicable y cuyo objetivo fundamental consiste en la integración e inserción socio laboral de personas en riesgo o situación de exclusión social y graves dificultades de acceso al mercado de trabajo.*

*Tres de las asociaciones fundadoras de la fundación consultante conforman el consejo de administración de las mercantiles X e Y.*

**Cuestión planteada:**

**1.** *Se plantea si con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), existe vinculación*



entre la entidad consultante y las ocho entidades fundadoras, entre la consultante y las mercantiles X e Y, así como entre las entidades fundadoras de la consultante y las sociedades X e Y.

2. En el supuesto de que la entidad consultante arrendase para el ejercicio de sus fines propios un local, propiedad de una de las entidades fundadoras, y miembro del Patronato fundacional, se plantea si dicha operación debe valorarse a valor de mercado.

**Contestación:**

(...)

Conviene precisar, con carácter previo, que el apartado 3 del artículo 7.º del TRLIS dispone que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades se designarán, abreviada e indistintamente, por las denominaciones sociedades o entidades a lo largo de la ley del Impuesto. En consecuencia, donde la norma se refiere a administrador y sociedad, el término ha de entenderse comprensivo de patrono y fundación, por ser ésta última sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

(...)

Por lo tanto, y de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3, letra d), del artículo 16 del TRLIS previamente transcrito, la fundación consultante y la asociación fundadora que no ostenta la condición de miembro del Patronato fundacional no tienen la consideración de entidades vinculadas, dado que ambas no forman parte de un grupo al no concurrir ninguna de las situaciones previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, el cual resulta de aplicación a cualquier sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades aun cuando no revista forma mercantil.

Por el contrario, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 16.3.b) del TRLIS, sí existe vinculación entre la fundación consultante y las siete asociaciones fundadoras que conforman su Patronato, dado que el órgano de gobierno y representación de la entidad consultante es el Patronato fundacional, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 50/2002, previamente transcrito. Por ello, todas las operaciones realizadas entre la fundación y sus patronos tendrán la consideración de operaciones vinculadas.

A su vez, respecto a las sociedades mercantiles X e Y, al estar cada una de ellas íntegramente participadas por la fundación consultante, existe relación de vinculación, en los términos del artículo 16.3.a) del TRLIS, por lo que cada una de ellas tendrá la consideración de sociedad vinculada con la entidad consultante (socio único). Del mismo modo, X e Y estarán vinculadas entre sí atendiendo a lo dispuesto en el artículo 16.3.i) del TRLIS.

Por último, de los hechos manifestados en el escrito de consulta se observa que los consejos de administración de las mercantiles X e Y están integrados por tres de las asociaciones fundadoras de la consultante. En virtud de lo dispuesto en el artículo 16.3.b) del TRLIS, existirá vinculación-sociedad-

*administrador- entre cada una de las asociaciones que forman parte del consejo de administración de cada una de las mercantiles X e Y y éstas últimas. Finalmente, cabe analizar la posible existencia de vinculación entre las restantes asociaciones fundadoras, que no integran los consejos de administración de las mercantiles X e Y, con respecto a estas últimas. De los hechos recogidos en el escrito de consulta se observa que ninguna de las asociaciones fundadoras ostenta el control de las sociedades mercantiles X e Y, al no concurrir ninguna de las situaciones previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, por lo que no existe vinculación entre las asociaciones fundadoras de la consultante, que no forman parte de los consejos de administración de las sociedades mercantiles X e Y, y estas últimas.*

*Con arreglo a lo anterior, existe vinculación en los siguientes supuestos: miembros del Patronato y fundación consultante; fundación consultante y sociedades mercantiles X e Y; sociedades mercantiles entre sí; asociaciones fundadoras que forman parte de los consejos de administración de las mercantiles X e Y y estas últimas. Fuera de tales supuestos no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 16 del TRLIS.*

*Finalmente, se plantea, en el supuesto de que la entidad consultante arrendase a una de las asociaciones fundadoras, miembro del patronato fundacional, un local para el ejercicio de sus fines propios, si dicha operación debería valorarse a valor de mercado, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16 del TRLIS.*

*En primer lugar cabe señalar que, en el supuesto de que la cesión de uso del mencionado inmueble se realizase a título gratuito, a través de un contrato de donación, al tratarse de elementos patrimoniales (derecho de uso) recibidos a título gratuito, la consultante debería integrar, en la base imponible del período en que se llevase a cabo la mencionada donación, el valor de mercado del elemento (derecho de uso) recibido con arreglo a lo dispuesto en el artículo 15, apartados 2 y 3, del TRLIS. No obstante, esta renta estaría exenta en el Impuesto sobre Sociedades de la consultante, de acuerdo con lo establecido en el artículo 6.º de la Ley 49/2002. Dado que la consultante debe valorar todas las donaciones recibidas por su valor de mercado, con independencia de la identidad del donante, en virtud del principio de especialidad, con arreglo al cual la norma especial prevalece frente a la general, resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 15.2 del TRLIS pese a que, con carácter general, el artículo 16 del TRLIS exija valorar a valor de mercado todas las operaciones realizadas entre partes vinculadas.*

*Por tanto, la valoración de las donaciones de bienes o derechos, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, debe realizarse con arreglo a la regla especial de valoración recogida en el artículo 15.2 del TRLIS, tanto en sede del donante como del donatario, por lo que no resultarían de aplicación las obligaciones de documentación previstas en el artículo 16.2 del TRLIS y*

*desarrolladas en los artículos 18 y siguientes del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.*

*Por el contrario si la cesión del derecho de uso del inmueble en favor de la consultante se hubiese realizado mediante contraprestación, en la medida en que dicha operación no forme parte de la actividad ordinaria de la propia asociación cedente, deberá valorarse a valor de mercado, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16 del TRLIS, y, por tanto, quedará sometida a las obligaciones documentales previstas en dicho precepto, salvo que resulte de aplicación alguna de las excepciones recogidas en el artículo 18, apartados 3 y 4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.*

**DGT: 12-01-2012**

**Núm. Consulta Vinculante: V0014/2012**

**Descripción sucinta de los hechos:**

*(...)*

*De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12 de los Estatutos de la consultante, el Patronato está compuesto por un mínimo de 5 miembros. Será Presidente quien ostente el cargo de Presidente de la central sindical (socio fundador). A su vez, los cuatro miembros restantes serán designados por el comité ejecutivo de la central sindical fundadora.*

*En la actualidad, la consultante va a impartir unos cursos de formación para adultos, a través de su propio personal asalariado, por cuenta de su socio fundador (central sindical). Como consecuencia de ello, la entidad consultante emitirá las correspondientes facturas a su fundador por los servicios prestados. El socio fundador recibirá una subvención de un organismo público para financiar los mencionados cursos de formación.*

**Cuestión planteada:**

*Se plantean las siguientes cuestiones:*

*- Si a la operación arriba descrita le es de aplicación el régimen de operaciones vinculadas y, en su caso, cuál sería el valor de mercado de la prestación de servicios pactada.*

*- Qué valor debe constar en las facturas emitidas por la fundación consultante al socio fundador.*

**Contestación:**

*(...)*

*A efectos de determinar si existe vinculación entre la fundación consultante y la central sindical (socio fundador), siguiendo los hechos manifestados en el escrito de consulta, el Patronato de la fundación consultante es un órgano colegiado formado por cinco miembros. Ostenta, automáticamente, el cargo de presidente de dicho Patronato el Presidente de la central sindical*

*fundadora. Adicionalmente, los restantes cuatro cargos del Patronato son designados por el comité ejecutivo del socio fundador.*

*Por lo tanto, y de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3, letra d), del artículo 16 del TRLIS previamente transcrito, la fundación consultante y la central sindical tienen la consideración de entidades vinculadas, dado que ambas forman parte de un grupo a efectos fiscales, siguiendo lo dispuesto en el artículo 42.1.b) del Código de Comercio. En efecto, el artículo 42 del C. Com. resulta de aplicación a cualquier sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, aun cuando no revista forma mercantil, por lo que teniendo en cuenta que, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 50/2002, el órgano de gobierno y representación de la entidad consultante es el Patronato fundacional, y que la central sindical, socio fundador, tiene la facultad de designar a la totalidad de sus miembros cabe considerar que el socio fundador ostenta el control de la fundación consultante. Por ello, todas las operaciones realizadas entre la fundación y su socio fundador tendrán la consideración de operaciones vinculadas a las que les resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 16 del TRLIS.*

*Sin perjuicio de lo anterior, es preciso traer a colación lo dispuesto en el apartado 2.a) de la Norma de Registro y Valoración 8ª, contenida en la Segunda Parte del Anexo I del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, en vigor a partir de 01-01-2012, en virtud del cual:*

*"2. Ingresos.*

*En la contabilización de los ingresos en cumplimiento de los fines de la entidad se tendrán en cuenta las siguientes reglas:*

*a) Los ingresos por entregas de bienes o prestación de servicios se valorarán por el importe acordado.*

*(...)"*

*Por su parte, el apartado 14 de las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin Fines Lucrativos, contenidas en el Anexo I del Real Decreto 1491/2011, declara que "son reseñables los criterios establecidos para el reconocimiento y valoración de los gastos e ingresos que se producen de forma más habitual en estas organizaciones. (...) En la contabilización de los ingresos propios de la entidad, al margen de concretarse la aplicación del principio de devengo y recordarse la necesidad de efectuar las oportunas periodificaciones, una cuestión merece resaltarse sobre las demás. La circunstancia de que las entregas de bienes y prestaciones de servicios se contabilicen por el importe acordado, siempre que respondan a la lógica que sostiene estas entidades, es decir, siempre que la diferencia sea a favor del beneficiario o usuario como expresión de la ayuda o servicio prestado por la entidad en cumplimiento de sus fines."*

*Sin duda, la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos viene impuesta por las características diferenciales del sujeto contable al que va dirigida dado que son entidades cuyo objetivo no es obtener un lucro comercial sino perseguir fines de interés general en beneficio de la comunidad. Por ello, la Norma de Registro y Valoración 8ª del Real Decreto 1491/2011 recoge, como criterio de valoración de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados en cumplimiento de sus fines, el valor convenido y no el valor razonable de la contrapartida recibida, tal y como queda recogido en la Norma de Registro y Valoración 14ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, aplicable, con carácter general, a los restantes sujetos contables. Lo anterior podría llevar a concluir que el valor de mercado de las operaciones realizadas por las entidades sin ánimo de lucro, en el marco de sus fines, coincide con su valor convenido siempre y cuando, la diferencia, en su caso, se traslade al usuario o beneficiario como expresión de la ayuda o servicio prestado en cumplimiento de sus fines.*

*En virtud de lo anterior, en la medida en que la organización y desarrollo de cursos de formación forma parte de la actividad propia de la entidad consultante, en el marco de sus fines estatutariamente establecidos, con independencia de que el beneficiario de dicho servicio sea una entidad vinculada con la consultante, el citado servicio debe valorarse por el valor convenido entre las partes, siempre que la diferencia, en su caso, se traslade al usuario del servicio, como expresión de la ayuda o servicio prestado por la entidad en cumplimiento de sus fines.*

De acuerdo con la doctrina transcrita podemos sintetizar, en lo que ahora concierne, el criterio administrativo en los siguientes términos:

– Donde la LIS se refiere a administrador y sociedad, el término ha de entenderse comprensivo de Patrono y Fundación, por ser ésta última sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

– Solo existirá vinculación entre el Fundador no Patrono y la Fundación cuando concurra alguna de las circunstancias previstas en el art. 42 del Código de Comercio.

– Los miembros del Patronato, en el ejercicio de sus funciones como órgano de gobierno representación de la entidad [art. 14 de la Ley 50/2002] y la Fundación [art. 18.2.b) LIS] son partes vinculadas, por lo que todas las operaciones realizadas entre la Fundación y sus Patronos tendrán la consideración de operaciones vinculadas.

– Existe vinculación entre una Fundación y las sociedades íntegramente por ella participadas [art. 18.2.a) LIS].

– Dos sociedades íntegramente participadas por la misma Fundación se encuentran vinculadas entre sí [art. 16.3.i) LIS].

– Existe vinculación entre las entidades que formen parte del Consejo de administración de una mercantil y ésta última [art. 18.2.b) LIS].

– Si el Patrono fundador puede designar a la totalidad de los miembros del Patronato, cabe considerar que ostenta el control de la fundación. Por ello, todas las operaciones realizadas entre la fundación y su Patrono fundador tendrán la consideración, por esta circunstancia, de operaciones vinculadas a las que resultará de aplicación lo dispuesto en el art. 18.2.d) de la LIS.

## **7.2.- OPERACIONES CARACTERÍSTICAS DE LAS FUNDACIONES.**

En el desarrollo de su actividad propia, las fundaciones pueden efectuar o ser destinatarias de entregas de bienes o de prestaciones de servicios sin contraprestación o por precios distintos a los de mercado. A respecto, a tenor de las Consultas V0653/11 y V0014/12 anteriormente transcritas podemos extraer, por lo que ahora interesa, los siguientes criterios:

– La valoración de las donaciones de bienes o derechos, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, debe realizarse con arreglo a la regla especial de valoración recogida en el artículo 17.4 de la LIS, tanto en sede del donante como del donatario, por lo que no resultarían de aplicación las obligaciones de documentación previstas en el artículo 18 de la LIS y desarrolladas en los artículos 13 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

– La operación de cesión de bienes efectuada entre fundaciones realizada mediante contraprestación, en la medida en que dicha operación no forme parte de la actividad ordinaria de la ENL cedente, deberá valorarse a valor de mercado, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 18 de la LIS y, por tanto, quedará sometida a las obligaciones documentales previstas en dicho precepto y en su Reglamento de desarrollo.

– El valor de mercado de las operaciones realizadas por las entidades sin ánimo de lucro, en el marco de sus fines, coincide con su valor convenido siempre y cuando, la diferencia, en su caso, se traslade al usuario o beneficiario como expresión de la ayuda o servicio prestado en cumplimiento de sus fines.

Así pues, de acuerdo con el criterio administrativo sintetizado, y en lo atinente a la valoración de las distintas transacciones, procede acudir al fondo económico de la

concreta operación por lo que, tratándose de operaciones propias de la actividad fundacional, se estará, con independencia de la vinculación entre las partes, al precio acordado de acuerdo con lo establecido en la Norma de Registro y Valoración 16ª del PC-ENL (Gastos e ingresos propios de las entidades no lucrativas), a cuyo tenor: “en la contabilización de los ingresos en cumplimiento de los fines de la entidad (...) los ingresos por entregas de bienes o prestación de servicios se valorarán por el importe acordado”.

Paralelamente, tratándose de servicios prestados por la entidad, dado que el art. 17.4 LIS queda circunscrito a las transmisiones de elementos patrimoniales, decae la regla especial del citado precepto, resultando de aplicación, en principio, el criterio establecido para las operaciones vinculadas (art. 18). Así pues, las prestaciones de servicios realizadas en el cumplimiento de sus fines, el valor de mercado será el valor convenido, debiendo dispensarse a la operación el mismo criterio de valoración que el mantenido respecto al resto de usuarios del servicio en cumplimiento, todo ello, de los principios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de sus beneficiarios (art. 23. LF).

En el supuesto de servicios recibidos sin contraprestación por la entidad (NRV 20ª.4.4) la fundación reconocerá en la cuenta de resultados un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso en concepto de subvención / donación por la mejor estimación del valor razonable del servicio recibido.

### **PC-ENL**

#### **Marco Conceptual de la Contabilidad – 6º Criterios de Valoración**

##### **2. Valor razonable.**

*Es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua. El valor razonable se determinará sin deducir los costes de transacción en los que pudiera incurrirse en su enajenación. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.*

*Con carácter general, el valor razonable se calculará por referencia a un valor fiable de mercado. En este sentido, el precio cotizado en un mercado activo será la mejor referencia del valor razonable, entendiéndose por mercado activo aquél en el que se den las siguientes condiciones:*

*a) Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;*

*b) Pueden encontrarse prácticamente en cualquier momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y*

*c) Los precios son conocidos y fácilmente accesibles para el público. Estos precios, además, reflejan transacciones de mercado reales, actuales y producidas con regularidad.*

*Para aquellos elementos respecto de los cuales no exista un mercado activo, el valor razonable se obtendrá, en su caso, mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración. Entre los modelos y técnicas de valoración se incluye el empleo de referencias a transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles, así como referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales, métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones. En cualquier caso, las técnicas de valoración empleadas deberán ser consistentes con las metodologías aceptadas y utilizadas por el mercado para la fijación de precios, debiéndose usar, si existe, la técnica de valoración empleada por el mercado que haya demostrado ser la que obtiene unas estimaciones más realistas de los precios.*

*Las técnicas de valoración empleadas deberán maximizar el uso de datos observables de mercado y otros factores que los participantes en el mercado considerarían al fijar el precio, limitando en todo lo posible el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.*

*La entidad deberá evaluar la efectividad de las técnicas de valoración que utilice de manera periódica, empleando como referencia los precios observables de transacciones recientes en el mismo activo que se valore o utilizando los precios basados en datos o índices observables de mercado que estén disponibles y resulten aplicables.*

*El valor razonable de un activo para el que no existan transacciones comparables en el mercado, puede valorarse con fiabilidad si la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo no es significativa o las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable.*

*Cuando corresponda aplicar la valoración por el valor razonable, los elementos que no puedan valorarse de manera fiable, ya sea por referencia a un valor de mercado o mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción, minorado, en su caso, por las partidas correctoras de su valor que pudieran corresponder, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan.*

Mención especial merecen las operaciones de condonación de deudas entre una fundación y las sociedades de ella dependientes. A este respecto, resultan ilustrativas las Consultas V0191/2014 y V0192/2014 de la DGT, ambas de 28 de enero de 2014,



relativas a los efectos derivados de la condonación de un crédito de una sociedad dominante a una entidad dependiente, a cuyo tenor:

**DGT: 28-01-2014**

**Núm. Consulta Vinculante V0191/2014**

**Descripción sucinta de los hechos:**

*La entidad consultante es una sociedad residente en España y está participada al 100% de su capital social por una entidad residente en Alemania A.*

*A otorgó un préstamo a la entidad consultante en el pasado.*

*Dada la mala situación del sector y la posición económica de la entidad consultante, en la actualidad, el valor de mercado de dicha deuda vigente entre la entidad consultante y A, es inferior a su valor contable.*

*La entidad consultante (deudor) y A (acreedor) están valorando la posibilidad de condonar la deuda pendiente en la actualidad.*

**Cuestión planteada:**

*Si en el supuesto de que por aplicación de la normativa contable la entidad consultante tuviera que reflejar en su contabilidad un ingreso con motivo de la condonación de la deuda, en lo que respecta a la deuda que tiene con la matriz alemana, debe entenderse que, en el ámbito fiscal, el valor de mercado al que se produce dicha condonación se corresponde con la obligación contractual entre la matriz alemana y la entidad consultante y, en consecuencia, y con independencia de su tratamiento contable, no se genera un ingreso ni un gasto fiscal ni en la consultante ni en la matriz alemana como consecuencia de la condonación.*

**Contestación:**

*El artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece que “en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.*

*A efectos contables, el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece en su segunda parte, en la norma de registro y valoración 18ª, subvenciones, donaciones y legados recibidos, que:*

*“(…)”*

*2. Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.*

*(…)”*

*Adicionalmente, para determinar el tratamiento contable de las operaciones de condonación de créditos/débitos entre empresas del mismo grupo puede atenderse a la consulta 4 del BOICAC 79/2009 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que establece lo siguiente:*

*(...)*

*a) Condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente a otra sociedad dependiente.*

*El Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, regula las operaciones entre empresas del grupo en la norma de registro y valoración (NRV) 21ª, señalando que salvo las operaciones descritas en su apartado 2 (aportaciones no dinerarias de un negocio, operaciones de fusión y escisión), se contabilizarán de acuerdo con las normas generales con independencia del grado de vinculación entre las empresas participantes.*

*De acuerdo con el artículo 1.187 del Código Civil la condonación está sometida a los preceptos que rigen las donaciones. En consecuencia, el tratamiento contable de la operación que se consulta será el previsto en la NRV 18ª del PGC 2007, que a su vez establece un criterio general y otro especial para las donaciones otorgadas por los socios o propietarios.*

*La cuestión a dilucidar es si esta regla debe limitarse a las relaciones o vinculaciones directas socio-sociedad, en cuyo caso las condonaciones entre sociedades dependientes deberían seguir la regla general, o por el contrario, la solución contable regulada en la NRV 18ª.2 puede extenderse a todas las operaciones acordadas entre sociedades pertenecientes a un mismo grupo, cuando el importe acordado difiere del valor razonable.*

*(...)*

*De acuerdo con este razonamiento, la condonación del crédito por la sociedad dominante a la dependiente, en la que participa al 100%, tendrá la consideración de aportación a los fondos propios de la entidad participada, lo que no generará ningún efecto fiscal en el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad dependiente.*

*Por su parte, de acuerdo con el artículo 15.2 del TRLIS, se valorarán por su valor normal de mercado, entre otros, los elementos patrimoniales transmitidos o adquiridos a título lucrativo.*

*En este supuesto debe hacerse un análisis económico del conjunto de operaciones realizadas, ya que existiendo una relación socio-sociedad al 100% entre prestamista y prestatario, aun cuando con posterioridad dicho derecho de crédito se vea deteriorado en el ámbito contable, como consecuencia de las dificultades que puedan existir en la entidad prestataria para hacer frente a los pagos comprometidos, debe tenerse en cuenta que la condonación o capitalización de dicho derecho de crédito (cualquiera que sea la forma jurídica empleada) no debe generar ningún ingreso o gasto, desde el punto de vista*

*fiscal, entre las entidades afectadas. Esto es, dicha condonación o capitalización, en un análisis global de la operación desde un punto de vista fiscal, no es sino el reflejo de la mera conversión en fondos propios de un derecho de crédito existente entre la entidad prestamista y prestataria, por un importe equivalente entre ambas partes y respecto del cual carece de relevancia las dificultades del prestatario en proceder a la devolución del mismo, por cuanto la capitalización o condonación ponen de manifiesto, precisamente que dicha devolución ya no se va a tener que producir. Esto es, se ha producido una traslación patrimonial por el importe de la deuda contraída en el momento de generación de la misma, y carece de trascendencia a efectos fiscales el hecho de que el derecho de crédito que ahora es objeto de aportación, esté deteriorado en el ámbito contable.*

*En conclusión, en el caso de capitalización o condonación de créditos entre un prestamista y un prestatario cuando la operación se produce existiendo entre ambos una relación socio-sociedad con una participación del 100% del capital, y existiendo en ambas partes el mismo valor fiscal del derecho de crédito y de la deuda (es decir, que el derecho de crédito no se ha adquirido a terceros, lo que podría determinar que el prestamista lo tuviera valorado a un valor fiscal distinto del prestatario), debe entenderse en el ámbito fiscal que el valor de mercado al que se produce dicha capitalización o condonación se corresponde con la obligación contractual correspondiente al contrato de préstamo existente entre las partes afectadas, sin que deba tenerse en cuenta el posible deterioro contable que pudiera existir en el derecho de crédito. Ello significa que tampoco se genera un ingreso a efectos fiscales en el prestatario como consecuencia de la capitalización o condonación del crédito, ya que la deuda que tiene frente al prestamista se corresponde con el importe del mismo capitalizado o condonado.*

*Por otra parte, en el caso en que el porcentaje de participación del prestamista en el prestatario sea inferior al 100%, el tratamiento anteriormente señalado se corresponderá a la parte proporcional al referido porcentaje de participación, sin perjuicio del tratamiento fiscal que pudiera corresponder a la parte no proporcional.*

#### **DGT. Consulta Vinculante V0192/2014, de 28 de enero de 2014**

##### **Descripción sucinta de los hechos**

*La entidad consultante, sociedad A, es residente fiscal en España y forma parte de un grupo multinacional, dedicado a la gestión de inversiones y cuya matriz última, la entidad B, es residente fiscal en Australia.*

*La entidad B ostenta de manera indirecta una participación del 100% en la sociedad A a través de una cadena de sociedades intermedias, siendo el accionista directo de la sociedad A una sociedad C residente fiscal en Holanda.*

*La sociedad D es una sociedad residente fiscal en Reino Unido e igualmente participada íntegra e indirectamente por la sociedad B, cabecera última del grupo.*

*La sociedad D concedió un préstamo participativo a la sociedad A del que surgió el correspondiente derecho de crédito ostentado por la sociedad D sobre la sociedad A. Este derecho de crédito no ha sido adquirido a terceros, ni ha sido objeto de deterioro contable por parte de la sociedad D, y ha dado lugar al devengo de los correspondientes intereses.*

*El equipo directivo del grupo se está planteando acometer una reestructuración y desinversión en España, lo que, entre otros aspectos, conllevaría la eliminación total o parcial del derecho de crédito actualmente existente a favor de D mediante la condonación o capitalización total o parcial del mismo, así como de los intereses devengados que en el momento de la condonación / capitalización se encuentren pendientes de pago.*

**Cuestión planteada:**

*Si en el supuesto de que por aplicación de la normativa contable la sociedad A tuviera que reflejar en su resultado contable individual un ingreso por motivo de la condonación / capitalización parcial del préstamo participativo por parte de la sociedad D, dicho ingreso no se considerará ingreso a efectos fiscales.*

**Contestación:**

*El artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece que “en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.*

*El tratamiento contable de las operaciones de condonación de créditos/débitos entre empresas del mismo grupo se recoge en la consulta 4 del BOICAC 79/2009 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Dicha consulta contable establece lo siguiente:*

*“a) Condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente a otra sociedad dependiente.*

*El Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, regula las operaciones entre empresas del grupo en la norma de registro y valoración (NRV) 21ª, señalando que salvo las operaciones descritas en su apartado 2 (aportaciones no dinerarias de un negocio, operaciones de fusión y escisión), se contabilizarán de acuerdo con las normas generales con independencia del grado de vinculación entre las empresas participantes.*

*De acuerdo con el artículo 1.187 del Código Civil la condonación está sometida a los preceptos que rigen las donaciones. En consecuencia, el tratamiento contable de la operación que se consulta será el previsto en la NRV*

*18ª del PGC 2007, que a su vez establece un criterio general y otro especial para las donaciones otorgadas por los socios o propietarios.*

*La cuestión a dilucidar es si esta regla debe limitarse a las relaciones o vinculaciones directas socio-sociedad, en cuyo caso las condonaciones entre sociedades dependientes deberían seguir la regla general, o por el contrario, la solución contable regulada en la NRV 18ª.2 puede extenderse a todas las operaciones acordadas entre sociedades pertenecientes a un mismo grupo, cuando el importe acordado difiere del valor razonable.*

*Tal y como se indica en la introducción del PGC 2007, el fondo, económico y jurídico de las operaciones, o prevalencia del fondo sobre la forma incluido en el apartado 1 del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de las transacciones, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas. Este principio, recogido en el apartado 1 del MCC, así como la definición de los elementos incluidos en las cuentas anuales, en particular, la definición de patrimonio neto y de gasto e ingreso, son los que dan sustento a la regla especial de la NRV 18ª.2.*

*Cuando el desplazamiento patrimonial sin contraprestación se produce entre dos sociedades dependientes, no cabe duda que está presente la misma razón o causa que justifica el tratamiento contable regulado en la NRV 18ª.2, siempre y cuando el desplazamiento se realice en términos de proporción a su participación respectiva. En consecuencia, este Instituto considera que el registro de ambas operaciones debe ser coincidente, con las necesarias adaptaciones en función de la dirección en que se materialice el citado desplazamiento.*

*En definitiva, la realidad económica en este tipo de transacciones, tal y como precisa el PGC 2007 para el supuesto dominante-dependiente, es una operación de distribución/recuperación y aportación de fondos, que en el supuesto de que se acuerde entre sociedades dependientes necesariamente afectará a las cuentas anuales de la sociedad dominante o, en su caso, de la persona física o jurídica que ejerza la dirección única, en cuya virtud, la citada entidad, desde una perspectiva contable, acuerda la recuperación o distribución de fondos propios materializada en un crédito, para posteriormente "aportar" el citado activo a la sociedad deudora (de forma equivalente a lo que sucede en las ampliaciones de capital por compensación de créditos). En definitiva, una solución contable similar a la recogida en la regla especial de la NRV 18ª.2.*

*En consecuencia, de acuerdo con todo lo anterior, por aplicación analógica de la regla especial incluida en el apartado 2 de la NRV 18ª, la condonación de un crédito por parte de una sociedad dependiente a otra sociedad dependiente, debe registrarse por la sociedad donataria directamente en los fondos propios en el epígrafe A-1.VI "Otras aportaciones de socios".*

*La sociedad donante registrará la operación con cargo a una cuenta de reservas y dará de baja el crédito por su valor en libros.*

*No obstante, cuando existan otros socios de las sociedades dependientes, si la distribución/recuperación y la posterior aportación se realiza en una proporción superior a la que le correspondería por su participación efectiva, el exceso sobre dicha participación se contabilizará de acuerdo con los criterios generales, tal y como se precisa en la citada letra b). Es decir, un gasto para la sociedad donante y un ingreso para la donataria. En la medida en que esta condonación sea de carácter excepcional y cuantía significativa, deberá registrarse como un gasto e ingreso excepcional en la partida de "Otros resultados" que ha de crearse formando parte del resultado de la explotación de acuerdo con la norma 7ª de elaboración de las cuentas anuales del PGC 2007.*

*(...)"*

*En virtud de lo anterior, la condonación del préstamo concedido por la sociedad D residente fiscal en Reino Unido a la sociedad A residente fiscal en España, deberá registrarse en sede de la sociedad donataria (sociedad A) como mayor valor de los fondos propios por el importe de la condonación.*

*Asimismo, en el escrito de consulta se plantea la posible capitalización del citado préstamo concedido por la sociedad D residente fiscal en Reino Unido a la sociedad A residente fiscal en España.*

*Igualmente, la aportación del citado préstamo deberá registrarse en sede de la sociedad A como mayor valor de los fondos propios por el importe de la condonación.*

*En lo que se refiere a la valoración de estas operaciones ha de indicarse que, de acuerdo con el artículo 15.2 del TRLIS, se valorarán por su valor normal de mercado, entre otros, los elementos patrimoniales transmitidos o adquiridos a título lucrativo así como los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.*

*En este supuesto debe hacerse un análisis económico de la operación realizada y de la relación existente entre ambas sociedades, ya que tratándose de dos sociedades participadas indirectamente al 100% por el mismo socio, la sociedad B, aun cuando con posterioridad el derecho de crédito pudiera verse deteriorado en el ámbito contable, como consecuencia de las dificultades que puedan existir en la entidad prestataria para hacer frente a los pagos comprometidos, debe tenerse en cuenta que la condonación o capitalización de dicho derecho de crédito (cualquiera que sea la forma jurídica empleada) no debe generar ningún ingreso o gasto, desde el punto de vista fiscal, entre las entidades afectadas. Esto es, dicha condonación o capitalización, en un análisis global de la operación desde un punto de vista fiscal, no es sino el reflejo de la mera conversión en fondos propios de un derecho de crédito existente entre la entidad prestamista y prestataria, por un importe equivalente entre ambas partes y respecto del cual carece de relevancia las dificultades del prestatario en*

*proceder a la devolución del mismo, por cuanto la condonación o capitalización ponen de manifiesto, precisamente que dicha devolución ya no se va a tener que producir. Esto es, se ha producido una traslación patrimonial por el importe de la deuda contraída en el momento de generación de la misma, y carece de trascendencia a efectos fiscales el hecho de que el derecho de crédito que ahora es objeto de aportación, esté deteriorado en el ámbito contable.*

*En conclusión, en el caso de condonación o capitalización de créditos entre un prestamista y un prestatario cuando la operación se produce existiendo entre ambos una relación por lo que se encuentran ambos indirectamente participados al 100% por una misma sociedad, y existiendo en ambas partes el mismo valor fiscal del derecho de crédito y de la deuda (es decir, que el derecho de crédito no se ha adquirido a terceros, lo que podría determinar que el prestamista lo tuviera valorado a un valor fiscal distinto del prestatario), debe entenderse en el ámbito fiscal que el valor de mercado al que se produce dicha condonación o capitalización se corresponde con la obligación contractual correspondiente al contrato de préstamo existente entre las partes afectadas, sin que deba tenerse en cuenta el posible deterioro contable que pudiera existir en el derecho de crédito. Ello significa que tampoco se genera un ingreso a efectos fiscales en el prestatario como consecuencia de la condonación o capitalización del crédito, ya que la deuda que tiene frente al prestamista se corresponde con el importe del mismo condonado o capitalizado.*

*Por otra parte, en el caso en que el porcentaje de participación del prestamista en el prestatario sea inferior al 100%, el tratamiento anteriormente señalado se corresponderá a la parte proporcional al referido porcentaje de participación, sin perjuicio del tratamiento fiscal que pudiera corresponder a la parte no proporcional.*

Así pues, de acuerdo con la NRV 18ª del PGC, la condonación de derechos de crédito entre entidades de un mismo grupo carece de ánimo de liberalidad. En consecuencia, la condonación por una sociedad dominante en beneficio de una entidad íntegramente participada supone una aportación de fondos propios. En el supuesto inverso, es decir, tratándose de la condonación de un crédito por la sociedad dependiente, “la sociedad dominante cancelará la deuda con abono a una cuenta representativa del fondo económico de la operación, que podrá ser la distribución de un resultado o la recuperación de la inversión, en función de cuál haya sido la evolución de los fondos propios de la sociedad dependiente desde la fecha de la adquisición (Consulta 4 BOICAC núm. 79/2009).

No obstante, en el supuesto de la participación no fuera del 100 por 100, las operaciones tendrán, en todo caso, reflejo en las respectivas cuentas de resultados, “por el valor del crédito correspondiente a la participación de los socios minoritarios en la

sociedad condonataria, un ingreso contable para ésta y un gasto para la entidad condonante”.

**BOICAC N° 79/2009 Consulta 4**

**Sobre el tratamiento contable de la condonación de créditos / débitos entre empresas del mismo grupo.**

**Respuesta**

*La presente contestación se realiza desde una perspectiva estrictamente contable, sin entrar a valorar el fondo jurídico de la operación, dado que este Instituto carece de competencias para realizar pronunciamientos de naturaleza mercantil.*

*En particular, la consulta versa sobre el tratamiento contable de la citada condonación en los siguientes supuestos:*

*a) Condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente a otra sociedad dependiente.*

*El Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, regula las operaciones entre empresas del grupo en la norma de registro y valoración (NRV) 21ª, señalando que salvo las operaciones descritas en su apartado 2 (aportaciones no dinerarias de un negocio, operaciones de fusión y escisión), se contabilizarán de acuerdo con las normas generales con independencia del grado de vinculación entre las empresas participantes.*

*De acuerdo con el artículo 1.187 del Código Civil la condonación está sometida a los preceptos que rigen las donaciones. En consecuencia, el tratamiento contable de la operación que se consulta será el previsto en la NRV 18ª del PGC 2007, que a su vez establece un criterio general y otro especial para las donaciones otorgadas por los socios o propietarios.*

*La cuestión a dilucidar es si esta regla debe limitarse a las relaciones o vinculaciones directas socio-sociedad, en cuyo caso las condonaciones entre sociedades dependientes deberían seguir la regla general, o por el contrario, la solución contable regulada en la NRV 18ª.2 puede extenderse a todas las operaciones acordadas entre sociedades pertenecientes a un mismo grupo, cuando el importe acordado difiere del valor razonable.*

*Tal y como se indica en la introducción del PGC 2007, el fondo, económico y jurídico de las operaciones, o prevalencia del fondo sobre la forma incluido en el apartado 1 del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de las transacciones, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas. Este principio, recogido en el apartado 1 del MCC, así como la definición de los elementos incluidos en las cuentas anuales, en particular, la definición de patrimonio neto y de gasto e ingreso, son los que dan sustento a la regla especial de la NRV 18ª.2.*



*Cuando el desplazamiento patrimonial sin contraprestación se produce entre dos sociedades dependientes, no cabe duda que está presente la misma razón o causa que justifica el tratamiento contable regulado en la NRV 18ª.2, siempre y cuando el desplazamiento se realice en términos de proporción a su participación respectiva. En consecuencia, este Instituto considera que el registro de ambas operaciones debe ser coincidente, con las necesarias adaptaciones en función de la dirección en que se materialice el citado desplazamiento.*

*En definitiva, la realidad económica en este tipo de transacciones, tal y como precisa el PGC 2007 para el supuesto dominante-dependiente, es una operación de distribución/recuperación y aportación de fondos, que en el supuesto de que se acuerde entre sociedades dependientes necesariamente afectará a las cuentas anuales de la sociedad dominante o, en su caso, de la persona física o jurídica que ejerza la dirección única, en cuya virtud, la citada entidad, desde una perspectiva contable, acuerda la recuperación o distribución de fondos propios materializada en un crédito, para posteriormente "aportar" el citado activo a la sociedad deudora (de forma equivalente a lo que sucede en las ampliaciones de capital por compensación de créditos). En definitiva, una solución contable similar a la recogida en la regla especial de la NRV 18ª.2.*

*En consecuencia, de acuerdo con todo lo anterior, por aplicación analógica de la regla especial incluida en el apartado 2 de la NRV 18ª, la condonación de un crédito por parte de una sociedad dependiente a otra sociedad dependiente, debe registrarse por la sociedad donataria directamente en los fondos propios en el epígrafe A-1.VI "Otras aportaciones de socios".*

*La sociedad donante registrará la operación con cargo a una cuenta de reservas y dará de baja el crédito por su valor en libros.*

*No obstante, cuando existan otros socios de las sociedades dependientes, si la distribución/recuperación y la posterior aportación se realiza en una proporción superior a la que le correspondería por su participación efectiva, el exceso sobre dicha participación se contabilizará de acuerdo con los criterios generales, tal y como se precisa en la citada letra b). Es decir, un gasto para la sociedad donante y un ingreso para la donataria. En la medida en que esta condonación sea de carácter excepcional y cuantía significativa, deberá registrarse como un gasto e ingreso excepcional en la partida de "Otros resultados" que ha de crearse formando parte del resultado de la explotación de acuerdo con la norma 7ª de elaboración de las cuentas anuales del PGC 2007.*

*b) Condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente a la sociedad dominante.*

*Aplicando el razonamiento expuesto en el apartado anterior, si la condonación se realiza a favor de la sociedad dominante, la baja del derecho de crédito se realizará con cargo a una cuenta de reservas de la sociedad dependiente, salvo que existiendo otros socios de la sociedad dominada el reparto se realice en una proporción superior a la que le correspondería por su*

*participación efectiva. El exceso sobre dicha participación se contabilizará de acuerdo con la regla general incluida en la norma primera apartado 1.2.b) de la Resolución de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, que se considera expresamente en vigor al amparo de lo previsto en la Disposición transitoria quinta. "Desarrollos normativos en materia contable" del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.*

*La sociedad dominante cancelará la deuda con abono a una cuenta representativa del fondo económico de la operación, que podrá ser la distribución de un resultado o la recuperación de la inversión, en función de cuál haya sido la evolución de los fondos propios de la sociedad dependiente desde la fecha de adquisición.*

*Sin embargo, en el supuesto de que existiendo otros socios de las sociedades dependientes, el reparto se realice en una proporción superior a la que le correspondería a la sociedad dominante por su participación efectiva, el exceso sobre dicha participación se contabilizará de acuerdo con los criterios generales indicados en la letra a) de la presente contestación.*

En el ámbito de las ENL, cabe plantear la calificación a otorgar a las donaciones efectuadas por una sociedad íntegramente participada por una fundación. Así, si entendemos que la donación obedece a un ánimo de liberalidad por parte del socio, la misma daría derecho a la aplicación del régimen de mecenazgo prevenido en la Ley 49/2002. En otro caso, es decir, calificada la operación como retribución de los fondos propios, no tendría en sede de la sociedad donante la consideración de gasto deducible [art. 15 a) LIS] si bien para la ENL dicho ingreso gozaría de la exención establecida en el art. 6.2º de la LRF-ENL (Rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres) o bien, tratándose de fundaciones sujetas al régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS, les resultaría de aplicación la exención para evitar la doble imposición sobre dividendos (art. 21 LIS).

A este respecto, la DGT, en su CV V0982/2011, aborda el supuesto de una donación efectuada a una fundación por una sociedad íntegramente participada por dicha fundación, con el siguiente literal:

**DGT: 13-04-2011**

**Núm. Consulta Vinculante V0982/201**

**Descripción sucinta de los hechos:**

*La sociedad consultante está íntegramente participada por una fundación (A) que tributa con arreglo a lo dispuesto en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines*

lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y cuyo objeto fundacional principal consiste en la realización de ayudas para la integración social de personas discapacitadas.

La consultante cuenta, en su activo, con diversos inmuebles. En la actualidad, se plantea la posibilidad de donar dichos inmuebles a la fundación A para que sea ésta quien explote los mismos y destine, posteriormente, las rentas derivadas de dicha explotación a los fines fundacionales. La donación de algunos de los bienes inmuebles donados puede llevar aparejada la obligación de asumir la deuda vinculada a su adquisición.

**Cuestión planteada:**

Se plantea cuál sería la tributación de la plusvalía puesta de manifiesto, en sede de la consultante, con ocasión de la donación de los bienes inmuebles a la fundación A, tomando en consideración que la sociedad donante está íntegramente participada por la fundación donataria.

**Contestación:**

El artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece que “en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

Contablemente, el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su Norma de Registro y Valoración 18ª, contenida en su Parte Tercera, establece lo siguiente en su apartado 2:

“2. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

(...)”.

Por su parte, el apartado 1.2 de dicha Norma de Valoración determina que:

“Las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido, y las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien recibido, referenciados ambos valores al momento de su reconocimiento.”

Con arreglo a lo anterior, dado que las donaciones recibidas por las sociedades de sus socios tienen la consideración de mayores fondos propios, y

*no deben reflejarse como ingreso del ejercicio, dichas donaciones, en sede del socio-donante, tampoco darán lugar al reflejo de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, por lo que tendrán la consideración de distribución de fondos propios en favor del socio. En efecto, la norma contable parece rechazar la posibilidad de que entre socio y sociedad pueda existir como causa del negocio la mera liberalidad. Asimismo, el marco conceptual de la contabilidad establecido en la primera parte del PGC, no considera como gasto las disminuciones del patrimonio neto de la empresa cuando tengan su origen en distribuciones a los socios en su condición de tales.*

*Tomando en consideración el tratamiento contable analizado y atendiendo a lo dispuesto en el artículo 10.3 del TRLIS, previamente transcrito, la entrega de determinados inmuebles por parte de la sociedad consultante en favor de su socio único (fundación A) tendrá la consideración de retribución de fondos propios, por lo que, en ningún caso, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 14.1.a) del TRLIS.*

*Adicionalmente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 15, apartados 2.c) y 3, del TRLIS, al tratarse de una distribución de beneficios en especie, la sociedad consultante deberá integrar en la base imponible del período impositivo en que se lleve a cabo la mencionada operación la diferencia entre el valor de mercado de los bienes entregados y su valor contable. No obstante, al tratarse de bienes inmuebles, siempre y cuando tengan la consideración de elementos patrimoniales del activo fijo o de elementos clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, resultarán de aplicación los coeficientes de corrección monetaria previstos en el apartado 9 del propio artículo 15 del TRLIS.*

*Asimismo, cabe señalar que, en el supuesto concreto planteado, pese a que existe una relación de vinculación entre la sociedad consultante y su socio único (fundación A), con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16.3.a) del TRLIS, la entrega de bienes inmuebles analizada debe valorarse a valor de mercado atendiendo a lo dispuesto en el artículo 15.2.c) del TRLIS, previamente citado. En efecto, la consultante debe valorar todas las distribuciones de beneficios en especie que lleve a cabo por su valor de mercado, con independencia del porcentaje de participación que ostente el socio en la sociedad, por lo que en virtud del principio de especialidad, con arreglo al cual la norma especial prevalece frente a la general, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 15.2 del TRLIS pese a que, con carácter general, el artículo 16 del TRLIS exija valorar a valor de mercado todas las operaciones realizadas entre partes vinculadas.*

*Por tanto, la valoración de las mencionadas entregas de elementos patrimoniales al socio por causa de distribución de beneficios, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, debe realizarse con arreglo a la regla especial de valoración recogida en el artículo 15.2.c) del TRLIS, por lo que no resultarán de*

*aplicación las obligaciones de documentación previstas en el artículo 16.2 del TRLIS y desarrolladas en los artículos 18 y siguientes del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.*

*Al margen de lo anterior, de acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta, se observa que la entrega de algunos de los bienes inmuebles, en favor de la fundación A, puede llevar aparejada la obligación de asumir, por parte de esta última, la deuda vinculada a la adquisición de aquéllos. A este caso le sería aplicable igualmente lo comentado anteriormente, de manera que la renta generada en la consultante sería la diferencia entre el valor de mercado de los bienes entregados y su valor contable, minorado en el importe del pasivo asumido.*

*Por último cabe señalar que, con independencia de que la entrega en favor de la fundación A de los mencionados bienes inmuebles lleve o no aparejada la asunción del correspondiente pasivo, dado que la operación planteada no responde a un acto de liberalidad, en el que se aprecie animus donandi por parte del aportante, sino que responde a una retribución de fondos propios, en especie, no resultarán de aplicación los incentivos fiscales recogidos en el título III de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.*

*En particular, la entrega de los mencionados bienes no dará derecho a aplicar la deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades recogida en el artículo 20 de la Ley 49/2002, dado que no se corresponde con una donación irrevocable, pura y simple realizada en favor de la fundación A. Del mismo modo, tampoco resultará de aplicación la exención recogida en el artículo 23 del mismo texto legal, respecto de la renta puesta de manifiesto con ocasión de la entrega de los mencionados bienes inmuebles, dado que dicha entrega no responde a ninguna de las donaciones ni aportaciones recogidas en el artículo 17 de la Ley 49/2002.*

*Por último, en sede de la fundación no se generaría ninguna renta por el patrimonio recibido en base a lo establecido en el artículo 6 de la Ley 49/2002.*

Entre otro orden de cosas, procede detenernos en determinadas operaciones crediticias, activas o pasivas, concertadas por las Fundaciones a un tipo de tipo cero o inferior al de mercado. A este respecto, tratándose de préstamos concedidos por una Fundación sin interés o con un tipo de interés inferior al de mercado, la NRV 11ª (Créditos y débitos por la actividad propia) del PC-ENL, así como la 12ª del PC-PyM-ENL, previene que los préstamos concedidos en el ejercicio de la actividad propia a tipo de interés cero o por debajo del interés de mercado se contabilizarán por su valor razonable. La diferencia entre el valor razonable y el importe entregado se reconocerá,

en el momento inicial, como un gasto en la cuenta de resultados de acuerdo con su naturaleza.

Así, tal y como se indica en el del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, dicha diferencia entre el valor razonable y el importe entregado se reconocerá, en el momento inicial, como un gasto en la cuenta de resultados de acuerdo con su naturaleza, en sintonía con el criterio general incluido en el Plan de empresas, al objeto de que la diferencia entre el valor razonable del crédito en la fecha de su concesión y el importe entregado ponga de manifiesto la ayuda monetaria otorgada (Anexo I -Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin Fines Lucrativos- y Segunda Parte: Norma de registro y valoración 5ª. Créditos y Débitos).

La ayuda así otorgada por la entidad se reconocerá, de acuerdo con la NRV 16ª PC-ENL (Gastos e ingresos propios de las entidades no lucrativas) y 17ª del PC-PyM-ENL, en el momento en que se apruebe su concesión. Después de su reconocimiento inicial, la reversión del descuento practicado se contabilizará como un ingreso financiero en la cuenta de resultados, durante la vida del préstamo, incrementándose el valor del crédito concedido.

Dicha ayuda monetaria así concedida no tendrá [ex art. 15.a) LIS] la consideración de gasto fiscalmente deducible. Paralelamente, el ingreso financiero gozará, de acuerdo con el art. 6.2º de la Ley 49/2002, de exención (no así en el régimen establecido para las entidades parcialmente exentas).

### **7.3.- EXENCIONES.**

La Ley 49/2002 establece, en sus artículos 6 y 7, un régimen de exención de las rentas e ingresos de las ENL atendiendo al origen de los mismos. Como pone de manifiesto Martín (2003: 66), «el contenido de estos artículos contrasta, de un parte, con la determinación que (...) hace el artículo 8 de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, integrada exclusivamente por las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas, y por otra, con la obligatoriedad de destinar todos los ingresos a los fines de interés general de la ESFL, exigencia en la que parece residir la justificación de un tratamiento fiscal especial para estas entidades».

A este respecto, señala Gil del Campo (2010: 218), la Ley 49/2002 «no parte del resultado contable global de las entidades sin fines lucrativos a la hora de determinar el hecho imponible sino que procede a determinar la concreta tributación de cada una de las posibles rentas que pudieran obtener estas entidades inspirándose en el modelo de tributación por este impuesto que instaurara la anterior Ley de Sociedades, Ley 61/1978. No obstante, esta disección de las posibles rentas parece más pedagógica que real. En efecto, puesto que todas las rentas que se relacionan en el artículo 6 se declaran exentas, las ESFL finalmente solo tributan por las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas, y a la hora de determinar esas rentas, aunque no se diga expresamente, no habrá otra alternativa que acudir a las normas contables y a partir del resultado contable obtenido por la entidad en las mismas, aplicando después los ajustes derivados de lo establecido en el artículo 8 Ley 49/2002, y los que pudieran ser también necesarios por aplicación de la normativa del TRLIS (LIS)»

Pues bien, el art. 6 de la Ley 49/2002 establece la exención del Impuesto sobre Sociedades de las rentas e ingresos que en él se indican, obtenidos por entidades sin fines lucrativos; relacionándose, posteriormente (art. 7) las explotaciones económicas que gozan de este beneficio fiscal.

**- 7.3.1.- INGRESOS EXENTOS** (Artículo 6.1º):

~ a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de la Ley 49/2002 y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

Los donativos y donaciones así percibidos darán derecho, en sede del donante, a practicar (art. 17 LRF-ENL) las deducciones reguladas en el Título III de la Ley 49/2002 [“Incentivos fiscales al mecenazgo”], sin que se exija que dichos ingresos contribuyan a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines de la entidad sin ánimo de lucro. Al tiempo, de conformidad con el art. 23 LRF-ENL, estarán exentas las rentas que se pongan de manifiesto en el donante con ocasión de las donaciones a que se refiere el citado artículo 17.

***Artículo 23 Ley 49/2002. Exención de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones.***

***1. Estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no***

*Residentes que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley.*

*2. Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley.*

Se declaran igualmente exentas las cantidades percibidas a través de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, en cuya virtud (art. 25), las entidades a que se refiere el art. 16 (entidades beneficiarias del mecenazgo), a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios; no existe una contraprestación por parte del colaborador por la prestación de un servicio, sino que el desembolso efectuado por el empresario tiene por objetivo coadyuvar al cumplimiento de los fines fundacionales.

Indicándose (ex art. 25.2) que las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por último, se declara la exención de los ingresos percibidos en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad. Mediante esta relación contractual, el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador. Por tanto, en el contrato de patrocinio, el patrocinador aporta una ayuda económica al patrocinado a cambio de que éste dé publicidad al patrocinador. Su diferencia respecto



de los convenios de colaboración, Gil del Campo (2010: 225), «estribaría en la preponderancia de los fines publicitarios del patrocinador a diferencia de los convenios, en los cuales lo capital es la afectación finalista de la ayuda económica al cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad».

En estos supuestos, y a diferencia de los convenios de colaboración empresarial, la Ley 49/2002 guarda silencio en relación a los gastos así satisfechos. Sin embargo, atendiendo a que estas partidas no figuran relacionadas en el art. 15 de la Ley 27/2014 (gastos no deducibles), su correlación con los ingresos del patrocinador y a lo dispuesto en el art. 10.3 LIS (“En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de dichas normas”), cabe predicar su deducibilidad en tanto gastos de publicidad en sede del donante.

Sentado lo anterior, la diferencia entre ambas figuras sí que tendría virtualidad en la imposición indirecta, dado que los contratos de patrocinio publicitario constituyen una prestación de servicios y como tal estarían sujetas al IVA.

**DGT: 02-06-2011**

**Núm. Consulta Vinculante: V1386/2011**

**Descripción sucinta de los hechos:**

*La fundación consultante fue reconocida como entidad de carácter social el 13 de octubre de 2010. Su objeto social es la organización de congresos, jornadas relacionadas con los objetivos fundacionales, convocatoria de premios, ayudas o incentivos destinados a fomentar iniciativas que permitan acercar el puerto a la ciudad, etc. En el mes de abril firmó un contrato con una sociedad mercantil X para patrocinar una exposición con importantes acciones publicitarias al objeto de difundir la imagen del Xacobeo 2010, acontecimiento cuya gestión está encomendada a la sociedad X.*

**Cuestión planteada:**

*Tratamiento de la operación descrita en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.*

**Contestación:**

**Impuesto sobre el Valor Añadido**

*De acuerdo con el contenido de la consulta, la fundación consultante, reconocida como entidad de carácter social, ha firmado un contrato de patrocinio publicitario con una sociedad mercantil para la realización de una exposición para el desarrollo de sus fines fundacionales.*

(...)

*En tal caso, es doctrina reiterada de este Centro Directivo, y así se ha manifestado, entre otras, en las contestaciones a las consultas vinculantes con número de referencia V1312/08, de 20 de junio, V1059-09, de 12 de mayo o V0057-10, de 19 de enero, considerar que las cantidades percibidas en el marco de los Convenios de colaboración citados que son destinadas por la consultante a la realización de sus objetivos de interés general, en virtud de los cuales una entidad sin fin lucrativo asume en contrapartida el compromiso de difundir la participación del colaborador, mediante la utilización de su logotipo o la cesión de espacios, no constituirán prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tampoco formarán parte de la base imponible de sus operaciones y no se incluirán para el cálculo del porcentaje de la prorrata que, en su caso, proceda.*

#### ***Impuesto sobre Sociedades***

*De la documentación presentada, se desprende que la fundación consultante ha optado por la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002.*

*En consecuencia, las rentas que obtenga la entidad consultante en virtud del contrato firmado con la sociedad mercantil X estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades, con independencia de que el contrato celebrado entre las partes merezca la calificación de contrato de patrocinio publicitario, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley 34/1988, previamente transcrito, o de que pudiera encuadrarse entre los convenios de colaboración empresarial previstos en el artículo 25 de la Ley 49/2002, transcrito supra, en la medida en que la ayuda económica percibida del patrocinador o colaborador, en virtud del contrato celebrado, contribuya a la realización de las actividades que la fundación consultante efectúa en cumplimiento de sus fines.*

~ **b)** Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.

Indica Martín (2003: 69) que la circunstancia de que “no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta”, resulta un «requisito lógico puesto que, en tal caso, no se podría hablar de cuota sino de retribución por la prestación de servicios de la ESFL por parte de personas en el seno de una explotación económica. Se trata, por tanto, de evitar que, bajo la apariencia de cuotas, se esté retribuyendo verdaderos servicios prestados por las ESFL que operen o funcionen como empresas».

~ **c)** Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.

▪ **7.3.2.- RENTAS EXENTAS** (Artículo 6. 2º a 5º):

~ **a)** Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres (art. 6.2º). A título ilustrativo valgan las dos consultas de la DGT que, en lo ahora interesa, seguidamente se reproducen:

**DGT: 04-07-2007**

**Núm. de Consulta Vinculante: V1456/2007**

**Descripción sucinta de los hechos:**

*La fundación consultante tiene como principal actividad la enseñanza reglada, siendo un centro concertado de primaria y secundaria, y está acogida al régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002.*

*Para el desarrollo de su actividad fundacional dispone de una sede con patio de recreo e instalaciones deportivas.*

*En el recinto del colegio hay unas vallas publicitarias que la consultante alquila a una entidad con la que no tiene relación alguna.*

**Cuestión planteada:**

*Si las cantidades percibidas en concepto de alquiler están exentas de tributación en el Impuesto sobre Sociedades.*

**Contestación:**

*(...)*

*Dado que los ingresos obtenidos por la consultante proceden de su patrimonio inmobiliario mediante la cesión de uso del mismo que, a efectos de esta Ley no supone la realización de una explotación económica, las rentas objeto de la consulta están exentas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades.*

**DGT: 23-12-2011**

**Núm. de Consulta Vinculante: V3032/2011**

**Descripción sucinta de los hechos:**

*La consultante es una entidad, cuya actividad principal consiste en la prestación de servicios de enseñanza, que se encuentra registrada como Fundación. Esta institución, ocasionalmente, alquila las aulas de su propiedad a otras entidades, con la única finalidad de que estas últimas impartan cursos educativos; conjuntamente con esta actividad de alquiler también se prestan servicios de coordinación, gestión y control de los cursos, o incluso la impartición de dichos cursos a través de sus profesores.*

**Cuestión planteada:**

**1.** *Si en las facturas emitidas con ocasión de la actividad de arrendamiento de las aulas para realización de cursos educativos debe repercutirse IVA.*

*2. Si en las facturas emitidas en el marco de la actividad de alquiler de las aulas y la prestación de servicios de coordinación, gestión y control de los cursos debe repercutirse IVA.*

*3. Si las facturas relativas a la actividad de alquiler de las aulas se pueden emitir con un tipo de retención del 0% al tratarse de una Fundación.*

**Contestación:**

**Impuesto sobre Sociedades:**

*Por otra parte, ha de tenerse en cuenta que de acuerdo con lo dispuesto en el último párrafo del punto 3º del artículo 3 de la Ley 49/2002: “el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica”. Por ello, dado que la actividad de arrendamiento del patrimonio inmobiliario no tiene, a efectos de esta Ley 49/2002, la consideración de explotación económica, las rentas derivadas de la misma, al encuadrarse en el punto 2º del artículo 6 señalado anteriormente quedarían exentas del Impuesto sobre Sociedades de la consultante.*

~ b) Las rentas derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad (art. 6.3º).

Entienden Blázquez y Martín (2012: 272) que «para las ENL el concepto de rentas empleado en el artículo 6.3 parece comprender las positivas y negativas. No hay que olvidar que el apartado 1 del artículo 8 dispone que “En la base imponible del IS de las entidades sin fines lucrativos solo se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas”. Este precepto, que se configura como una verdadera cláusula de cierre del sistema, por un lado hace ver que las rentas pueden ser negativas, y en su caso nos encontraríamos con bases imponibles negativas a compensar en años posteriores, y por otro, que lo único que se computan son las rentas de las explotaciones económicas. El resto, sean positivas o negativas, se excluyen de la base imponible de las ENL. Por tanto, si tras una transmisión se obtiene una pérdida también estaría exenta, lo que no supone beneficio fiscal alguno pues no se podrá compensar con otros ingresos gravados derivados de explotaciones económicas».

**DGT: 27-01-2006**

**Núm. Consulta Vinculante: V0175/2006**

**Descripción sucinta de los hechos:**

*La entidad consultante está inscrita en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia. Está incluida entre las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede. Cumple todos los requisitos del artículo 3.º de la Ley 49/2002. Es propietaria de una finca rústica*

*que actualmente está arrendada, no afecta a explotación económica alguna, que va a ser objeto de transmisión a cambio de una parcela urbanizada. Se devenga el IVA en dicha transmisión por renuncia del consultante.*

**Cuestión planteada:**

*(...)*

*Si, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, resulta aplicable a la renta obtenida en la transmisión la exención del artículo 6.º 3 de la Ley 49/2002.*

**Contestación:**

**Impuesto sobre Sociedades**

*Por tanto, si la entidad consultante tiene encaje en alguna de las enumeradas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, deberá cumplir todos los requisitos contemplados en el artículo 3.º de la Ley 49/2002, para poder aplicar el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos contenido en el capítulo II del título II de dicha Ley.*

*(...)*

*De acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta se transmite una finca que está actualmente arrendada. Cabe recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en el último párrafo del punto 3 del artículo 3.º (anteriormente transcrito), «El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica». En definitiva, dado que no se ejerce explotación económica alguna en la finca objeto de transmisión, la renta obtenida en su venta al encuadrarse en el punto 3 del artículo 6.º señalado anteriormente quedaría exenta del Impuesto sobre Sociedades de la consultante.*

~ **c)** Las rentas obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo 7 de la LRF-ESFL (art. 6.4º).

~ **d)** Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo (art. 6.5º).

Como colorario de estas exenciones, no estarán sujetas a retención ni ingreso a cuenta de dichas rentas exentas (art. 12). La acreditación de las entidades sin fines de lucro a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta se efectuará mediante certificado expedido por el órgano competente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en el que conste que la entidad ha comunicado a la Administración tributaria la opción por la aplicación del régimen fiscal especial regulado en el título II de la Ley 49/2002 y que no ha renunciado a éste. Este certificado hará

constar su período de vigencia, que se extenderá desde la fecha de su emisión hasta la finalización del período impositivo en curso del solicitante.

### **- 7.3.3.- EXPLOTACIONES ECONÓMICAS EXENTAS (Artículo 7)**

Como se ha expuesto, el régimen fiscal especial podrán aplicarlo las entidades que, cumpliendo los requisitos a que se refiere el art. 3 de la Ley 49/2002, opten por él y comuniquen la opción al Ministerio de Hacienda. La justificación de estos requisitos obedece, según indica la Exposición de Motivos de la Ley, a la intención de asegurar que, el régimen fiscal especial que se establece para las entidades sin fines lucrativos, se traduce en el destino de las rentas que obtengan a fines y actividades de interés general.

En relación con tales requisitos, el punto 3º del citado art. 3 exige, que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Entendiéndose cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

Como señala Martín (2003: 74), «las ESFL pueden llevar a cabo explotaciones económicas relacionadas con sus fines, sin límite alguno, y explotaciones económicas ajenas a tales fines con los límites contenidos en el art. 3.3 de la Ley 49/2002. Lo que ahora viene a establecer el citado art. 7 son las explotaciones económicas que, relacionadas con los fines de la entidad, están exentas de tributación. El resto de las actividades económicas que las ESFL pudieran desarrollar sin quedar excluidas del régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, estarían por tanto sujetas a tributación, en los términos fijados por la Ley. En realidad lo que ha hecho el legislador es escoger las explotaciones económicas que tienen por objeto los fines de interés general que le han parecido más dignos de protección, o que interesa que sean desempeñadas por las ESFL, para considerarlas exentas, lo que significa la exención de algunas ESFL que desarrollan su actividad típica precisamente a través del ejercicio de una explotación económica coincidente con sus fines y, por tanto, la incentivación de sólo algunos de los fines que puedan cumplir a través de esta vía».

En definitiva pues, la realización de los fines de interés general propios de las fundaciones puede tener lugar a través de explotaciones económicas; correspondiendo a

los órganos de la AEAT dirimir, en su caso, si dichas explotaciones económicas se encuentran entre las relacionadas en el art. 7 de la Ley 49/2002 y se ejercen en el desarrollo de los fines fundacionales, verificando si existe una identidad fundamental entre la actividad realizada y los fines fundacionales.

Sentado lo anterior, el art. 7 enumera, por una parte, una serie de explotaciones económicas vinculadas a la prestación de los siguientes servicios:

▪ Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte (art. 7.1º):

**a)** Protección de la infancia y de la juventud.

**b)** Asistencia a la tercera edad.

**c)** Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.

**d)** Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.

**e)** Asistencia a minorías étnicas.

**f)** Asistencia a refugiados y asilados.

**g)** Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.

**h)** Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

**i)** Acción social comunitaria y familiar.

**j)** Asistencia a ex reclusos.

**k)** Reinserción social y prevención de la delincuencia.

**l)** Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

**m)** Cooperación para el desarrollo.

**n)** Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.

▪ Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte (art. 7.2º).

▪ Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los

servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales (art. 7.10º).

Un segundo grupo de actividades económicas exentas atañe a explotaciones económicas con una finalidad educativa, cultural o de investigación; a saber:

- Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico (art. 7.3º).

- Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública dichos bienes (art. 7.4º).

- Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses (art. 7.5º).

- Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares (art. 7.6º).

- Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos (art. 7.7º).

- Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios (art. 7.8º).

- Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia (art. 7.9º).

Por último, los ordinales 11º y 12º recogen dos supuestos específicos. Así, el punto 11º declara la exención de las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos. No considerándose que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del



ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

A juicio de Blázquez y Martín (2012: 320) «las actividades deben auxiliar o colaborar con los fines desde una perspectiva material y tener una relación directa con los mismos, es decir, no deben tener una razón de ser independiente sino que deben estar integradas dentro de la actividad principal. Son aquellos que, si bien están vinculadas con la actividad institucional, su realización no supone el cumplimiento de los fines específicos de la ENL. En este sentido son actividades que coinciden con los fines de la entidad (pero no constituyen su objeto o finalidad específica, por lo que no son imprescindibles para alcanzarlo) y coadyuvan a la consecución de estos en un aspecto material (no financiero), aunque también pueden reportar beneficios»

Para Pedreira (2003: 169) «se está autorizando el ejercicio de explotaciones económicas que sean ajenas al objeto o finalidad específica de la entidad, siempre que su carácter sea auxiliar o complementario. Y por tal puede entenderse aquellas actividades que sólo tengan por objeto obtener ingresos con los que sufragar gastos de las actividades asistenciales. Ahora bien, el artículo 7, además, no se refiere sólo a que sean actividades accesorias de otra explotación económica, sino que incluso pueden ser accesorias de la propia actividad social de la entidad. Así, por ejemplo, podemos pensar en una fundación que preste asistencia sanitaria de forma totalmente gratuita y que cuente con una cafetería en sus instalaciones: las rentas procedentes de esta última podrán estar exentas siempre que tengan la condición de accesorias o subordinadas, aunque no estén directamente relacionadas con los fines de la entidad».

Señala Gil del Campo (2010: 254) que «aun por debajo de este porcentaje del 20% las entidades, si quieren disfrutar de la exención de rentas en estas actividades accesorias, no podrán realizar cualquier tipo de actividad económica sin tener en cuenta los fines fundacionales. Se impone que las actividades auxiliares vayan encaminadas, de alguna forma, a cumplir los fines estatutarios o el objeto social. Entendemos que se producirá este hecho aun cuando no haya coincidencia con el objeto social, si a través de ellas se presta algún servicio instrumental o ligado a los principios constitutivos de su objeto social. En cualquier caso, con la realización de esas actividades no coincidentes con los fines estatutarios no podrán vulnerar los principios generales de actuación y configuración de las ESFL. Por ello, entendemos que la accesoriedad o complementariedad de esas explotaciones del número 11º no solamente debe ser financiera (que las rentas obtenidas se destinen a financiar las finalidades sociales estatutarias) sino también operativa, esto es, que el servicio que se presta con ellas

tenga que ver con alguna de las explotaciones económicas exentas de los números 1º a 10º o con las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto social».

Por último, el punto 12º declara la exención de las explotaciones económicas de escasa relevancia; considerándose como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros. Se trata, a nuestro juicio, de dar cobertura a la exención de cualesquiera actividades económicas, sean coincidente o no con sus fines, y que permite beneficiarse de este beneficio fiscal atendiendo a su escasa significatividad.

A juicio de Gil del Campo (2010: 256) «incluso para estas explotaciones de escasa relevancia se exige su afectación operativa al cumplimiento del objeto social o fines específicos de la entidad (alguno de los del artículo 3.1º). No sería suficiente la afectación financiera o destino de sus excedentes a las actividades fundacionales. Si no se puede determinar la relación de su ejercicio con la consecución de los fines fundacionales deben tributar».

Considera Pedreira (2003: 172) que «a este tipo de explotaciones tampoco les es exigible el requisito solicitado en el primer párrafo del artículo, esto es, que sean desarrolladas en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad. Si bien en relación con el apartado anterior se puede plantear alguna duda sobre la necesidad de vinculación entre la actividad accesoria y los fines de la entidad o la explotación económica de la que trae causa, en este caso creemos que lo que se ha pretendido dejar exento son todas aquellas actividades ajenas a sus fines pero que le pueden reportar algún tipo de ingresos simbólicos».

#### **7.4.- TIPO DE GRAVAMEN Y CUOTA.**

La base imponible positiva que corresponda a las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas será gravada (ex art. 10 Ley 49/2002) al tipo del 10 por 100. Por su parte, la DF Primera de la Ley 49/2002 habilita a la Ley de Presupuestos Generales del Estado a: (i) modificar el tipo de gravamen de las entidades sin fines lucrativos, (ii) modificar los porcentajes de deducción y los límites cuantitativos para su aplicación previstos en esta Ley y (iii) determinar los acontecimientos de excepcional interés público y regular los extremos a que se refiere el apartado 2 del artículo 27 de esta Ley.

La cuota íntegra así obtenida, podrá ser minorada en las deducciones y bonificaciones a que hubiere lugar derivadas de las operaciones sujetas y no exentas y que integran la base imponible de la entidad. Por último, serán deducibles las retenciones e ingresos a cuenta así como los pagos fraccionados correspondientes al período impositivo

En todo caso, las entidades que opten por este régimen fiscal estarán obligadas a declarar por el Impuesto sobre Sociedades la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

## **8.- FUNDACIONES PARCIALMENTE EXENTAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

El art. 9.3.a) de la LIS declara la exención parcial de las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no acogidas al régimen especial previsto en la Ley 49/2002 bien por no reunir los requisitos establecidos en la LRF-ENL para su disfrute o bien por no haber optado por él.

Las particularidades de este régimen de exención parcial, respecto al contemplado con carácter general en la LIS, conciernen al régimen de exenciones, a la determinación de la base imponible, el tipo de gravamen, a sus obligaciones formales así como al deber de declarar por parte de estas entidades.

Por lo que a las rentas exentas se refiere, el art. 110 LIS establece las siguientes exenciones:

**a)** Las rentas que, procediendo de la realización de actividades que constituyan el objeto o finalidad específica de la entidad, no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.

En lógica correspondencia, el art. 111 de la LIS previene la no deducibilidad de los gastos imputables exclusivamente a dichas rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de actividades económicas respecto de los ingresos totales de la entidad.

A este respecto, entiende Gil del Campo (2010: 298) que «el otorgar la exención a los rendimientos obtenidos por el ejercicio de explotaciones económicas que coinciden con el objeto social de la entidad (piénsese en un hospital de beneficencia) probablemente les perjudicaría, puesto que como el art. 122.2.a) [actual 111.2.a)] les impide la deducción en el Impuesto sobre Sociedades de los gastos imputables a la obtención de las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan el objeto social o finalidad específica de la entidad, no se podrían computar en la declaración del impuesto los rendimientos negativos que normalmente obtendrían este tipo de entidades. Se entiende que los servicios se ofrecen por debajo del coste de los mismos, precisamente por su naturaleza asistencial. El problema se agrava cuando además esas entidades tendrán que tributar por los rendimientos que les permite financiar las pérdidas normalmente obtenidas en su actividad, sin que pudieran compensar una y otros dentro de su declaración».

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. Este requisito es abordado en la CV 0487/2008, a cuyo tenor:

**DGT: 05-03-2008**

**Núm. Consulta Vinculante: V0487/2008**

**Descripción sucinta de los hechos:**

*La entidad consultante es una asociación sin ánimo de lucro cuyos fines consisten en: atención a las necesidades de la Iglesia, obras benéficas inherentes a la parroquia, atención de las necesidades sociales de la localidad, etc. Ha sido titular de un terreno de naturaleza rústica adquirido a título gratuito que ha estado destinado a la consecución de los fines de la asociación. Parte de la finca (aproximadamente el 40%) ha estado afecta directamente a la realización de los fines de la consultante mediante el empleo material y directo del terreno por parte de la asociación. Se manifiesta que se ha destinado a obras sociales, deportivas, benéficas y de apoyo a la población en sus Fiestas Patronales y para almacenamiento de cosecha para familias necesitadas. La otra parte ha estado arrendada a diversos particulares para su explotación agrícola, habiéndose transmitido dicho terreno.*

*Las rentas obtenidas por la transmisión del terreno van a ser empleadas por la consultante en realizar donaciones a la parroquia para la rehabilitación de la Iglesia, contratación y pago a profesionales y empresarios para la ejecución de obras de rehabilitación de la iglesia y su ermita, adquisición de viviendas y locales para su arrendamiento, destinándose las rentas a la consecución de los fines de la asociación, adquisición de participaciones y/o acciones de sociedades mercantiles, cuyos frutos y dividendos se emplearán para los fines de la asociación y construcción de la sede social de la Asociación.*

**Cuestión planteada:**

*Aplicación de la exención prevista en el artículo 121.1 c) del TRLIS a la transmisión de la finca descrita, correspondiente al 40% afecto de la forma descrita. (...)*

**Contestación:**

*Respecto a las transmisiones onerosas de bienes afectos a la realización del objeto social de una entidad parcialmente exenta, la letra c) del apartado 1 del artículo 121 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuyo texto refundido fue aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS) establece:*

*«Artículo 121. Rentas exentas.*

*(...)*

*En el escrito de consulta se manifiesta que al menos una parte del terreno transmitido no está afecto a la realización del objeto o finalidad específica de forma directa. Esa parte del terreno ha estado arrendado a particulares para su explotación agrícola, destinándose a la consecución de los fines de la asociación los rendimientos que se obtenían, rendimientos que no estuvieron exentos de acuerdo con el apartado 2 del artículo 121 del TRLIS.*

*La afectación a la realización del objeto o finalidad específica supone el empleo material del bien en la realización de tal objeto o finalidad, inmovilizándose en el patrimonio mientras aporte utilidades materiales al sujeto pasivo en dicha realización, no considerándose «bien afecto a la realización del objeto o finalidad específica», a los efectos de la letra c) del apartado 1 del artículo 121 del TRLIS, los bienes que solo aportan utilidades o ingresos tales como réditos, rentas, alquileres o dividendos, aun cuando dichos recursos se empleen en la realización del objeto o finalidad; dado que la afectación debe ser directa e inmediata, y no indirecta, o mediata, cual es «la inversión de cuantos rendimientos se obtenían del mismo en la consecución de sus fines».*

*Por lo tanto, y de los términos de la consulta, se concluye que la renta que se puso de manifiesto en la transmisión onerosa de esa parte del terreno, no está exenta del Impuesto sobre Sociedades, cualquiera que sea el empleo que se dé a las cantidades obtenidas en dicha transmisión.*

*Se manifiesta que otra parte del terreno se ha venido utilizando de forma directa para la consecución de los fines de la asociación: «a obras sociales, deportivas, benéficas y de apoyo a la población en sus fiestas patronales y para almacenamiento de cosecha para familias necesitadas». Por tanto, si la consultante puede identificar de forma clara y precisa la parte del terreno que ha afectado de forma directa y permanente a la realización de su objeto benéfico, la renta que corresponda a la transmisión de esa parte divisible del terreno y que se reinvierta en plazo en nuevas inversiones relacionadas con su objeto en la forma indicada en la norma, quedaría exenta del Impuesto sobre Sociedades al amparo del artículo 121.1 c) del TRLIS.*

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica. A este respecto, la CV de 10 de marzo de 2008, resuelve, en lo que ahora interesa, cuanto sigue:

**DGT: 10-03-2008**

**Núm. Consulta Vinculante: V0531/2008**

**Descripción sucinta de los hechos:**

*La entidad consultante es una Asociación benéfica. Va a transmitir el local donde se vienen realizando las actividades de la asociación. Posteriormente, procederá a su disolución. Tiene reconocida por la Administración tributaria la exención prevista en el artículo 20.Uno.12.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

**Cuestión planteada:**

*Sujeción de la venta del inmueble descrito al Impuesto sobre sociedades (...).*

**Contestación:**

**Impuesto sobre Sociedades**

*La asociación consultante, que carece de ánimo de lucro, al no reunir los requisitos necesarios para que le resulte de aplicación la Ley 49/2002 puesto que no se trata de una asociación de utilidad pública, estaría considerada como entidad parcialmente exenta, a la que le resultaría de aplicación, por lo tanto, el régimen especial previsto en el Capítulo XV del Título VII del TRLIS.*

*La aplicación del mencionado régimen especial supone que, tal y como establece el artículo 121 del TRLIS, estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas:*

*(...)*

*De acuerdo con lo previsto en el artículo anterior para que las rentas que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de elementos afectos a la realización del objeto o la finalidad específica quede exenta, siempre que dicho objeto no se desarrolle en el marco de una actividad empresarial, será necesario que el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica, en los términos previstos en la letra c) del apartado 1 del citado artículo.*

*De acuerdo con los antecedentes aportados por la consultante, parece que no se cumplirá el requisito de reinversión, dado que la entidad se va a disolver, entregando el importe obtenido en la venta de su local a otras entidades que persigan fines análogos al de la asociación consultante. Por lo tanto, la renta obtenida en la transmisión descrita quedará sujeta y no exenta a tributación, tal y como establece el apartado 2 del artículo 121 del TRLIS.*

*Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 122 del TRLIS, la base imponible se determinará aplicando las normas previstas en el Título IV de la misma Ley, siendo el tipo impositivo aplicable el 25 por ciento [artículo 28.2 e) TRLIS].*

Las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los 3 años posteriores y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante 7 años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización que se aplique, de los admitidos en la LIS, fuere inferior.

En caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquel. La transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.

Como señala el FD Tercero de la STS, de 31 de marzo, Rec. núm. 423/2007, «la idea clave que subyace en estos preceptos es que la exención de las entidades sin fin de lucro no alcanza a los rendimientos que estas puedan obtener en el mercado, bien mediante una explotación económica, bien mediante la cesión a otras empresas de elementos patrimoniales, sean inmuebles, muebles, derechos, dinero (préstamos, créditos), propiedad intelectual, industrial, etc. eximiendo por el contrario los ingresos derivados de su actividad corporativa, fundacional, asistencial, política, sindical, etc.,».

Estas exenciones no alcanzan a los rendimientos de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las anteriormente señaladas. A este respecto valga la CV 1418/2008 que seguidamente se reproduce:

***DGT: 07-07-2008***

***Núm. Consulta Vinculante: V1418/2008***

***Descripción sucinta de los hechos:***

*La asociación consultante es una entidad sin ánimo de lucro, no declarada de utilidad pública, con sus estatutos adaptados a la LO 1/2002 reguladora del Derecho de Asociación. Su objeto fundacional era la construcción de una residencia de educación especial para niños afectado de discapacidades. Para ello se compró un terreno sobre el que se comenzó a construir en Centro, pero el proyecto fue paralizado y finalmente el solar vendido. Se ha decidido disolver la asociación por imposibilidad de cumplimiento de*

*sus fines. La asociación cuenta con un importante patrimonio financiero procedente en gran parte de la venta del solar por lo que se plantea donar el importe procedente de la venta del terreno a proyectos y entidades sin ánimo de lucro con fines similares. En la actualidad esa cantidad está depositada en un fondo de inversión que garantiza unos ingresos a la asociación que mantienen su actividad.*

*El resto del patrimonio de la asociación procede de las aportaciones económicas de los socios en concepto de cuotas, por lo que en la disolución y liquidación se devolverá ese patrimonio a los socios.*

**Cuestión planteada:**

*Se plantea si los ingresos derivados del fondo de inversión tributarán en sede de la asociación (...).*

**Contestación:**

**Impuesto sobre Sociedades**

*En primer lugar, cabe recordar, por lo que se refiere a la disolución de una asociación como la consultante, que el artículo 17 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación (BOE del día 26), dispone:*

*«1. Las asociaciones se disolverán por las causas previstas en los Estatutos y, en su defecto, por la voluntad de los asociados expresada en Asamblea General convocada al efecto, así como por las causas determinadas en el artículo 39 del Código Civil y por sentencia judicial firme.*

*2. En todos los supuestos de disolución deberá darse al patrimonio el destino previsto en los Estatutos.»*

*En el ámbito fiscal, el apartado 3 del artículo 9.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (B.O.E. de 11 de marzo), considera como entidades parcialmente exentas a las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que no resulte de aplicación el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.*

*La asociación consultante, que carece de ánimo de lucro, al no reunir los requisitos necesarios para que le resulte de aplicación la Ley 49/2002 puesto que no se trata de una asociación de utilidad pública, estaría considerada como entidad parcialmente exenta, a la que le resultaría de aplicación, por lo tanto, el régimen especial previsto en el capítulo XV del título VII del TRLIS.*

*La aplicación del mencionado régimen especial supone que, tal y como establece el artículo 121 del TRLIS, estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas:*

*a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.*

*b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica.*



*c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto social o finalidad específica cuando el importe obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto social o finalidad específica.*

*La exención no alcanzará a los rendimientos derivados de explotaciones económicas, ni a los derivados del patrimonio, ni a los incrementos de patrimonio distintos de los mencionados en los párrafos anteriores.*

*Se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

*De acuerdo con lo anterior, la renta obtenida en la transmisión onerosa del terreno no estará exenta en el Impuesto sobre Sociedades, dado que dicho terreno no ha estado materialmente afecto a la realización del objeto social de la consultante y, además, el importe obtenido no se destina a nuevas inversiones relacionadas con su objeto social.*

*Por otra parte, la transmisión, con ocasión de la disolución y liquidación de la consultante de los bienes de su patrimonio, fondos de inversión, a título lucrativo sería susceptible de producir rentas a integrar en la base imponible de la misma. No obstante, en virtud de lo expuesto en el artículo 121.1.b), la renta que obtenga el transmitente puede quedar amparada en la exención allí contemplada si se obtienen en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica. En este supuesto, la transmisión gratuita de patrimonio, en este caso unos fondos de inversión, se realiza a favor de otras asociaciones sin ánimo de lucro con fines similares al de la consultante. De los hechos manifestados en la consulta parece que uno de los fines de la asociación consultante es el «colaborar con otras asociaciones de idéntico o parecido carácter para que ello redunde en el enriquecimiento y cooperación de objetivos comunes» de lo que podría entenderse que las rentas derivadas de la citada transmisión a título lucrativo quedarán exentas del Impuesto sobre Sociedades de la consultante, determinadas por diferencia entre el valor de mercado de los fondos de inversión y su valor contable.*

*No obstante, los ingresos financieros producidos por dichos fondos de inversión durante el tiempo de tenencia de los mismos estarán sujetos y no exentos al tener la consideración de rendimientos derivados de su patrimonio, cualquiera que fuese el destino de los mismos.*

*Por lo que se refiere a la devolución de las cuotas a los socios, dado que esta sería dineraria, no se produciría renta de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 del TRLIS.*

*En cuanto al tipo de gravamen, el mismo sería del 25% de acuerdo con lo establecido en el artículo 28.2 del TRLIS.*

Sentado cuanto antecede, el art. 111.1 de la LIS establece, en punto a determinar la base imponible del impuesto societario, una remisión a las normas previstas en el Título IV de la LIS. No obstante, se previene que no tendrán la

consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 15 de la LIS y los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas, las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas a que se refiere el art. 110.1. a) del apartado 1 del artículo anterior.

Como señalan Blázquez y Martín (2012: 474) «No son gastos deducibles las cantidades que constituyan aplicación de resultados. Es decir, los gastos realizados en cumplimiento de sus fines y que se realicen como consecuencia de actividades gratuitas no son deducibles en ningún caso. Esto implica que estos gastos no se pueden compensar con otras rentas positivas. Se trata, en última instancia, de no considerar deducibles las donaciones, tal y como sucede en el régimen general del TRLIS que determina que no son deducibles las donaciones o liberalidades, pero entendiendo por la especialidad de las ESFL que se trata de aplicaciones de renta».

Cuantificada así la base imponible, las rentas sujetas a gravamen tributarán [Art. 29 y DT Trigésima Cuarta i) LIS] al tipo del 25 por ciento.

Por lo que a las obligaciones formales se refiere, las fundaciones en tanto contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.

Paralelamente, y como corolario de la quiebra del carácter sintético del Impuesto sobre Sociedades al separar de forma analítica las distintas rentas que se pueden obtener a efectos de concretar su tributación o no en el Impuesto sobre Sociedades, se establece (art. 120.1 párrafo 2º), que estas entidades llevarán su contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas exentas y no exentas.

En otro orden de cosas, las entidades parcialmente exentas estarán obligadas a presentar, en tanto contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, una declaración por este Impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo. En dicha declaración se consignarán la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

No obstante, de acuerdo con lo establecido en el art. 124 LIS (redacción dada por art. 7 de la Ley 25/2015, de 28 de julio, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015), los contribuyentes a que se refiere el apartado 3 del art. 9 de la Ley (cuya letra a) se refiere a las fundaciones no acogidas a la Ley 49/2002) no tendrán obligación de presentar declaración cuando cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que sus ingresos totales no superen 50.000 euros anuales.
- b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 euros anuales.
- c) Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

## **9.- INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO EN LA LEY 49/2002**

A los efectos de la LRF-ENL, siguiendo a Carbajo (2006: 74), «el mecenazgo consiste en “...la participación privada en la realización de actividades de interés general”, artículo 1.1, segundo párrafo, in fine, Ley 49/2002, y viene a simbolizar la necesidad y el convencimiento que tienen las personas, físicas o jurídicas, particulares, empresarios o profesionales, de no limitarse en sus actividades a la búsqueda de su bienestar o beneficio personal, sino de trasladar hacia la sociedad, apoyando a entidades surgidas de la misma, articuladoras de la sociedad civil, sus inquietudes sociales, educativas, culturales, científicas, deportivas, de defensa del medio ambiente, del voluntariado o de cualquier otra finalidad de interés general, tal y como se desarrollan tales finalidades, con carácter abierto, por otra parte, en su artículo 3.1º de la Ley 49/2002».

Añade el citado autor (2006: 81) que «la delimitación del término “mecenazgo” (voz que deriva de las actividades del patricio romano Mecenas, de la época augusta, munificentísimo proveedor de personas como Virgilio y Horacio) viene, en parte, obligada por la técnica legislativa seguida ahora en el momento de separar estas materias, consistente en separar los dos cuerpos legislativos: el que norma la institución prototípica de la realización del interés general (artículo 34.1 de la Constitución Española) y el que desarrolla el tratamiento tributario de esta entidad y de las instituciones sin fines de lucro asimiladas y los incentivos fiscales para su fomento, el llamado mecenazgo».

Señala Pedreira (2003: 31), que «nos encontramos ante una nueva modalidad de “privatización” de funciones públicas, que el Estado protege, a la vez que controla, mediante la concesión de diversos beneficios tributarios a quienes colaboran

económicamente en ciertos y determinados actos o actividades de interés general. En efecto, los particulares, a través de estas instituciones y de las acciones de mecenazgo, asumen la realización de actividades que son necesarias para alcanzar el Estado Social y lo hacen a costa de su propio patrimonio, por lo que la Administración dispondrá de una mayor cantidad de recursos públicos para hacer frente a otras finalidades. Ahora bien, para fomentar el desarrollo de las entidades sin fines lucrativos no se debe incentivar solamente su régimen tributario, es preciso también que se reconozcan beneficios fiscales para las personas que les efectúen aportaciones. Como es sabido, el artículo 34 de la Constitución permite libremente el que se afecten bienes particulares a la satisfacción de necesidades de interés general que, en principio, deberían ser satisfechas con cargo a fondos públicos. Por tanto, esas aportaciones voluntarias al sostenimiento de los gastos públicos deben estar incentivadas fiscalmente y no sobregavadas. Estamos ante una cuestión de justicia tributaria: quien ya está contribuyendo de una forma directa al sostenimiento de los gastos públicos no debe hacerlo además a través de la vía tributaria»

#### 9.1.- ENTIDADES BENEFICIARIAS DEL MECENAZGO

La plasmación normativa de lo así expuesto se concreta, en sede de la LRF-ENL, al dedicar su Título III a los denominados “Incentivos Fiscales al Mecenazgo”; estableciéndose (art. 16), en primer lugar, una relación cerrada de las entidades susceptibles de ser beneficiarias de dichos incentivos. Así:

a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de la Ley 49/2002.

***Artículo 2.º LRF-ENL. Entidades sin fines lucrativos.***

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

***a) Las fundaciones.***

***b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.***

***c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.***

***d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.***

***e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.***

*f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.*

**b)** El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

**c)** Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.

**d)** El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

**e)** Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado.

Esta relación ha de completarse con lo prevenido en las disposiciones adicionales quinta a décima y decimoctava y decimonovena de la Ley 49/2002, recayentes sobre una serie de entidades a las que no se les exige el íntegro cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 3 de la LRF-ENL para que las donaciones que reciben puedan disfrutar de los beneficios fiscales del mecenazgo; a saber:

- La Cruz Roja Española y ONCE (DA Quinta).
- La Obra Pía de los Santos Lugares (DA Sexta).
- Los Consorcios Casa de América, Casa de Asia, «Institut Europeu de la Mediterrània» y el Museo Nacional de Arte de Cataluña (DA Séptima).
- Las Fundaciones de entidades religiosas (DA Octava).
- La Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas (DA Novena).
- El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como de las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española (DA Décima).
- El Museo Nacional del Prado (DA Decimoctava).
- El Museo Nacional Centro de Arte Reina (Decimonovena).

En lo atinente a las donaciones a que se refiere el art. 4.º de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos (redacción dada por Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo), efectuadas a dichos partidos políticos, les serán de aplicación las deducciones previstas en la LRF-ENL. Paralelamente, el citado art. 4º [Dos letra e)] se remite, al regular la valoración de las donaciones en especie, a lo dispuesto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

Delimitado así el ámbito subjetivo de las entidades que pueden ser beneficiarias del mecenazgo, concreta la Ley (art. 17) los incentivos fiscales aplicables a donativos, donaciones y aportaciones realizadas en favor de las entidades beneficiarias. Dicho incentivo fiscal derivado de la aportación solo puede recaer en sujetos de Derecho privado (personas físicas o jurídicas), pues las Administraciones Públicas, señala Bergós (2005: 1042), «pueden ser beneficiarias del mecenazgo como receptores de las aportaciones, pero no como sujetos “donantes” a los que les sean de aplicación los incentivos fiscales, atendido que la finalidad intrínseca de las Administraciones Públicas es la consecución del interés general».

## **9.2.- RÉGIMEN FISCAL DE LAS DONACIONES Y APORTACIONES**

### **- 9.2.1.- Donativos, donaciones y aportaciones deducibles.**

Los actos que generan el derecho a practicar determinadas deducciones en los impuestos sobre la renta se enumeran en el art. 17 de la Ley 49/2002, indicando que darán derecho a practicar las deducciones previstas en el Título III los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados en favor de las entidades a las que se refiere el art. 16 de la LRF-ENL:

- a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.
- b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.
- c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.
- d) Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.
- e) Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.

Como ponen de manifiesto Blázquez y Martín (2012: 669), «desde una interpretación sistemática puede entenderse que los mecenas se aplicarán tales beneficios en el mismo ejercicio en que la ENL comunique la opción a la Administración Tributaria en la forma establecida en el art. 14 de la Ley 49/2002. En este sentido puede entenderse que, cuando las citadas normas establecen que “el régimen fiscal se

aplicará”, se refieren tanto a los beneficios fiscales de la ENL del Título II como a los relativos a los de los mecenas del Título III».

La Ley 49/2002 no define qué se entiende por “donaciones, donativos y aportaciones”, por lo que, en consecuencia, procederá acudir al derecho común a fin de delimitar estas figuras. Así, el art. 618 del CC define la donación como “un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta”. A este respecto, la CV2098/2007 de la DGT, de 5 de octubre de 2007, fundamenta cuanto sigue:

*La Doctrina civilista señala los siguientes elementos esenciales de la donación:*

*1.º El empobrecimiento del donante.*

*2.º El enriquecimiento del donatario.*

*3.º La intención de hacer una liberalidad (animus donandi).*

*No existe donación cuando la entrega de bienes o derechos no va acompañada de la intención del donante de enriquecer al donatario. El Tribunal Supremo así lo ha señalado reiteradamente: «No puede considerarse un acto como donación, cuando es el interés de las partes y no la liberalidad de una de ellas lo que lo determina» (Sentencia de 22 de abril de 1967). «Cuando el acto no es gratuito en beneficio del donatario y lo determina el interés de ambas partes y no la liberalidad de una de ellas, carece de los requisitos indispensables para ser calificado de donación» (Sentencia de 7 de diciembre de 1948). «Faltando la liberalidad, no tiene el contrato los caracteres necesarios para constituir donación» (Sentencia de 2 de abril de 1928).*

*De todo ello, se deriva la inexistencia de donación en aquellos supuestos en los que la entrega de bienes o la prestación de servicios se haya producido sin que existiese la voluntad de enriquecer al beneficiario, aun cuando éste no haya desembolsado precio alguno.*

El bien donado podrá ser de cualquier índole, no necesariamente efectivo, sin que sea menester que lo así obtenido se destine, como ocurría vigente la Ley 30/1994, directamente por la entidad a la realización de fines de interés general. Al tiempo, siendo la liberalidad el elemento que define la donación, cabe asimilar a esta figura otros negocios jurídicos inter vivos, como la condonación, la asunción o el pago de deudas a favor de la fundación cuyo efecto es el empobrecimiento del donante y el correlativo enriquecimiento del donatario. Este parece ser el criterio de la DGT en su consulta V1676/12 a cuyo tenor:

**DGT: 31-07-2012**

**Núm. Consulta Vinculante: V1676/2012**

**Descripción sucinta de los hechos:**

*La fundación consultante es una entidad sin ánimo de lucro acogida a la Ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los*

*incentivos fiscales al mecenazgo que tiene por objeto sensibilizar a los ciudadanos respecto de los problemas de la pobreza en general y especialmente en los países en vías de desarrollo, así como financiar y realizar actividades y proyectos que permitan la mejora de las condiciones materiales, sanitarias, culturales y espirituales de los distintos países en vías de desarrollo.*

*En 2007, de acuerdo con el apartado 6.a) de los estatutos fundacionales, y con la finalidad de financiar proyectos que permitan paliar las deficiencias de la vivienda, la consultante realizó una importante inversión financiera en una sociedad mercantil (M) cuyo objeto consiste en la construcción de viviendas de protección oficial en zonas desfavorecidas del continente africano.*

*Para llevar a cabo dicha inversión, en octubre de 2006, la consultante obtuvo un préstamo de una entidad bancaria por importe de 15 millones de euros.*

*Dadas las dificultades económicas por las que está atravesando la consultante y ante la imposibilidad de hacer frente a la devolución del préstamo, en noviembre de 2011, la entidad financiera cede a otra sociedad mercantil (R), el derecho de crédito frente a la fundación por un importe de 1 millón y medio de euros.*

*La sociedad R desea contribuir financieramente a solventar la situación patrimonial en la que se encuentra la fundación consultante por lo que su intención es aportar el derecho de crédito, adquirido a la entidad financiera, al patrimonio fundacional de la consultante*

***Cuestión planteada:***

*Se plantea si la donación del derecho de crédito que ostenta la sociedad R frente a la fundación consultante pone de manifiesto, en sede de esta última, una renta que debe formar parte de la base imponible del ejercicio.*

*A su vez, se plantea si dicha donación otorga al donante el derecho a practicar las deducciones previstas en el capítulo II del título III de la Ley 49/2002*

***Contestación:***

*(...)*

*Contablemente, con arreglo a lo dispuesto en la norma de registro y valoración 9ª, contenida en la Segunda Parte del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las unidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos:*

***“1. Reconocimiento.***

*Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán, con carácter general, directamente en el patrimonio neto de la entidad para su posterior reclasificación al excedente del ejercicio como ingresos, sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que*



*se detallan en el apartado 3 de esta norma. Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables que se obtengan sin asignación a una finalidad específica se contabilizarán directamente en el excedente del ejercicio en que se reconozcan.*

*Si las subvenciones, donaciones o legados fueran concedidos por los asociados, fundadores o patronos se seguirá este mismo criterio, salvo que se otorgasen a título de dotación fundacional o fondo social, en cuyo caso se reconocerán directamente en los fondos propios de la entidad. También se reconocerán directamente en los fondos propios, las aportaciones efectuadas por un tercero a la dotación fundacional o al fondo social.*

*(...)"*

*En el supuesto concreto planteado, la entidad consultante, en cumplimiento de sus fines, realizó una importante inversión financiera en la sociedad mercantil M. Para llevar a cabo dicha inversión solicitó un préstamo a una entidad financiera. Dadas las dificultades financieras por las que atraviesa la fundación deudora, ante la incapacidad de hacer frente al reembolso del citado préstamo, la entidad financiera acreedora cedió, en el ejercicio 2011, el derecho de crédito que ostentaba frente a la fundación deudora a favor de la sociedad M. El derecho de crédito cedido fue valorado por su valor razonable en el momento de la cesión (1,5 millones de euros).*

*En la actualidad, la sociedad R, desea contribuir financieramente a solventar la situación patrimonial en la que se encuentra la fundación para lo cual tiene intención de aportar al patrimonio fundacional de la consultante el derecho de crédito, previamente adquirido, a la entidad financiera acreedora.*

*Con arreglo a los hechos manifestados en el escrito de consulta, el derecho de crédito aportado a la consultante formaría parte de su dotación fundacional. Este Centro Directivo no es competente para valorar si la aportación del mencionado derecho de crédito a la dotación fundacional es conforme con lo dispuesto en el artículo 12.4 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre de Fundaciones.*

*Por tanto, dado que el derecho de crédito recibido por la consultante formaría parte de la dotación fundacional, el valor razonable de dicho derecho deberá reconocerse directamente en los fondos propios de la entidad consultante con arreglo a lo dispuesto en la norma de registro y valoración 9ª del Real Decreto 1491/2011, previamente transcrita.*

*Con posterioridad, se producirá la extinción de la obligación crediticia por confusión de los derechos de acreedor y deudor, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1156 del Código Civil. Como consecuencia de lo anterior, surgirá una diferencia entre el valor razonable del derecho de crédito adquirido y el coste amortizado del pasivo; diferencia que deberá registrarse como ingreso extraordinario en la cuenta de Pérdidas y Ganancias de la consultante; ingreso que con arreglo a lo dispuesto en los artículos 10.3 y 19 del TRLIS, previamente*

*transcritos, formará parte de la base imponible del período impositivo en que se lleve a cabo la citada confusión.*

*Adicionalmente, es preciso señalar que, con arreglo a los hechos manifestados en el escrito de consulta, la fundación consultante ha optado por la aplicación del régimen fiscal especial de recogido en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, por lo que la presente contestación se emite partiendo de la hipótesis de que la fundación consultante cumple todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 3 de dicho texto legal. No obstante, dichas circunstancias son cuestiones de hecho que deberán ser probadas por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y cuya valoración corresponderá, en todo caso, a los órganos competentes de la Administración Tributaria.*

*En particular, siguiendo lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley 49/2002:*

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

*(...)*

*Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas. Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.*

*(...)”*

*En virtud de lo anterior, la renta puesta de manifiesto con ocasión de la extinción por confusión de los derechos de acreedor y deudor estará exenta en el Impuesto sobre Sociedades dado que se trata de una renta derivada del patrimonio mobiliario de la entidad, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley 49/2002, previamente transcrito.*

*Finalmente, se plantea si la sociedad mercantil R, donante, podrá aplicar la deducción prevista en el artículo 20 de la Ley 49/2002, teniendo en cuenta que la fundación consultante, al ser una entidad sin fines lucrativos a la que le resulta de aplicación el régimen fiscal especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, tiene la consideración de entidad beneficiaria del mecenazgo, a tenor de lo establecido en el artículo 16.1 de la misma ley.*

*Al respecto, el artículo 17.1 de la Ley 49/2002 establece que:*

*“1. Darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior:*

*Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.*

*(...)”.*

*Por su parte, el artículo 20 del mencionado texto legal dispone:*

*“1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el 35 % de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.*

*2. La base de esta deducción no podrá exceder del 10 % de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.”*

*Por tanto, en la medida en que la donación realizada por la sociedad M sea una donación irrevocable, pura y simple, generará el derecho a aplicar la deducción del 35% en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad donante, con los límites legalmente establecidos. La base de deducción, a tenor de lo dispuesto en el artículo 18.1.b) de la Ley 49/2002, será “el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.”, sin que, en ningún caso, pueda superar el 10% de la base imponible del período. Las cantidades que excedan de dicho límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.*

Adviértase que la norma se refiere a la donación de bienes o derechos, no a la prestación gratuita de servicios, por lo que quedan excluidas del ámbito de los actos que pueden gozar de este beneficio fiscal. A este respecto, la CV1481/2005, de 15 de julio de 2005, aborda las denominadas “donaciones de servicios” en los siguientes términos:

**DGT: 15-07-2005**

**Núm. de Consulta Vinculante: V1481/2005**

**Descripción sucinta de los hechos:**

*La entidad consultante tiene intención de realizar una donación a una Fundación, donación que puede ser dineraria o consistir en el servicio de confección de una página web para la fundación. La fundación ha optado por la aplicación del régimen fiscal de la Ley 49/2002.*

**Cuestión planteada:**

*Se plantea si la entidad consultante podría aplicarse la deducción por donativos, aun cuando el mismo consistiera en el servicio de confección de una página web para la fundación, de cumplir ésta los requisitos de la Ley 49/2002.*

**Contestación:**

*(...), las fundaciones que cumplan todos los requisitos enumerados en el artículo 3.º de la Ley 49/2002, serán consideradas, a efectos de dicha Ley,*

*como entidades sin fines lucrativos y por tanto, podrán aplicar el régimen fiscal especial contenido en el Título II de dicha Ley y tendrán la consideración de entidades beneficiarias del mecenazgo a las que se refiere el artículo 16 de la misma Ley.*

*Si la Fundación que recibe los donativos del consultante cumple los señalados requisitos y se acoge al régimen fiscal de la Ley 49/2002, podrá tener la consideración de entidad beneficiaria del mecenazgo.*

*El capítulo II del Título III de la Ley 49/2002 regula el régimen fiscal de las donaciones y aportaciones, contemplando el artículo 17 los donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples realizados a favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo enumeradas en el artículo 16 entre ellas, las fundaciones a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el título II, que darán derecho a practicar las deducciones previstas en los artículos 19, 20 y 21 de la misma Ley:*

*«1. (...)*

*a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.*

*b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.*

*c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.*

*d) Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.*

*e) Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.»*

*En definitiva, para que las donaciones den derecho a las correspondientes deducciones han de adecuarse a las enumeradas en las letras anteriores, por lo que la prestación de un servicio como es el consistente en la confección de una página web, no entra dentro del ámbito de las donaciones susceptibles de deducción. Si la donación que la consultante realiza a una entidad beneficiaria del mecenazgo es monetaria, la misma dará derecho a practicar las deducciones que procedan, en este caso, la contemplada en el artículo 20 de la Ley 49/2002.*

Este criterio es reiterado en la Consulta V0997/15, de 27 de marzo, pronunciándose sobre el tratamiento de las donaciones de servicios con el siguiente literal:

**DGT: 27-03-2015**

**Núm. Consulta Vinculante: V0997/2015**

**Descripción sucinta de los hechos:**

*La entidad consultante, está debidamente acogida a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.*

*A la entidad consultante le han ofrecido personas físicas y jurídicas no vinculadas la prestación de servicios para el cumplimiento y desarrollo del objeto fundacional de la entidad sin contraprestación o remuneración alguna, es decir, "la donación" de servicios. Entre otros, se le ha ofrecido para parte de una empresa que explota vallas publicitarias que la entidad pueda utilizar dichas vallas de su titularidad, por tiempo determinado y sin coste alguno, para publicitar y difundir el objeto fundacional.*

*Se plantea la posibilidad de regular dicha cesión o acuerdo mediante un "convenio de colaboración empresarial" de los definidos en el artículo 25 de Ley 49/2002, de 23 de diciembre.*

**Cuestión planteada:**

**1º)** *Cuál sería el tratamiento a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de la "donación de servicios", tanto para la entidad como para el prestado o colaborador.*

**2º)** *Si es posible regular y documentar una prestación de servicios gratuita con la entidad consultante mediante un convenio de colaboración empresarial de los definidos y regulados en el artículo 25 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. En su caso, si la entidad consultante estaría obligada a emitir un certificado acreditativo de la citada "donación de servicios" en los términos establecidos en el artículo 25 de la citada Ley 49/2002, y el valor que debería considerarse a los efectos del convenio de colaboración empresarial y el certificado a emitir por la entidad.*

**3º)** *Si la mera "donación de servicios" supone la necesidad de emitir y poner a disposición del prestador del servicio un certificado acreditativo de la citada donación, y el importe por el que habría de consignarse el certificado.*

**Contestación:**

**Impuesto sobre Sociedades.**

*El artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, considera entidades sin fines lucrativos a los efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de la misma, entre otras a:*

*a) Las fundaciones.*

*b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.*

*(...)"*

*Por su parte el artículo 3 de la citada Ley, regula los requisitos de las entidades para ser consideradas como entidades sin fines lucrativos, entre otros:*

*(...)*

*La entidad consultante es una fundación que manifiesta que se encuentra acogida al régimen fiscal previsto en la Ley 49/2005 de 23 de diciembre.*

*Este Centro Directivo parte de la presunción que dicha Fundación se encuentra amparada por las disposiciones de la Ley 49/2002, y cumple con todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 3 de la citada Ley, si bien el cumplimiento de dichos requisitos es una cuestión de hecho que deberá ser probada por cualquier medio de prueba admitido en Derecho ante los órganos competentes de la Administración Tributaria y que este Centro Directivo no entra a valorar.*

*Por otra parte, de resultar aplicable a la consultante el Título II y III de la Ley 49/2002, entre los incentivos al mecenazgo, el artículo 25 de dicha Ley regula el régimen aplicable a los Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, disponiendo:*

*“1. Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.*

*La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios.*

*2. Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*3. El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de estos convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley.”*

*En primer lugar, plantea la entidad consultante si es posible regular y documentar una prestación de servicios gratuita con la entidad mediante un convenio de colaboración empresarial de los definidos en el artículo 25 anteriormente reproducido.*

*A través de un convenio de colaboración empresarial la entidad sin fines lucrativos se compromete a difundir la participación del colaborador en sus actividades a cambio de la contraprestación económica que recibe. El primer párrafo del artículo 25 transcrito se refiere a una ayuda económica “para la*

*realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad.” En definitiva, la ayuda económica ha de destinarse a estas actividades. La forma de materializar la ayuda económica puede ser dineraria entregando una cantidad a la entidad beneficiaria o bien asumiendo cualquier gasto derivado de servicios de terceros realizados en favor de dicha entidad. La ayuda económica, por tanto, se puede instrumentar en dinero y en contribuciones en especie que genere gastos a la sociedad.*

*No obstante, la prestación de un servicio, no constituye una forma de materializar la ayuda económica a que se refiere el artículo 25 relativo a los convenios de colaboración, no resultando válido, por tanto, a efectos de materializar la deducción de los gastos asociados a esta figura legal.*

*Finalmente, hay que señalar que la cesión de vallas de titularidad de la entidad por tiempo determinado y sin coste alguno, no constituye la “donación de un servicio” sino la donación de un derecho de uso, en cuyo caso sería de aplicación lo establecido en el artículo 17, de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, que añade:*

*“1. Darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados a favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior:*

- a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.*
- b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.*
- c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.*
- d) Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.*
- e) Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada a favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.*

*(..).”*

*La base de la deducción de conformidad con el artículo 18 de la citada ley será el valor contable del citado derecho en el momento de la transmisión, y en su defecto el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.*

*Por otra parte, el artículo 20 añade:*

*“1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de*

diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el 35 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18.(..).”

Finalmente, deberá justificarse el donativo del derecho efectuado a través del correspondiente certificado de conformidad con lo establecido en el artículo 24 de la Ley 49/2002 y el artículo 6 del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre.

#### **Impuesto sobre el Valor Añadido.**

El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que:

“Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.

(...).”

De acuerdo con lo establecido en el artículo 5.Uno de la citada Ley 37/1992, “a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”

Por su parte, el apartado dos del artículo 5 dispone que son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.



*En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.*

*Por otro lado, el artículo 9 de la Ley del Impuesto, que regula las operaciones asimiladas a las entregas de bienes, dispone lo siguiente:*

*“Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:*

*1.º El autoconsumo de bienes.*

*A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:*

*a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.*

*b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.*

*(...).”*

*De acuerdo con lo anterior, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes que integren el patrimonio empresarial o profesional y las prestaciones de servicios en cuya realización se utilicen medios afectos a la actividad empresarial o profesional cuando se realicen sin contraprestación (a título gratuito) por empresarios o profesionales en favor de la consultante.*

*El empresario o profesional que realice las citadas operaciones gravadas por el Impuesto deberá repercutir íntegramente el importe del mismo sobre la entidad consultante destinataria de las referidas operaciones, mediante la correspondiente factura.*

*De otro lado, no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios de que sea destinataria la entidad consultante cuando tales operaciones le sean efectuadas por quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales a efectos de dicho Impuesto o por quienes, teniendo tal condición, no efectúen dichas operaciones en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.*

Por lo que a los donativos se refiere, señala Pedreira (2003: 227) que «el que no se hable solamente de donaciones puede venir dado porque el término “donativo”, en su acepción usual, tiene un carácter modal: se entrega para una finalidad determinada. Sin embargo, la donación se efectúa para contribuir a los fines de la entidad, pero no para una campaña o una actuación concreta. Por último, la “aportación”, desde una perspectiva de Derecho Civil, puede calificarse como un negocio jurídico complejo de

destino de bienes. De ahí que en la materia que nos ocupa se suele relacionar con la dotación patrimonial que sirve para constituir una entidad sin fines lucrativos».

En similares términos se manifiesta Martín (2011: 77) cuando indica que «tampoco existe una definición normativa para las “aportaciones”. Con este término pensamos que se alude a las entregas gratuitas que se realizan para constituir una determinada clase de ENL, las fundaciones. Es la denominada dotación fundacional regulada en el art. 12 de la Ley 50/2002 (...). Hay que tener en cuenta que la fundación adquiere su personalidad jurídica con el acto de inscripción en el correspondiente registro (art. 4.1.LF), por lo que hasta ese momento no cumpliría con el requisito del art. 3.7 de la Ley 49/2002, que exige dicha inscripción. Con la inclusión de este término se garantiza que tales aportaciones también puedan ser deducibles. Estamos, pues, ante un acto de liberalidad que guarda muchas semejanzas con las donaciones, lo que justifica la aplicación del mismo incentivo fiscal».

**DGT: 12-09-2006**

**Núm. Consulta Vinculante: V1828/2006**

**Descripción sucinta de los hechos:**

*La entidad consultante, como empresa consultora de ingeniería, desarrolla numerosos proyectos de investigación, desarrollo e innovación. Desde 2005, forma parte de una Fundación, en calidad de Patrono Fundador, habiéndose comprometido a realizar una aportación inicial a la dotación patrimonial fundacional que consistirá en cuatro desembolsos anuales de idéntico importe.*

*De acuerdo con la escritura de constitución de la Fundación, aportada por la consultante, aquella tiene como función principal la de contribuir al desarrollo y al perfeccionamiento tecnológico, gestión tecnológica y de innovación, así como a la mejora de la competitividad y productividad de las empresas.*

*Siguiendo el escrito de consulta, la participación en dicha Fundación permitirá a la consultante conocer nuevos clientes y tener acceso a nuevos proyectos de I + D + i.*

**Cuestión planteada:**

*Se plantea si las cantidades anualmente aportadas a la Fundación pueden considerarse como gasto fiscalmente deducible, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1 e) del TRLIS, al estar dichas cantidades destinadas a la promoción tanto directa como indirecta de la entidad y al estar dicho gasto correlacionado con los ingresos de la misma.*

**Contestación:**

*A la luz de lo anterior, las aportaciones iniciales a la dotación fundacional llevadas a cabo por los fundadores, tienen la consideración de*

*aportaciones realizadas a título gratuito, es decir, sin contraprestación, o, dicho en otros términos, constituyen donativos y liberalidades, con arreglo a lo previsto en el artículo 14.1 e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en adelante TRLIS, por lo que no tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible del ejercicio. Y ello con independencia de que la participación en dicha Fundación pueda incidir positivamente, de forma directa o indirecta, en la actividad de la entidad consultante, puesto que no debe olvidarse que la fundación debe en todo caso servir fines de interés general y no fines particulares de sus fundadores, tal y como establece el artículo 3.º, apartados 2 y 3, de la Ley 50/2002, en virtud del cual:*

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

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

*En definitiva, las aportaciones iniciales a la dotación fundacional no tienen la consideración de gasto correlacionado con la obtención de ingresos, sino de mera liberalidad y por tanto de gasto fiscalmente no deducible a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.*

*Al margen de lo anterior, cabe hacer referencia al régimen fiscal especial de entidades sin fines lucrativos establecido en la ya citada Ley 49/2002, el cual será de aplicación a todas aquellas fundaciones y demás entidades sin fines lucrativos que cumplan los requisitos previstos en el artículo 3.º de dicha norma y que hubiesen optado por el correspondiente régimen especial, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley.*

*En caso de que la Fundación, en la cual participa la entidad consultante, cumpliera tales requisitos y hubiese optado por la aplicación de dicho régimen especial, procederá la aplicación de los artículos 16 y siguientes de la Ley 49/2002. En particular, de acuerdo con dicho precepto:*

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

*a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley. (...)»*

*A su vez, el artículo 17, establece lo siguiente:*

*«1. Darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y*

*simples, realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior:*

*a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos. (...)»*

*De acuerdo con la escritura de constitución de la Fundación, aportada por la consultante, no consta la imposición de condición alguna respecto de las aportaciones iniciales a la dotación fundacional, ni está prevista la revocación de dichas aportaciones por parte de los fundadores, por lo que pueden calificarse de aportaciones irrevocables, puras y simples, estando únicamente afectas al cumplimiento de los propios fines fundacionales.*

*Tratándose de un aportante sujeto al Impuesto sobre Sociedades, la deducción en cuota aplicable se regirá por lo previsto en el artículo 20 de la ya citada Ley 49/2002, en virtud del cual:*

*(...)*

*En definitiva, las aportaciones anuales a la dotación fundacional que debe realizar la consultante, tendrán la consideración de liberalidad y, por tanto, de gasto fiscalmente no deducible en el Impuesto sobre Sociedades del correspondiente ejercicio, siguiendo lo dispuesto en el artículo 14.1 e) TRLIS. Sin perjuicio de lo anterior, darán derecho a practicar la deducción en cuota del 35% contemplada en el artículo 20 de la Ley 49/2002, siempre y cuando la Fundación, beneficiaria de tales aportaciones, hubiese optado legítimamente por la aplicación del régimen fiscal especial previsto en dicha norma.*

En relación a la exigencia del carácter de puros y simples de los donativos y donaciones, entiende Martín (2011: 85) que no se debe excluir de los beneficios fiscales a las donaciones remuneratorias en cualquiera de sus dos modalidades (por méritos o por servicios) pues «no creemos que el motivo por el que se realiza la donación -ya sea por méritos o por servicios recibidos- tenga incidencia a la hora de permitir la aplicación de los incentivos sobre las donaciones remuneratorias como podría deducirse de una interpretación literal y estricta de la mención de las donaciones “puras y simples”. Hay que tener en cuenta que en las donaciones remuneratorias siempre hay un enriquecimiento para el donatario, al igual que en las puras, mientras que en las onerosas no siempre se produce, pues depende de la carga impuesta. En este sentido, la doctrina civilista coincide en que las donaciones por méritos son donaciones simples sin especialidad alguna. El motivo subjetivo por el que se forma el *animus donandi* no altera la tipificación de la donación. En cuanto a las remuneratorias por servicios, tampoco quedarían excluidas de los beneficios fiscales en tanto el enriquecimiento del donatario no se ve alterado por realizarse en agradecimiento (deuda moral) de un servicio recibido gratuitamente por el donante».

Plantea igualmente la doctrina citada *ut supra* si la imposición por el donante de un destino específico para lo donado impide el disfrute de los beneficios fiscales. Es decir, si la existencia de esta carga que la ENL tiene que cumplir impide o no la deducción fiscal, concluyendo (2011: 89) que habrá que «distinguir en función de la carga que se le impone, es decir, si la misma está relacionada o no con los fines de interés general de la ENL (...). Si la carga puede desnaturalizar los fines de la ENL es evidente que impediría el disfrute de los beneficios fiscales (...). También quedarían excluidas las donaciones modales en las que la carga implique el incumplimiento de los requisitos del art. 3 de la Ley 49/2002 (...), habrá que estar a las circunstancias concretas para determinar cuándo la carga puede desnaturalizar la naturaleza esencialmente gratuita de la donación. Por ello, la clave reside en que el gravamen que se impone sea claramente inferior a lo donado para que la ENL pueda verse beneficiada con la donación. Lo que, en definitiva, significa que existe un indudable enriquecimiento de la ENL derivado de la donación».

Se remite el citado autor al criterio de la DGT relativo, en primer lugar, a la inaplicabilidad del disfrute de los beneficios fiscales en el supuesto de que la carga desnaturaliza los fines de la ENL (V0002/2011, de 3 de enero) y, en segundo lugar, a la prevalencia del *animus donandi* del donante (V0668/2011, de 16 de marzo); consultas estas que, en lo que ahora interesa, seguidamente se reproducen:

**DGT: 03-01-2011**

**Núm. Consulta Vinculante: V0002/2011**

**Descripción sucinta de los hechos:**

*La consultante es una fundación cuyo fin es atender al cuidado de los ancianos que se hallen imposibilitados para el trabajo y carezcan de recursos, y la formación y ocupación de personas discapacitadas con minusvalías físicas o psíquicas.*

*La consultante optó en tiempo y forma por el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos.*

*La consultante va a suscribir unos contratos con una sociedad mercantil por los que recibe un usufructo temporal, de cinco años en principio, a título gratuito sobre un inmueble, y otro inmueble en concepto de donación, coincidiendo nudo propietario y donante en dicha sociedad mercantil, que a cambio percibiría todas las ayudas, subvenciones o aportaciones recibiera la consultante como consecuencia de los servicios de residencia de la tercera edad.*

**Cuestión planteada:**

*Tratamiento fiscal de las operaciones descritas a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Sociedades.*

**Contestación:**

**a) Impuesto sobre el Valor Añadido.**

(...)

**b) Impuesto sobre Sociedades.**

(...)

*De la documentación presentada, parece deducirse que la fundación consultante ha optado por la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002.*

*En cuanto a las operaciones descritas en la consulta, por las que la consultante, siendo titular de ayudas por la calificación de centro concertado, cede la explotación de dicho centro a una sociedad mercantil, que constituye a favor de la consultante un usufructo temporal, de cinco años en principio, a título gratuito sobre el inmueble donde se sitúa el centro, y dona a la misma otro inmueble; hay que señalar que la propia consultante manifiesta que las operaciones se realizan al amparo de la consejería de bienestar competente, ya que ésta obliga a las entidades mercantiles a estar o actuar bajo el protectorado de una entidad no lucrativa.*

*En relación al Impuesto sobre Sociedades, el artículo 6.º de la Ley 49/2002 regula las rentas exentas:*

*«Artículo 6.º Rentas exentas.*

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

*1.º Las derivadas de los siguientes ingresos:*

*c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.*

*En el caso objeto de consulta, en lo que respecta a las subvenciones objeto de consulta, subvención por plaza pública en residencia de la tercera edad cuya explotación lleva la sociedad mercantil con conocimiento de la consejería competente y bajo el protectorado de la consultante, no es un ingreso de la consultante, sino de la sociedad mercantil, ya que esta es la que asume los riesgos, responsabilidades y beneficios que pudieran derivarse de la actividad de residencia de la tercera edad.*

*En cuanto a los bienes y derechos que a título gratuito va a recibir la consultante, y la posibilidad de aplicar el régimen fiscal de las donaciones y aportaciones del capítulo II del título III de la Ley 19/2002, hay que indicar que la consultante es una entidad beneficiaria de mecenazgo de acuerdo con la letra a) del artículo 16; en consecuencia solo falta apreciar el cumplimiento de lo prescrito en el artículo 17 del mismo texto legal.*

*“Artículo 17. Donativos, donaciones y aportaciones deducibles.*

*1. Darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior:*

(...)

*El artículo 17 prescribe que solo dan derecho a practicar la deducción los donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples; pues bien el caso objeto de consulta tanto el usufructo temporal de un inmueble como la donación del otro inmueble está condicionada a que la sociedad mercantil donante tenga la explotación de la residencia de la que es titular la consultante; por consiguiente las donaciones no son puras y simples, condición requerida por el régimen fiscal especial.*

**DGT: 16-03-2011**

**Núm. Consulta Vinculante: V0668/2011**

**Descripción sucinta de los hechos:**

*Las entidades consultantes son fundaciones privadas del mismo ámbito autonómico.*

*De acuerdo con sus estatutos, la Fundación A tiene carácter de institución cultural y docente, siendo la finalidad de la misma promover, fomentar, divulgar, mejorar y desarrollar toda clase de actividades formativas y educativas, a nivel práctico y teórico, tanto en la esfera académica, en especial la universitaria, como en la aplicación práctica, mediante la realización de actividades docentes, culturales y educativas que ayuden a una mejor formación técnica, científica, humana y espiritual de la sociedad en general, en especial de la sociedad del ámbito de su comunidad autonómica, a todos los niveles. En cumplimiento de sus fines, la fundación A puede crear centros de enseñanza, en especial universitaria, así como financiar total o parcialmente y promover la dotación de equipamientos culturales y docentes.*

*La Fundación A, en su momento, promovió la constitución de una universidad privada, que bajo la normativa autonómica pasó a ser una fundación benéfica de tipo docente, la Fundación B, fundación que desarrolla la actividad de enseñanza universitaria en la comunidad, impartiendo diversas carreras universitarias, masters y cursos de post grado.*

*La Fundación A desarrolla directamente una actividad de enseñanza homologada impartiendo cursos de bachillerato en tres modalidades oficiales, y además participa activamente como socio de una asociación de utilidad pública destinada a la enseñanza no reglada que organiza cursos, conferencias especialmente en el ámbito de la orientación familiar.*

*La Fundación B realiza su actividad de docencia universitaria en inmuebles cedidos unos por la Fundación A y otros por terceros.*

*La cesión de uso de los inmuebles propiedad de la Fundación A a la Fundación B se han realizado a través de un contrato de donación temporal de usufructo con carga onerosa, de tal manera que la Fundación B debe de satisfacer por el uso del inmueble la totalidad del coste que deba de satisfacer la Fundación A por su adquisición y tenencia.*

*Por la carga onerosa, la Fundación A emite factura y repercute el correspondiente IVA.*

*La Fundaciones A y B están acogidas en régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002, y forman parte de un mismo proyecto docente, uniéndoles unos intereses comunes.*

*En cuanto al Patronato de la Fundación B, éste estaría formado por un máximo de 13 miembros de los cuales 7 los designa el Patronato de A, de entre sus propios patronos, y los restantes (2 a 6) los nombrarán libremente los 7 patronos indicados.*

**Cuestión planteada:**

*Habida cuenta la relación existente entre las fundaciones consultantes y las operaciones descritas entre ambas, se desea saber cuál es el tratamiento fiscal de las mismas, concretamente:*

*1.º Si hay vinculación entre las consultantes de acuerdo con el artículo 16.3 del TRLIS.*

*2.º Si en el análisis de comparabilidad hay un mercado propio para las entidades sin fines lucrativos.*

*3.º Cuál sería el tratamiento de un posible ajuste secundario.*

**Contestación:**

*En el caso objeto de consulta, las fundaciones consultantes están acogidas al régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, en los términos previstos en el título II de la mencionada Ley, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 9.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.*

*El artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en su redacción dada por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, con efectos para los períodos impositivos que se inician a partir de 1 enero de 2011, establece que:*

*«Artículo 16. Operaciones vinculadas.*

*1. 1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.*

*2.º (...)*

*2. (...).*

*3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:*

*(...)*

*d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.*

*(...)*

*Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de*



*Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas*

*(...)*»

*Por su parte, el artículo 42 del Código de Comercio establece lo siguiente:*

*(...)*

*Siguiendo los hechos manifestados en el escrito de consulta, el Patronato de la Fundación B estará formado por un máximo de 13 miembros, de los cuales 7 los designa el Patronato de A, de entre sus propios patronos, y los restantes (2 a 6) los nombrarán libremente los 7 patronos indicados.*

*Por lo tanto, y dado que en el supuesto concreto planteado concurre la situación prevista en la letra b) del artículo 42 del Código de Comercio, el cual resulta de aplicación a cualquier sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades aun cuando no revista forma mercantil, las fundaciones A y B pertenecen al mismo grupo, por lo que con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3, letra d), del artículo 16 del TRLIS, previamente transcrito, ambas entidades (A y B) tienen la consideración de entidades vinculadas.*

*(...)*

*De acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta, la Fundación B realiza parte de su actividad docente en inmuebles cedidos por la Fundación A. Dicha cesión se realiza en virtud de un contrato de donación temporal de usufructo con carga onerosa.*

*Las donaciones onerosas (o modales) están contempladas en el artículo 619 del Código Civil y se rigen por las disposiciones reguladoras de la donación en la parte que excedan del valor del gravamen impuesto. Pese a la imposición de una carga (o modo) sobre el donatario, la donación onerosa es un acto de liberalidad, en la medida en que dicha carga sea cuantitativamente inferior al valor de la cosa o el derecho donado. La asunción de dicha carga, por parte del donatario, no tiene la consideración de contraprestación puesto que, en todo caso, impera el animus donandi del donante.*

*Por tanto, aun cuando las fundaciones A y B tengan la consideración de entidades vinculadas, por formar parte de un mismo grupo, la donación onerosa, de carácter temporal, del derecho de usufructo sobre determinados inmuebles realizada por la fundación A en favor de la fundación B, no es sino la transmisión temporal, a título gratuito de un derecho de usufructo, por lo que resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 15, apartados 2 y 3 del TRLIS. En particular, la fundación donataria (B) deberá integrar, en la base imponible del período en que se realice la mencionada donación, el valor de mercado del derecho recibido. A tal efecto, deberá tomarse en consideración la existencia de una carga impuesta por el donante.*

*Desde el punto de vista de la fundación donante (A), el artículo 15.2 del TRLIS, exige igualmente valorar a mercado el elemento patrimonial transmitido*

*(derecho temporal de usufructo), por lo que deberá integrarse en la base imponible del período impositivo del período en que se lleva a cabo la mencionada donación, la diferencia entre el valor de mercado del derecho transmitido y su valor contable. En todo caso, a efectos de determinar el valor de mercado del derecho donado deberá tomarse en consideración que se trata de una donación modal u onerosa.*

*Por su parte, la pérdida de valor del inmueble que, en su caso, pudiera producirse como consecuencia de la constitución del derecho de usufructo no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos de lo dispuesto en el artículo 14.1.e) del TRLIS.*

*Dado que, con arreglo al artículo 15.2 del TRLIS, todos los elementos patrimoniales, transmitidos o adquiridos a título gratuito, deben valorarse por su valor de mercado, con independencia de la identidad del donante o del donatario, en virtud del principio de especialidad, con arreglo al cual la norma especial prevalece frente a la general, resultará de aplicación la regla de valoración contenida en el artículo 15.2 del TRLIS pese a que, con carácter general, el artículo 16 del TRLIS exija valorar a valor de mercado todas las operaciones realizadas entre partes vinculadas.*

*Por tanto, la valoración de las mencionadas donaciones, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, debe realizarse con arreglo a la regla especial de valoración recogida en el artículo 15.2 del TRLIS, por lo que no resultarán de aplicación las obligaciones de documentación previstas en el artículo 16.2 del TRLIS y desarrolladas en los artículos 18 y siguientes del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.*

*No obstante lo anterior, la cesión gratuita del derecho de usufructo temporal de determinados bienes inmuebles equipados para la docencia no tendrá ningún efecto fiscal en sede de la donante (fundación A), con arreglo a lo dispuesto en los artículos 6.º 3 y 8.º 2.a) de la Ley 49/2002, en la medida en que se trata de una cesión no vinculada a ninguna explotación económica sujeta y no exenta. Tampoco tendrá efecto fiscal alguno en sede de la donataria (fundación B), en la medida en que dicha donación será recibida para colaborar en la actividad ordinaria de dicha fundación (enseñanza universitaria), en virtud de lo dispuesto en el artículo 6.1.a) de la Ley 49/2002.*

#### **- 9.2.2.- Revocación de las donaciones.**

En los casos de revocación de la donación (art. 17.2) por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.

El art. 609 CC. se refiere a la donación como una de las formas de adquirir y transmitir la propiedad y los demás derechos; distinguiendo, en orden a delimitar la validez de su adquisición, en función de que se trate de bienes muebles o inmuebles. Tratándose de cosa mueble podrá hacerse verbalmente o por escrito (art. 632 CC). La verbal requiere la entrega simultánea de la cosa donada. Faltando este requisito, no surtirá efecto si no se hace por escrito y consta en la misma forma la aceptación.

Para que sea válida la donación de cosa inmueble, ha de hacerse en escritura pública, expresándose en ella individualmente los bienes donados y el valor de las cargas que deba satisfacer el donatario (art. 633 CC). La aceptación podrá hacerse en la misma escritura de donación o en otra separada; pero no surtirá efecto si no se hiciese en vida del donante. Hecha en escritura separada, deberá notificarse la aceptación en forma auténtica al donante, y se anotará esta diligencia en ambas escrituras.

Adquirida así la propiedad, el Código Civil previene una serie de supuestos de revocación de las donaciones en cuyo caso (art. 17.2 Ley 49/2002) el donante ingresará, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan. Así:

**i) Revocación por supervivencia o superveniencia de hijos.**

**Artículo 644.**

*Toda donación entre vivos, hecha por persona que no tenga hijos ni descendientes, será revocable por el mero hecho de ocurrir cualquiera de los casos siguientes:*

*1.º Que el donante tenga, después de la donación, hijos, aunque sean póstumos.*

*2.º Que resulte vivo el hijo del donante que éste reputaba muerto cuando hizo la donación.*

**ii) Revocación por incumplimiento de cargas.** No obstante, en estos supuestos no procederá practicar regularización alguna dado que ningún beneficio fiscal pudo tener una donación que no era pura y simple con el alcance expuesto.

**Artículo 647.**

*La donación será revocada a instancia del donante, cuando el donatario haya dejado de cumplir alguna de las condiciones que aquél le impuso.*

*En este caso, los bienes donados volverán al donante, quedando nulas las enajenaciones que el donatario hubiese hecho y las hipotecas que sobre ellos hubiese impuesto, con la limitación establecida, en cuanto a terceros, por la Ley Hipotecaria.*

iii) Revocación por ingratitud del donatario.

**Artículo 648.**

*También podrá ser revocada la donación, a instancia del donante, por causa de ingratitud en los casos siguientes:*

*1.º Si el donatario cometiere algún delito contra la persona, el honor o los bienes del donante.*

*2.º Si el donatario imputare al donante alguno de los delitos que dan lugar a procedimientos de oficio o acusación pública, aunque lo pruebe; a menos que el delito se hubiese cometido contra el mismo donatario, su cónyuge o los hijos constituidos bajo su autoridad.*

*3.º Si le niega indebidamente los alimentos.*

**- 9.2.3.- Base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones.**

El art. 18 de la Ley 49/2002 establece el criterio de valoración de la base para la deducción por donativos, donaciones y aportaciones realizados a favor de las entidades no lucrativas. Dicha valoración, efectuada por el donante, será consignada por la entidad beneficiaria en la certificación que debe expedir (art. 24 Ley 49/2002), justificativa de la efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones recibidos. De la inexactitud de dicha certificación se podría derivar la concurrencia, en su caso, del supuesto de responsabilidad contemplado en el art. 42.1.a) de la LGT anteriormente analizado (Capítulo 5).

**Artículo 42 LGT. Responsables solidarios.**

*1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*

*a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción*

La base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones realizados en favor de las entidades a las que se refiere el art. 16 de la Ley 49/20002 será:

**a)** En los donativos dinerarios, su importe.

**b)** En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

**c)** En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

d) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.

e) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

f) En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español a que se refieren los párrafos d) y e) del apartado 1 del artículo 17 de esta Ley, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.

El valor determinado de acuerdo con lo así dispuesto tendrá como límite máximo (art. 17.2) el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

La cuantía de la base de deducción obtenida puede no ser coincidente con el importe por el que se integrará en el patrimonio fundacional. A este respecto, la Norma de Registro y Valoración 20ª.2 del PC-ENL previene que las subvenciones, donaciones y legados de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien recibido, siempre que dicho valor razonable pueda determinarse de manera fiable. Del mismo modo el art. 17.4.a) de la LIS establece que se valorarán por su valor de mercado los bienes o derechos transmitidos o adquiridos a título lucrativo.

#### **- 9.2.4.- Deducción de la cuota de los Impuestos sobre la Renta.**

Los donativos, donaciones o aportaciones realizadas en favor de las entidades beneficiarias de la actividad de mecenazgo darán derecho a practicar una deducción en la cuota del impuesto personal sobre la renta del donante o aportante. Tales porcentajes de deducción y sus límites, pueden incrementarse en un máximo de cinco puntos porcentuales si la actividad de mecenazgo desarrollada por las entidades beneficiarias se encuentra comprendida en la relación de actividades prioritarias de mecenazgo que establezca la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra (ex art. 19 Ley 49/2002; redacción dada por DF Quinta. Primero. Uno de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, con efectos desde el 1 de enero de 2015) el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción, determinada según lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley, la siguiente escala:

<b>Base de deducción Importe hasta</b>	<b>Porcentaje de deducción</b>
150 euros	75
Resto base de deducción	30

Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros, será el 35 por ciento.

No obstante, la DF Quinta. Primero. Dos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, previene, con efectos exclusivamente para ejercicio 2015, que:

*Durante el período impositivo 2015 el porcentaje de deducción para bases de deducción de hasta 150 euros a que se refiere el apartado 1 del artículo 19 de esta Ley, será del 50 por ciento, y el aplicable al resto de la base de la deducción, el 27,5 por ciento. Cuando resulte de aplicación lo dispuesto en el último párrafo de dicho apartado, el porcentaje de deducción a aplicar será el 32,5 por ciento.*

La base de esta deducción se computará a efectos del límite previsto en el apartado 1 del artículo 69 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

***Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.***

***Artículo 69. Límites de determinadas deducciones.***

*1. La base de las deducciones a que se refieren los apartados 3 y 5 del artículo 68 de esta Ley, no podrá exceder para cada una de ellas del 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente.*

*2. Los límites de la deducción a que se refiere el apartado 2 del artículo 68 de esta Ley serán los que establezca la normativa del Impuesto sobre Sociedades para los incentivos y estímulos a la inversión empresarial. Dichos límites se aplicarán sobre la cuota que resulte de minorar la suma de las cuotas íntegras, estatal y autonómica, en el importe total de las deducciones por inversión en empresas de nueva o reciente creación, prevista en el artículo 68.1 de la misma, y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial, prevista en el artículo 68.5 de esta Ley.*

**Artículo 68. Deducciones.**

**3. Deducciones por donativos y otras aportaciones.**

*Los contribuyentes podrán aplicar, en este concepto:*

*a) Las deducciones previstas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.*

*b) El 10 por ciento de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en el párrafo anterior.*

*c) El 20 por ciento de las cuotas de afiliación y las aportaciones a Partidos Políticos, Federaciones, Coaliciones o Agrupaciones de Electores. La base máxima de esta deducción será de 600 euros anuales y estará constituida por las cuotas de afiliación y aportaciones previstas en la letra a) del apartado Dos del artículo 2 de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.*

Paralelamente, de acuerdo con la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, prevé las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre, entre otros extremos, deducciones en la cuota íntegra autonómica por (art. 46.1.c)]: Circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

En el ámbito de la Comunidad Valenciana, Ley 9/2014, de 29 de diciembre, de impulso de la actividad y del mecenazgo cultural en la Comunitat Valenciana, crea el Plan de Mecenazgo Cultural de la Generalitat como “articulación básica de las actividades culturales preferentes”, estableciendo sus fuentes de financiación y creando

nuevos beneficios fiscales en favor de los mecenas en el tramo autonómico de los impuestos estatales.

Se modifican igualmente los criterios de reparto en los supuestos de herencias intestadas en favor de la Generalitat, con el fin de que un tercio de lo así obtenido se destine al Plan de Mecenazgo Cultural de la Generalitat.

A este respecto, según indica el Preámbulo de la citada Ley 9/2014:

*El título III, de la promoción y desarrollo del mecenazgo, regula el mecenazgo de iniciativa privada en la Comunitat Valenciana, así como la acción de mecenazgo de la Generalitat, y crea el Plan de Mecenazgo Cultural de la Generalitat adjudicando su gestión a la Oficina del Mecenazgo Cultural. Crea igualmente la figura de gran mecenas, remitiendo su estatuto a un futuro desarrollo reglamentario. Además, declara la intención de la Generalitat de fomentar actos de sucesión testamentaria en favor de acciones de mecenazgo, y destina un tercio del caudal de la herencia a actuaciones del Plan de Mecenazgo Cultural de la Generalitat cuando se produzca una sucesión intestada en favor de la Generalitat.*

*Por último, el título IV, de las medidas fiscales de impulso del mecenazgo, establece las deducciones en la cuota autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por donaciones de carácter cultural, regula la reducción de la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en los supuestos de transmisiones mortis causa y de adquisiciones inter vivos, y establece los requisitos de las entregas de importes dinerarios para la aplicación de los beneficios fiscales recogidos en esta ley. Para cumplir este objetivo se modifican distintos preceptos de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.*

En sede del Impuesto sobre Sociedades, el art. 20 de la Ley 49/2002, redacción dada por DF Quinta. Segundo. Uno de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, con efectos desde el 1 de enero de 2015, dispone que:

1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III, y IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el 35 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las



liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40 por ciento.

No obstante, la DF Quinta. Primero Dos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, con efectos desde el 1 de enero de 2015, señala que:

*En los períodos impositivos que se inicien en el año 2015, el porcentaje de deducción a que se refiere el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 20 de esta Ley, será del 37,5 por ciento.*

La base de esta deducción (art. 20.2 Ley 49/2002) no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

En relación a estos extremos valga la CV1872/05 de 22 de septiembre, a cuyo tenor:

**DGT: 22-09-2005**

**Núm. de Consulta Vinculante: V1872/2005**

**Descripción sucinta de los hechos:**

*Una empresa, dedicada a la elaboración de prendas de vestir, tiene contabilizadas en su cuenta de existencias, a precio de coste, una serie de prendas que no tienen salida en el mercado. La empresa ha recibido una propuesta de Cruz Roja para que esas prendas le sean donadas a fin de colaborar en su objetivo social.*

**Cuestión planteada:**

*Si es deducible, para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, el importe del donativo por el valor contable de las existencias y si es deducible de la cuota íntegra el 35 por 100 de la base de deducción.*

**Contestación:**

*La disposición adicional quinta de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, establece lo siguiente:*

*«El régimen previsto en los artículos 5.º a 15, ambos inclusive, de esta Ley será de aplicación a la Cruz Roja Española y a la Organización Nacional de Ciegos Españoles, siempre que cumplan el requisito establecido en el último*

*párrafo del número 5.º del artículo 3.º de esta Ley, conservando su vigencia las exenciones concedidas con anterioridad a su entrada en vigor.*

*Estas entidades serán consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.»*

*Por tanto, los incentivos fiscales previstos en el título III de la Ley 49/2002 serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que la entidad consultante haga en favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo, entre ellas Cruz Roja Española, siempre que cumpla los requisitos exigidos en dicho título.*

*Los artículos 17, 18 y 20 de la Ley 49/2002 establecen lo siguiente (las referencias a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se entenderán realizadas a los preceptos correspondientes del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en adelante TRLIS):*

*«Artículo 17. Donativos, donaciones y aportaciones deducibles.*

*1. Darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior:*

*a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos (...).»*

*«Artículo 18. Base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones.*

*1. La base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo 16 será:*

*(...)*

*b) En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.*

*(...)*

*2. El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.»*

*«Artículo 20. Deducción de la cuota del Impuesto sobre Sociedades.*

*1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el 35 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.*

*2. La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.»*

*De acuerdo con los preceptos anteriores, la deducción se aplica sobre la cuota íntegra, minorada en las bonificaciones, deducciones por doble imposición y deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, y únicamente se vincula a la base imponible para limitar su importe.*

*La base sobre la que se aplicará el 35 por 100 de deducción será el valor contable de las existencias en el momento de la transmisión, sin que este valor pueda superar el valor normal de mercado de los bienes transmitidos en dicho momento.*

*Por otra parte, el gasto contable que se hubiese registrado con motivo de esta donación no será gasto deducible en la determinación de la base imponible de la entidad consultante en base a lo establecido en el artículo 14. 1.e) del TRLIS.*

Por último, tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes distingue el art. 21 de la LRF-ENL en función de que operen o no mediante establecimiento permanente. En el primer supuesto, podrán aplicar la deducción establecida en el artículo 20 (“Deducción de la cuota del Impuesto sobre Sociedades”).

No mediando establecimiento permanente, podrán aplicar la deducción establecida en el apartado 1 del art. 19 de la Ley en las declaraciones que por dicho impuesto presenten por hechos imposables acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación. La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo.

#### **- 9.2.5.- Actividades prioritarias de mecenazgo.**

La Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada ejercicio puede establecer (art. 22 LRF-ENL) una relación de las denominadas “actividades prioritarias de mecenazgo” en el ámbito de los fines de interés general citados en el número 1.º del art. 3.º de la Ley 49/2002, así como las entidades beneficiarias, de acuerdo con su artículo 16. En relación con dichas actividades y entidades, el legislador puede privilegiarlas elevando en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la LRF-ENL (Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Deducción

de la cuota del Impuesto sobre Sociedades y Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de no Residentes).

En uso de esta habilitación normativa, el Proyecto de PGE para 2016, establece para dicho ejercicio, una serie de actividades que, relacionadas con los fines de interés general a que se refiere el art. 3.1 de la Ley 49/2002 y que cuyos donatarios son alguna de las entidades beneficiarias del mecenazgo establecidas en el art. 16; a saber:

***Proyecto PGE 2016: Actividades prioritarias de mecenazgo***

*A los efectos de la deducción incrementada en estos Impuestos (5 puntos porcentuales más) y con el límite de 50.000€ anuales [Este límite no se aplica a la actividad llevada a cabo por la Fundación ONCE en el marco del Programa de Becas "Oportunidad al Talento", así como las actividades culturales desarrolladas por esta entidad en el marco de la Bienal de Arte Contemporáneo, el Espacio Cultural "Cambio de Sentido" y la Exposición itinerante "El Mundo Fluye] para cada aportante, tendrán esta consideración las siguientes:*

*– Las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios.*

*– Las llevadas a cabo por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo para la lucha contra la pobreza y la consecución de un desarrollo humano sostenible en los países en desarrollo.*

*– Las llevadas a cabo por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo para la promoción y el desarrollo de las relaciones culturales y científicas con otros países, así como para la promoción de la cultura española en el exterior.*

*– La promoción y la difusión de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado español llevadas a cabo por las correspondientes instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.*

*– La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el Anexo XIII de este Proyecto.*

*– Los programas de formación del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas.*

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

*– La investigación, desarrollo e innovación en las infraestructuras que forman parte del Mapa nacional de Infraestructuras Científicas y Técnicas Singulares (ICTS) aprobado el 7 de octubre de 2014 por el Consejo de Política*

*Científica, Tecnológica y de Innovación y que, a este efecto, se relacionan en el Anexo XIV de este Proyecto.*

*– La investigación, el desarrollo y la innovación orientados a resolver los retos de la sociedad identificados en la Estrategia Española de Ciencia y Tecnología y de Innovación para el período 2013-2020 y realizados por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a propuesta del Ministerio de Economía y Competitividad.*

*– El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación llevada a cabo por la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología.*

*– Los programas dirigidos a la erradicación de la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas o se realicen en colaboración con éstas.*

*– Las actividades de fomento, promoción y difusión de las artes escénicas y musicales llevadas a cabo por las Administraciones públicas o con el apoyo de éstas.*

*– Las llevadas a cabo por la Biblioteca Nacional de España en cumplimiento de los fines y funciones de carácter cultural y de investigación científica establecidos por la Ley 1/2005, de 24 de marzo, reguladora de la Biblioteca Nacional de España y por el Real Decreto 1638/2009, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto de la Biblioteca Nacional de España.*

*– Las llevadas a cabo por la Fundación CEOE en colaboración con el Consejo Superior de Deportes en el marco del proyecto “España Compite: en la Empresa como en el Deporte” con la finalidad de contribuir al impulso y proyección de las PYMES españolas en el ámbito interno e internacional, la potenciación de jóvenes talentos deportivos y la promoción del empresario como motor de crecimiento asociado a los valores del deporte.*

*– Las llevadas a cabo por la Fundación ONCE en el marco del Programa de Becas “Oportunidad al Talento”, así como las actividades culturales desarrolladas por esta entidad en el marco de la Bienal de Arte Contemporáneo, el Espacio Cultural “Cambio de Sentido” y la Exposición itinerante “El Mundo Fluye”.*

En estos supuestos, junto a la obligación que, con carácter general, establece el art. 24 de la Ley 49/2002, relativa a la certificación a expedir por la entidad beneficiaria justificativa de la efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles, junto a esta obligación, decíamos, la entidad beneficiaria incluirá, en la memoria económica que deban elaborar las entidades sin fines lucrativos, las actividades prioritarias de mecenazgo que, en su caso, desarrolle la entidad [art. 3º.1.h) Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la

aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo].

Paralelamente, en la declaración informativa a presentar ante la AEAT sobre las certificaciones emitidas de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles percibidos durante cada año natural (Modelo 182), se deberá efectuar referencia a si el donativo o la aportación se perciben para las actividades prioritarias de mecenazgo que se señalen por Ley de Presupuestos Generales del Estado [art. 6.2.d) RD 1270/2003].

En otro orden de cosas, y atendiendo a la finalidad de los incentivos reseñados, se declaran exentas en el impuesto personal del donante las ganancias patrimoniales y rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de estas donaciones o aportaciones. Así, el art. 23 de la Ley 49/2002 previene que estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el art. 17 de la LRF-ENL.

Por su parte, el art. 68.3 de la LIRPF (redacción dada por Ley 26/2014, de 27 de noviembre) regula, en su letra a), las deducciones previstas en la LRF-ENL, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, así como la deducción del 10 por ciento de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente [letra b)].

Al tiempo se declara [art. 33.4.a) LIRPF] la exención del Impuesto de las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el artículo 68.3 de esta Ley del IRPF.

En el ámbito de otros tributos, el art. 17.2 de la Ley 49/2002 declara la exención del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el art.17 de la LRF-ENL.

#### **- 9.2.6.- Justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles.**

La efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles se justificará mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria, quien deberá remitir a la Administración tributaria la información sobre las certificaciones expedidas. Dicha certificación (art. 24.3 Ley 49/2002) deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

- a)** El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.
- b)** Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida en las reguladas en el art. 16 de la Ley 49/2002.
- c)** Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario.
- d)** Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.
- e)** Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.
- f)** Mención expresa del carácter irrevocable de la donación.

Por último, a efectos de dar cumplimiento a la obligación de información a que se refiere el art. 24 de la Ley 49/2002, previene el art. 6.2 del RF que la entidad beneficiaria remitirá a la Administración tributaria una declaración informativa (Modelo 182) sobre las certificaciones emitidas de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles percibidos durante cada año natural, en la que, además de sus datos de identificación, deberá constar la siguiente información referida a los donantes y aportantes:

- a)** Nombre y apellidos, razón o denominación social.
- b)** Número de identificación fiscal.
- c)** Importe del donativo o aportación. En caso de que estos sean en especie, valoración de lo donado o aportado.
- d)** Referencia a si el donativo o la aportación se perciben para las actividades prioritarias de mecenazgo que se señalen por Ley de Presupuestos Generales del Estado.
- e)** Información sobre las revocaciones de donativos y aportaciones que, en su caso, se hayan producido en el año natural.
- f)** Indicación de si el donativo o aportación da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las comunidades autónomas.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año, en relación con los donativos percibidos en el año inmediato anterior.

### 9.3.- OTRAS FORMAS DE MECENAZGO

El Título III de la Ley 49/2002, regula los beneficios fiscales aplicables a otras actuaciones de mecenazgo distintas de la realización de donativos, donaciones y aportaciones y que se circunscriben a actuaciones de mecenazgo desarrolladas por empresarios; a saber: los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (art. 25), los gastos en actividades de interés general (art. 26) y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público (art. 27).

Como señala Bergós (2005: 1064), «la separación sistemática de las actividades recogidas en el Capítulo III respecto de aquellas fórmulas de colaboración, donaciones y aportaciones, previstas en el Capítulo II responde, sin duda, al deseo del legislador de diferenciar, una serie de actuaciones que basadas en la existencia de una contraprestación, cuando menos mediata, encuentran difícil acomodo en la concepción tradicional, pura, de “mecenazgo” dominada por el carácter altruista y el ánimo de liberalidad. No obstante, la consecución del interés general que preside estas actuaciones las hace igualmente merecedoras de protección por parte de los poderes públicos».

#### - 9.3.1.- Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.

Mediante los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (art. 25) los donantes allegan recursos a las entidades no lucrativas, en virtud de los convenios con ellas celebrados, para la realización de las actividades de interés general que les son propias. Los gastos así efectuados por los mecenas tendrán la consideración de gasto deducible de la base imponible de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, y del rendimiento neto de las actividades económicas en régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pudiendo resultar, a resultas de su integración en la base imponible del donante, una base imponible negativa a compensar en ejercicios siguientes.

#### ***Artículo 25. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.***

*1. Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.*



*La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios.*

El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de estos convenios de colaboración, será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002. Al tiempo, nos anuncia el legislador la no sujeción al IVA de estos convenios de colaboración, al indicar que “la difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios”.

Así, es doctrina constante de la DGT considerar que las cantidades percibidas en el marco de los convenios de colaboración citados, destinadas a la realización de sus objetivos de interés general, en virtud de los cuales una entidad sin fin lucrativo asume en contrapartida el compromiso de difundir la participación del colaborador, no constituirá prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni formarán parte de la base imponible de sus operaciones no computándose, de igual modo, en la base de cálculo del porcentaje de la prorrata.

En relación a estos extremos, valga la CV 0990/2005, que seguidamente se transcribe, en la que reitera Tributos que, en el caso de que las cantidades percibidas por la entidad en concepto de publicidad no deriven de la suscripción de un convenio de colaboración, sino que se trate de contraprestaciones de servicios de publicidad derivados de contratos de patrocinio publicitario, tales operaciones estarán sujetas y no exentas del IVA.

**DGT: 27-03-2015**

**Núm. Consulta Vinculante: V0990/2015**

**Descripción sucinta de los hechos:**

*La entidad consultante es una asociación sin ánimo de lucro que se encuentra acogida a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro e incentivos fiscales al mecenazgo.*

*Tiene la intención de suscribir y firmar con empresas y entidades mercantiles, acuerdos de colaboración mutua susceptibles de acogerse a la definición de "convenios de colaboración" del artículo 25 de la Ley 49/2002. En virtud de dichos acuerdos, la empresa o entidad mercantil colaboradora se comprometerá a abonar una cuantía económica, entregar bienes o derechos y/o prestar algún servicio de forma gratuita a favor de la entidad consultante, comprometiéndose esta, en difundir la participación del colaborador.*

*Potenciales colaboradores, han solicitado y planteado que se les facilite o faculte para hacer difusión y publicidad de su colaboración con la entidad en el*

marco de su política de comunicación, en el sentido más amplio posible. El objeto de esta demanda en concreto, es que en el marco de sus actividades publicitarias y de propaganda, puedan informar y hacer valer la participación y colaboración con la entidad. Con esta difusión de colaboración, las empresas colaboradoras persiguen conseguir o mejorar su reputación social. Por otro lado, esta difusión por parte de terceros, facilita y apoya la difusión y comunicación de las actividades de la entidad consultante.

**Cuestión planteada:**

**1º)** Si está la entidad consultante obligada a emitir y poner a disposición del colaborador un certificado acreditativo de la citada colaboración en los términos establecidos en el artículo 24 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

**2º)** Cuál sería el valor que debería considerarse a los efectos del convenio de colaboración empresarial y el certificado a emitir por parte de la entidad.

**3º)** Si se incorporara una cláusula o acuerdo en virtud del cual se facultara al colaborador a que difunda y haga mención de su condición de colaborador de la asociación se mantendría en su caso, a efectos fiscales, al calificación de "convenios de colaboración empresarial" del artículo 25 de la Ley 49/2002.

**4º)** Si este hecho imponible sería susceptible de gravamen a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**Contestación:**

**Impuesto sobre Sociedades.**

El artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, considera entidades sin fines lucrativos a los efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de la misma, entre otras a:

a) Las fundaciones.

b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.

(...)

Por su parte el artículo 3 de la citada Ley, regula los requisitos de las entidades para ser consideradas como entidades sin fines lucrativos, entre otros (...):

La entidad consultante es una asociación sin ánimo de lucro que manifiesta que se encuentra acogida al régimen fiscal previsto en la Ley 49/2005 de 23 de diciembre.

(...)

Por otra parte, de resultar aplicable a la consultante el Título II y III de la Ley 49/2002, entre los incentivos al mecenazgo, el artículo 25 de dicha Ley

*regula el régimen aplicable a los Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, disponiendo:*

*“1. Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.*

*La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios.*

*2. Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*3. El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de estos convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley.”*

*En primer lugar, plantea la entidad consultante si la suscripción de un convenio colaboración empresarial con un tercero la entidad se encuentra obligada a emitir un certificado de colaboración acreditativo de la citada colaboración, y en su caso cuál sería el valor que debería consignar en el citado certificado.*

*A través de un convenio de colaboración empresarial la entidad sin fines lucrativos se compromete a difundir la participación del colaborador en sus actividades a cambio de la contraprestación económica que recibe. El primer párrafo del artículo 25 transcrito se refiere a una ayuda económica “para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad.”*

*La norma exige que a cambio de la ayuda mencionada la entidad sin fines lucrativos se comprometa de difundir “por cualquier medio” la participación del colaborador en dichas actividades.*

*La expresión “por cualquier medio”, con independencia de que se haya participado económicamente o mediante contribuciones en especie, engloba cualquier forma de difusión en la que se dé a conocer la participación de la entidad colaboradora. Por otra parte, la difusión realizada por el propio colaborador, ya sea mediante mención en su publicidad o mediante la cesión de uso del nombre y logotipo por la entidad sin fines lucrativos, se trataría de una*

actividad no encuadrable en el artículo 25 de la Ley 49/2002 anteriormente mencionado.

*Sin perjuicio de lo anterior, y al margen del convenio de colaboración mencionado el colaborador podrá hacer mención de su condición de tal, en un sentido amplio, pero esta circunstancia se debe realizar al margen del convenio de colaboración mencionado, sin que desvirtúen la naturaleza de las donaciones realizadas a favor de entidades beneficiarias del mecenazgo por el hecho de que la empresa que la efectúe realice publicidad de la misma. Por otra parte, el convenio también habrá de especificar el importe de la "ayuda económica" recibida del colaborador, sin que la misma pueda ser variable en función de la actividad del mismo. El resultado que se pretende con la formalización de un convenio de colaboración, es la realización de fines de interés general, independientemente del resultado que pudiera obtener el colaborador como consecuencia de su colaboración.*

*Por otra parte, cabe señalar que la justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles está regulada en el artículo 24 de la Ley 49/2002 y en el artículo 6 del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre (BOE de 23 de octubre), que desarrolla dicho precepto estableciendo:*

*"1. La certificación a la que se hace referencia en el artículo 24 de la Ley 49/2002 deberá contener la siguiente información:*

*a) El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.*

*b) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002.*

*c) Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario.*

*d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.*

*e) Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.*

*f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones.*

*2. (...)"*

*El precepto anterior hace referencia a los donativos, donaciones y aportaciones deducibles, pero no a los convenios de colaboración empresarial objeto de la presente consulta, por tanto, la entidad consultante no deberá expedir la certificación a que hace referencia el artículo 24 de la Ley 49/2002, y el artículo 6 del Reglamento.*

***Impuesto sobre el Valor Añadido.***

*De acuerdo con el contenido de la consulta, la entidad sin ánimo de lucro consultante tiene la intención de suscribir y firmar con empresas y entidades mercantiles acuerdos de colaboración mutua susceptibles de acogerse a la definición de convenio de colaboración empresarial prevista en el artículo 25 de la Ley 49/2002.*

*En virtud de tales acuerdos, la empresa colaboradora se compromete a abonar una determinada cuantía económica así como a entregar determinados bienes o servicios de forma gratuita en favor de la consultante.*

*Se pregunta sobre el tratamiento de dichas operaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido según se califiquen o no las operaciones como convenios de colaboración empresarial.*

*La Resolución de 9 de marzo de 1999, de esta Dirección General, relativa a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con los convenios de colaboración en actividades de interés general regulados por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (BOE de 23 de marzo), estableció que el compromiso de difundir la participación del colaborador, asumido por las entidades sin fin lucrativo, en el marco de los convenios de colaboración regulados en el artículo 68 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general, no constituye prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (BOE de 24 de diciembre), que da nueva regulación a los incentivos fiscales que se contenían en el Título II de la Ley 30/1994, regula en su artículo 25 los Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, artículo anteriormente reproducido.*

*Por su parte, el artículo 16 de la Ley 49/2002, antes citada, dispone lo siguiente:*

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

*a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley.*

*(...).”*

*Por tanto, en el supuesto de que la entidad consultante se incluya dentro de las entidades beneficiarias del régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002, enumeradas en el artículo 16 de esta Ley, podrá serle de aplicación la regulación de los Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general contenida en el artículo 25 previamente citado.*

*En tal caso, es doctrina reiterada de este Centro directivo, y así se ha manifestado, entre otras, en las contestaciones a las consultas vinculantes V0472/08, de 3 de marzo, V1312/08, de 20 de junio o V1059-09, de 12 de mayo, considerar que las cantidades percibidas en el marco de los Convenios de colaboración citados que sean destinadas por la asociación consultante a la realización de sus objetivos de interés general, en virtud de los cuales una entidad sin fin lucrativo asume en contrapartida el compromiso de difundir la participación del colaborador, no constituirá prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tampoco formarán parte de la base imponible de sus operaciones y no se incluirán para el cálculo del porcentaje de la prorrata.*

*Lo anterior no obsta para que, de conformidad con el artículo 9.1º de la Ley 37/1992, queden sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes que integren el patrimonio empresarial o profesional y las prestaciones de servicios en cuya realización se utilicen medios afectos a la actividad empresarial o profesional que se realicen sin contraprestación (a título gratuito) por empresarios o profesionales en favor de la consultante.*

*El empresario o profesional que realice las citadas operaciones gravadas por el Impuesto deberá repercutir íntegramente el importe del mismo sobre la entidad consultante destinataria de las referidas operaciones, mediante la correspondiente factura. Por otro lado, en el caso de que las cantidades percibidas por la entidad consultante en concepto de publicidad no se deriven de la suscripción de los convenios de colaboración definidos en los párrafos anteriores sino que se trate de contraprestaciones de servicios de publicidad derivados de contratos de patrocinio publicitario, tales operaciones estarán, por tanto, sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

Nos encontramos, a juicio de Carbajo (2006: 110), ante «un *tertium genus*, entre el contrato de patrocinio publicitario, oneroso, de carácter mercantilista y dominado por el mercado, siendo su contraprestación un precio y la figura del mecenazgo puro, negocio jurídico presidido por la liberalidad, no lucrativo, con ausencia de contraprestación. Otras diferencias pueden venir dadas, por un lado, por su ámbito subjetivo, pues el convenio de colaboración sólo puede producirse con las entidades beneficiarias del mecenazgo citadas en el artículo 16 de la Ley 49/2002 y, en lo que respecta al ámbito objetivo, ya que su finalidad puede ser más amplia que la del contrato publicitario de patrocinio».

A este respecto resalta Gil del Campo (2010: 395) que «no debemos confundir esta figura con la correspondiente a los contratos de patrocinio publicitario, regulados en el art. 24 de la Ley 34/98, de 11 de noviembre, General de Publicidad. En estos contratos el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador. El régimen jurídico de estos contratos es el aplicable al

contrato de difusión publicitaria. Su diferencia respecto de los convenios de colaboración estribaría en la preponderancia de los fines publicitarios del patrocinador a diferencia de los convenios, en los cuales lo capital es la afectación finalista de la ayuda económica al cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad. En cualquier caso, en la práctica puede resultar difícil la calificación de un determinado acuerdo como contrato de patrocinio o convenio de colaboración por lo que, para evitar inseguridades jurídicas, el art. 6.1º de la Ley 49/2002 declara exentas las ayudas económicas recibidas en el marco de ambas figuras».

Por lo que a las obligaciones formales vinculadas a este beneficio fiscal se refiere, se prevé que las fundaciones, en la memoria económica que, en cumplimiento de lo establecido en la Ley 49/2002, deben elaborar las entidades sin fines lucrativos, informarán a cerca de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad, identificando al colaborador que participe en ellos con indicación de las cantidades recibidas [art. 3º.1.g) Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo].

A este respecto, valga la anteriormente reproducida Consulta V0990/15 en la que, junto a la posible sujeción al IVA de los Convenios de colaboración, se aborda la no obligación de expedir, en estos supuestos, la certificación contemplada en los artículos 24 de la Ley 49/2002 y 6 de su Reglamento, al hacer referencia éstos a los donativos, donaciones y aportaciones deducibles, pero no a los convenios de colaboración empresarial.

Por su parte, aborda el ICAC el tratamiento contable de los convenios de colaboración empresarial, en sede del donante, y su distinción con el contrato de patrocinio publicitario en los términos siguientes:

***BOICAC Nº 90/2012***

***Julio - 2012***

***Consulta 5***

*Sobre el reflejo contable de la aportación económica realizada por una empresa a dos fundaciones con las que se ha suscrito un convenio de colaboración empresarial.*

***Respuesta***

*El apartado 1 del artículo 25 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, señala:*

*“Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.*

*La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios”.*

*Por su parte, el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su primera parte, Marco Conceptual de la Contabilidad, dispone que los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro; que los gastos son decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales; que los pasivos son obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro; y que para reconocer un pasivo en el balance ha de ser probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad.*

*Pues bien, para poder otorgar un adecuado tratamiento contable a los hechos descritos y, en particular, para concluir si el importe de la ayuda comprometida debe reconocerse como un gasto en el momento inicial de la firma del convenio, o si debe periodificarse a medida que se difunda la colaboración, la cuestión a dilucidar, como paso previo, es saber cuál es la causa del desplazamiento patrimonial.*

*Si una vez analizado el fondo económico del convenio de colaboración pudiera llegarse a concluir que las fundaciones asumen una obligación equivalente, en términos de racionalidad económica, a la contraprestación recibida para difundir la colaboración de la entidad aportante, el acuerdo debería calificarse como la prestación de un servicio de publicidad y la imputación del gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias debería ajustarse al principio de devengo y, en consecuencia, reconocerse a medida que se fuese incurriendo en la prestación del servicio por parte de las fundaciones.*

*Por el contrario, si después de realizar el citado análisis, se llegase a la conclusión que la causa que justifica el desplazamiento patrimonial no es otra*



*que conceder una ayuda a las citadas entidades a cambio de una contraprestación simbólica, en comparación con el importe comprometido, consistente en difundir la colaboración de la consultante en las actividades desarrolladas por las fundaciones, el acuerdo suscrito, a diferencia de los contratos de patrocinio (que se rigen por la Ley General de Publicidad) no parece que encierre dos obligaciones a ejecutar por las partes, sino que su naturaleza jurídica y, en consecuencia, económica, estaría más cercana a la donación. Si así fuese, desde un punto de vista contable, en la medida que la salida de recursos sea probable, y en sintonía con las definiciones que se han reproducido más arriba, la obligación incurrida por la empresa debería llevar a reconocer, en el momento inicial, un gasto y el correspondiente pasivo por el valor actual del importe total comprometido.*

### **- 9.3.2.- Gastos en actividades de interés general.**

En estos supuestos, es el empresario quien por sí, o en colaboración con una entidad no lucrativa, realiza directamente los gastos para los fines de interés general a que se refiere el art. 3.1 de la Ley 49/2002. Tales gastos (art. 26.1) tendrán la consideración de deducibles para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; disipándose así cualquier reparo sobre su deducibilidad.

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

***Artículo 15. Gastos no deducibles.***

*No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:*

***e) Los donativos y liberalidades.***

Como señala Pedreira (2003: 279), «(...) ya no se trata de una colaboración activa con una entidad sin fines lucrativos, sino que se produce una actuación directa de la empresa para ayudar a solucionar necesidades sociales, culturales, formativas, medioambientales, etc. (...). Los gastos derivados de la organización por una empresa de una carrera popular, de una fiesta de la bicicleta, de un ciclo de conferencias o de un curso de pintura, por citar ejemplos que están en la mente de todos, son íntegramente deducibles de su base imponible sin necesidad de acudir a ninguna figura de mecenazgo fiscal, con sus límites y obligaciones formales».

Paralelamente, se introduce, en idénticos términos a los establecidos en relación a los Convenios de colaboración empresarial, la incompatibilidad de la deducción de los

gastos en actividades de interés general con los demás incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002 (art. 26.2).

**- 9.3.3.- Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.**

***Artículo 27. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.***

*1. Son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley.*

*2. La Ley que apruebe cada uno de estos programas regulará, al menos, los siguientes extremos:*

*a) La duración del programa, que podrá ser de hasta tres años.*

*b) La creación de un consorcio o la designación de un órgano administrativo que se encargue de la ejecución del programa y que certifique la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo.*

*En dicho consorcio u órgano estarán representadas, necesariamente, las Administraciones públicas interesadas en el acontecimiento y, en todo caso, el Ministerio de Hacienda.*

*Para la emisión de la certificación será necesario el voto favorable de la representación del Ministerio de Hacienda.*

*c) Las líneas básicas de las actuaciones que se vayan a organizar en apoyo del acontecimiento, sin perjuicio de su desarrollo posterior por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente en planes y programas de actividades específicas.*

*d) Los beneficios fiscales aplicables a las actuaciones a que se refiere el párrafo anterior, dentro de los límites del apartado siguiente.*

*3. Los beneficios fiscales establecidos en cada programa serán, como máximo, los siguientes:*

***Primero.*** *Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.*

*El importe de esta deducción no puede exceder del 90 por 100 de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades*

*a que se refiere el artículo 2.º de esta Ley, encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en esta Ley.*

*Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total del gasto realizado. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicho gasto.*

*Esta deducción se computará conjuntamente con las reguladas en el Capítulo IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a los efectos establecidos en el artículo 44 del mismo.*

**Segundo.** *Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente tendrán derecho a las deducciones previstas, respectivamente, en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley, por las donaciones y aportaciones que realicen a favor del consorcio que, en su caso, se cree con arreglo a lo establecido en el apartado anterior.*

*El régimen de mecenazgo prioritario previsto en el artículo 22 de esta Ley será de aplicación a los programas y actividades relacionados con el acontecimiento, siempre que sean aprobados por el consorcio u órgano administrativo encargado de su ejecución y se realicen por las entidades a que se refiere el artículo 2.º de esta Ley o por el citado consorcio, elevándose en cinco puntos porcentuales los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley.*

**Tercero.** *Las transmisiones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados tendrán una bonificación del 95 por 100 de la cuota cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de inversiones con derecho a deducción a que se refiere el punto primero de este apartado.*

**Cuarto.** *Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas tendrán una bonificación del 95 por 100 en las cuotas y recargos correspondientes a las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas de actividades elaborados por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente.*

**Quinto.** *Las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo programa tendrán una bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa.*

*Sexto. A los efectos previstos en los números anteriores no será de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9.º de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.*

*4. La Administración tributaria comprobará la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales, practicando, en su caso, la regularización que resulte procedente.*

*5. Reglamentariamente, se establecerá el procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.*

Por último, el art. 27 de la LRF-ENL regula los denominados programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, definiéndolos como el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley. Se crea así, según reza la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002, un marco jurídico al que deberán ajustarse los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que pueda establecerse por Ley, fijando su contenido máximo, duración y reglas básicas.

La génesis de esta figura es sintetizada por Blázquez y Martín (2012: 799) indicando que, «desde hace ya algunos años se están organizando en nuestro país importantes eventos relacionados con la cultura, el arte, la religión, el deporte u otros fines de interés general. Son ejemplos de ello: la EXPO 92, los diferentes Años Santos o las Capitales Europeas de la Cultura, el “IV Centenario del Quijote”, los “XV Juegos del Mediterráneo, Almería 2005” o la “Copa América 2007”. La celebración de estos eventos siempre ha estado amparada por un régimen de beneficios fiscales con el que se pretendía fomentar su mecenazgo. En un principio fue la Ley de acompañamiento a los presupuestos la que anualmente regulaba la duración y el contenido de los concretos beneficios fiscales de los que se podía disfrutar. Pero, para evitar esta dispersión normativa y la posibilidad de un régimen de beneficios fiscales para cada evento, la Ley 49/2002 ha creado el marco jurídico al que deberán ajustarse los llamados “programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público” que en los años siguientes se establezcan. Dentro de ese programa, los incentivos fiscales al mecenazgo tendrán que ajustarse a la regulación del artículo 27 de la Ley 49/2002»

Para el ejercicio 2016, según el Proyecto de PGE para dicho año, se declaran como tales los siguientes:

- II Centenario del Museo Nacional del Prado: la duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 20-11-16 hasta el 19-11-19.
- Campeonato del Mundo FIS de Freestyle y Snowboard Sierra Nevada 2017: la duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 01-01-16 hasta el 31-12-18.
- Vigésimo aniversario del Museo Thyssen-Bornemisza: la duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 01-01-16 hasta el 31-12-18.
- Campeonato de Waterpolo Barcelona 2018: la duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 01-01-16 hasta el 31-12-18.
- Centenario del nacimiento de Camilo José Cela: la duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 01-01-16 hasta el 30-06-17
- 2017: Año de la retina en España: la duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 01-01-16 hasta el 31-12-17.

## 10.- BUEN GOBIERNO CORPORATIVO Y TRANSPARENCIA FISCAL

Siguiendo a Mateu (2011: 315), podemos definir “El Buen Gobierno Corporativo” como «un conjunto de principios y reglas de conducta para la organización y el funcionamiento eficaz, transparente y justo de las sociedades y la satisfacción del interés social ..... no se trata sólo de hacer bien las cosas, de evitar abusos y concentraciones de poder, de garantizar que todos los intereses encuentren protección, de conseguir que los mercados conozcan la realidad de los resultados y de las principales operaciones de las sociedades, se trata también de que la gestión social, empezando por el Consejo de Administración, sea leal al interés social y cumpla rigurosamente la legislación vigente».

Esta búsqueda de un funcionamiento eficaz y transparente de una organización en su ámbito interno y en sus relaciones con los “stakeholders” de la sociedad adquiere especial relevancia en el ámbito fundacional pues, como señala Peñalosa (2014: 151), las fundaciones «i) son entidades de base patrimonial en las que no existe tal dueño, sino un fin al que la organización se debe; ii) como consecuencia de ello, y a pesar de que pueda existir un desdoblamiento orgánico a través de la delegación de funciones, las facultades de “gobierno” y “representación” -en terminología legal- están atribuidas al mismo órgano, el patronato, a diferencia de lo que ocurre en las asociaciones en las que, como en las sociedades, existe una asamblea o junta general y una junta directiva o consejo; iii) existe la figura del fundador, al que la ley atribuye ciertas facultades, distintas a las del accionista, pero cuya voluntad ha de guiar la misión fundacional y iv) todas están sujetas a la supervisión de los protectorados y, por tanto, de la Administración, en un equilibrio a veces difícilmente conciliable con su necesaria autonomía de gestión».

Por su parte Martín Cavanna (2013: 67) establece el contenido de un código de buen gobierno a partir de los siguientes capítulos:

**A)** «Transparencia y rendición de cuentas: Se trata de orientaciones dirigidas a facilitar la obligación de la fundación de rendir cuentas a la sociedad y hacer accesible la información relevante a sus diferentes grupos de interés. Por transparencia y rendición de cuentas se entiende “el esfuerzo por publicar y diseminar la información relevante de la organización haciéndola accesible a los diferentes grupos de interés o partes interesadas (*stakeholders*) en forma permanente y actualizada”.

**B)** Naturaleza y funcionamiento del órgano de gobierno: Es la sección más extensa con diferencia. Entre otros temas se desarrollan: a) Las responsabilidades generales de los patronos, b) Los deberes de diligencia y lealtad de los patronos, así como la cuestión relativa los conflictos de intereses, c) La selección, designación y cese de los patronos, d) La estructura del patronato y sus diferentes cargos, e) El funcionamiento del patronato, f) La evaluación del patronato y g) Las relaciones con la dirección ejecutiva.

**C)** Recaudación de fondos responsables y derechos de los donantes: Las recomendaciones de esta sección van dirigidas especialmente a aquellas fundaciones que recaudan recursos del público en general. La intención que persiguen es impulsar la transparencia de las actividades de recaudación, así como la protección de la voluntad y derechos de información de los donantes.

**D)** Control y supervisión financiera. Se recogen prácticas tendentes a facilitar una mayor claridad y transparencia en la información económico-financiera, así como un control más riguroso de la actividad económica de la fundación que contribuya a garantizar su sostenibilidad futura».

Por lo que al concreto alcance del principio de Transparencia se refiere, entiende Navarro (2014: 39) cuanto sigue:

«La Transparencia y la rendición de cuentas son, por lo tanto, la capacidad de responder a las peticiones de información de unos ciudadanos cada vez más exigentes con el papel social que deben cumplir las organizaciones sociales. La transparencia facilita el escrutinio de la coherencia ética de los compromisos y declaraciones públicas de las ONG, la medición del saldo entre lo que dicen y lo que hacen». Añadiendo que «la transparencia no se limita a la publicación más o menos formal y rutinaria (boletines internos, registros, etc.) de unos estados financieros, sino que debe ser una información que reúna los siguientes requisitos:

1. Ser veraz y completa: las informaciones publicadas deben ser no solo ciertas, sino también completas, evitándose el sesgo que en ocasiones puede producirse (publicándose, por ejemplo, puntos fuertes de auditoría ética y omitiéndose aspectos manifiestamente mejorables). La información proporcionada por la ONG no debe ser solamente financiera y contable, sino cubrir otros aspectos relacionados con la llamada Responsabilidad Social (RS), tales como la filosofía, misión y valores de la ONG o el tratamiento que se da a los derechos sociolaborales, medioambientales y humanos. La Coordinadora Española de ONGD ha desarrollado unos completos indicadores de transparencia y buen gobierno que tangibilizan esos grandes bloques temáticos que, además, pueden ser auditados externamente.

2. Comprensible e inteligible: no basta con la publicación de la memoria o las cuentas anuales en un formato solamente comprensible por un puñado de auditores especializados sino que hay que adaptar esa información financiera al nivel medio de los grupos de interés de la ONG. Si no es así, estaríamos hablando de una transparencia incompleta, solo válida para “conocedores” y, por lo tanto, muy limitada en su alcance.

3. Pública y fácilmente accesible: la información debe ser fácilmente accesible para el público en general, evitando limitarla a aquellos circuitos legal o profesionalmente exigibles (registros, boletines, etc.) y ampliándola a otros canales de comunicación de mayor impacto o efecto multiplicador (páginas web corporativas, boletines a clientes, socios, etc.)».

La Ley 50/2002 no recoge, en base al principio de autonomía de la voluntad del fundador, prevenciones concernientes a la estructura organizativa de dicho Buen Gobierno Corporativo. No obstante, como pone de manifiesto Peñalosa (2014: 154), «esta situación ha ido cambiando progresivamente, conforme las fundaciones han ido extendiendo su actividad, al tiempo que son consideradas un operador económico más. El propio Reglamento de Fundaciones del año 2007 (Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre) ya recogió un capítulo completo dedicado al funcionamiento del patronato, aplicable en defecto de disposiciones estatutarias -siguiendo el principio de autonomía y subsidiariedad propio del gobierno corporativo- que contiene reglas relativas no solo a la formación de la voluntad del órgano colegiado, sino también a potenciales conflictos de interés que requieren una determinada actuación por parte de los patronos».

Reseña dicha autora determinadas disposiciones en las que se contemplan obligaciones que atañen al gobierno corporativo; remitiéndonos, en primer lugar, «al Código de Conducta para la realización de inversiones financieras temporales por las

entidades sin fines de lucro, aprobado por el Banco de España y por la CNMV (Resolución de 19 de diciembre de 2003 del Consejo de Gobierno del Banco de España y Acuerdo de 20 de noviembre de 2003 del Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, BOE de 8 de enero de 2004), que obliga a informar sobre la política de selección de estas inversiones y a explicar el grado de cumplimiento de las recomendaciones del código».

En segundo lugar, referencia el documento de “Mejores Prácticas en la Lucha contra el Blanqueo de Capitales y la Financiación del Terrorismo. Sector Organizaciones sin Fin de Lucro”, aprobado por la Secretaria General del Tesoro, que recoge las recomendaciones del GAFI (Grupo de Acción Financiera Internacional sobre el Blanqueo de Capitales).

Las organizaciones sin fines de lucro (OSFL) -según nomenclatura de dicho documento- resultan vulnerables al riesgo de abuso para actividades de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo. De ahí la prevención establecida en el art. 39 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo, a cuyo tenor:

*“(...) el personal con responsabilidades en la gestión de OSFL velará para que éstas no sean utilizadas para el blanqueo de capitales o para canalizar fondos o recursos a las personas o entidades vinculadas a grupos u organizaciones terroristas”. En particular, establece que “todas las fundaciones y asociaciones conservarán durante al menos diez años registros con la identificación de todas las personas que aporten o reciban a título gratuito fondos o recursos de la OFSL, en los términos de los artículos 3 y 4 de esta Ley”.*

***Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo***

***Artículo 3.º Identificación formal.***

*1. Los sujetos obligados identificarán a cuantas personas físicas o jurídicas pretendan establecer relaciones de negocio o intervenir en cualesquiera operaciones.*

*En ningún caso los sujetos obligados mantendrán relaciones de negocio o realizarán operaciones con personas físicas o jurídicas que no hayan sido debidamente identificadas. Queda prohibida, en particular, la apertura, contratación o mantenimiento de cuentas, libretas, activos o instrumentos numerados, cifrados, anónimos o con nombres ficticios.*

*2. Con carácter previo al establecimiento de la relación de negocios o a la ejecución de cualesquiera operaciones, los sujetos obligados comprobarán la identidad de los intervinientes mediante documentos fehacientes. En el supuesto de no poder comprobar la identidad de los intervinientes mediante documentos fehacientes en un*



*primer momento, se podrá contemplar lo establecido en el artículo 12, salvo que existan elementos de riesgo en la operación.*

*(...)*

**Artículo 4.º Identificación del titular real.**

*1. Los sujetos obligados identificarán al titular real y adoptarán medidas adecuadas a fin de comprobar su identidad con carácter previo al establecimiento de relaciones de negocio o a la ejecución de cualesquiera operaciones.*

*2. A los efectos de la presente Ley, se entenderá por titular real:*

*a) La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones.*

*b) La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica. Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea o de países terceros equivalentes.*

*c) La persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25 por ciento o más de los bienes de un instrumento o persona jurídicas que administre o distribuya fondos, o, cuando los beneficiarios estén aún por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa principalmente la persona o instrumento jurídicos.*

*3. Los sujetos obligados recabarán información de los clientes para determinar si éstos actúan por cuenta propia o de terceros. Cuando existan indicios o certeza de que los clientes no actúan por cuenta propia, los sujetos obligados recabarán la información precisa a fin de conocer la identidad de las personas por cuenta de las cuales actúan aquéllos.*

*4. Los sujetos obligados adoptarán medidas adecuadas al efecto de determinar la estructura de propiedad o de control de las personas jurídicas.*

*Los sujetos obligados no establecerán o mantendrán relaciones de negocio con personas jurídicas cuya estructura de propiedad o de control no haya podido determinarse. Si se trata de sociedades cuyas acciones estén representadas mediante títulos al portador, se aplicará la prohibición anterior salvo que el sujeto obligado determine por otros medios la estructura de propiedad o de control. Esta prohibición no será aplicable a la conversión de los títulos al portador en títulos nominativos o en anotaciones en cuenta.*

Las recomendaciones formuladas conciernen al funcionamiento de los Órganos de Gobierno, la planificación y seguimiento técnico de la actividad y a la transparencia financiera; aconsejándose, entre otras, las siguientes actuaciones: **(i)** Relativas al funcionamiento de los Órganos de Gobierno: elaborar procedimientos que aseguraran la idoneidad ética y profesional de los miembros del órgano de gobierno y administración;

adoptar los mecanismos necesarios que promuevan una adecuada transparencia financiera y que prevengan los conflictos de interés y las incompatibilidades en los miembros del órgano de gobierno; **(ii)** Relativas a la Planificación y seguimiento técnico de la actividad: establecer unos criterios claros de selección de proyectos que deberían ser aprobados por el órgano de gobierno, aprobar un plan de actividades anuales, informar a los potenciales donantes del destino previsto de los fondos y asegurarse de que se emplean con dicho fin, informar a los donantes del detalle de las actividades realizadas con los fondos recibidos instaurar sistemas de seguimiento interno y control de las actividades y realizar y conservar informes de progreso y finalización de los proyectos/actividades; **(iii)** Relativas a la transparencia financiera: aprobación de criterios para aceptar donaciones; documentar la imputación de los fondos recaudados a las actividades de cada año; elaboración y liquidación de un presupuesto anual y presupuestos por proyectos y minimizar el uso de efectivo.

Igualmente, aunque circunscrita a sus específicos destinatarios, la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de Cajas y Fundaciones Bancarias obliga a estas fundaciones a hacer público un informe anual con un contenido mínimo referido al órgano de gobierno, la política de inversiones, de remuneraciones y de conflicto de interés.

Mención especial merece la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, en cuyo Preámbulo se indica que:

*La transparencia, el acceso a la información pública y las normas de buen gobierno deben ser los ejes fundamentales de toda acción política. Sólo cuando la acción de los responsables públicos se somete a escrutinio, cuando los ciudadanos pueden conocer cómo se toman las decisiones que les afectan, cómo se manejan los fondos públicos o bajo qué criterios actúan nuestras instituciones podremos hablar del inicio de un proceso en el que los poderes públicos comienzan a responder a una sociedad que es crítica, exigente y que demanda participación de los poderes públicos.*

El ámbito subjetivo de aplicación de dicha norma incluye a las fundaciones del sector público previstas en la legislación en materia de fundaciones [artículo 2.1.h)]. Se previene igualmente, que las disposiciones del capítulo II (Publicidad activa) del título I (Transparencia de la actividad pública) serán también aplicables a las entidades privadas que perciban durante el período de un año ayudas o subvenciones públicas en una cuantía superior a 100.000 euros o cuando al menos el 40% del total de sus ingresos anuales tengan carácter de ayuda o subvención pública, siempre que alcancen como mínimo la cantidad de 5.000 euros [art. 3. b) LT].

La Ley 19/2013 establece, como principios generales (art. 5), la obligación de publicar de forma periódica y actualizada la información cuyo conocimiento sea relevante para garantizar la transparencia de su actividad relacionada con el funcionamiento y control de la actuación pública. La información será comprensible, de acceso fácil y gratuito y estará a disposición de las personas con discapacidad en una modalidad suministrada por medios o en formatos adecuados de manera que resulten accesibles y comprensibles, conforme al principio de accesibilidad universal y diseño para todos.

La información sujeta a las obligaciones de transparencia será publicada en las correspondientes sedes electrónicas o páginas web y de una manera clara, estructurada y entendible para los interesados y, preferiblemente, en formatos reutilizables. Se establecerán los mecanismos adecuados para facilitar la accesibilidad, la interoperabilidad, la calidad y la reutilización de la información publicada así como su identificación y localización.

Cuando se trate de entidades sin ánimo de lucro que persigan exclusivamente fines de interés social o cultural y cuyo presupuesto sea inferior a 50.000 euros, el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la LT podrá realizarse utilizando los medios electrónicos puestos a su disposición por la Administración Pública de la que provenga la mayor parte de las ayudas o subvenciones públicas percibidas.

No obstante, se establece la aplicación, en su caso, de los límites al derecho de acceso a la información pública previstos en los arts. 14 y 15. A este respecto, cuando la información contuviera datos especialmente protegidos, la publicidad sólo se llevará a cabo previa disociación de los mismos.

**Artículo 14.1 Límites al derecho de acceso.**

*El derecho de acceso podrá ser limitado cuando acceder a la información suponga un perjuicio para:*

- a) La seguridad nacional.*
- b) La defensa.*
- c) Las relaciones exteriores.*
- d) La seguridad pública.*
- e) La prevención, investigación y sanción de los ilícitos penales, administrativos o disciplinarios.*
- f) La igualdad de las partes en los procesos judiciales y la tutela judicial efectiva.*
- g) Las funciones administrativas de vigilancia, inspección y control.*
- h) Los intereses económicos y comerciales.*
- i) La política económica y monetaria.*

*j) El secreto profesional y la propiedad intelectual e industrial.*

*k) La garantía de la confidencialidad o el secreto requerido en procesos de toma de decisión.*

*l) La protección del medio ambiente.*

**Artículo 15.1 Protección de datos personales.**

*Si la información solicitada contuviera datos especialmente protegidos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 7 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, el acceso únicamente se podrá autorizar en caso de que se contase con el consentimiento expreso y por escrito del afectado, a menos que dicho afectado hubiese hecho manifiestamente públicos los datos con anterioridad a que se solicitase el acceso.*

*Si la información incluyese datos especialmente protegidos a los que se refiere el apartado 3 del artículo 7 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, o datos relativos a la comisión de infracciones penales o administrativas que no conllevasen la amonestación pública al infractor, el acceso sólo se podrá autorizar en caso de que se cuente con el consentimiento expreso del afectado o si aquél estuviera amparado por una norma con rango de Ley.*

De acuerdo con lo establecido en los arts. 6 y 8 de la LT, las fundaciones comprendidas en su ámbito de aplicación publicarán de forma periódica y actualizada en su página web, de una manera clara, estructurada y entendible para los interesados la siguiente información:

**a) Información institucional, organizativa y de planificación (art. 6 Ley 19/2013).**

Los sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de la LT (Título I) publicarán información relativa a las funciones que desarrollan, la normativa que les sea de aplicación así como a su estructura organizativa. A estos efectos, incluirán un organigrama actualizado que identifique a los responsables de los diferentes órganos y su perfil y trayectoria profesional.

**b) Información económica, presupuestaria y estadística (art. 8 LT).**

1. Los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación de este título deberán hacer pública, como mínimo, la información relativa a los actos de gestión administrativa con repercusión económica o presupuestaria que se indican a continuación:

**a)** Todos los contratos, con indicación del objeto, duración, el importe de licitación y de adjudicación, el procedimiento utilizado para su celebración, los instrumentos a través de los que, en su caso, se ha publicitado, el número de

licitadores participantes en el procedimiento y la identidad del adjudicatario, así como las modificaciones del contrato. Igualmente serán objeto de publicación las decisiones de desistimiento y renuncia de los contratos. La publicación de la información relativa a los contratos menores podrá realizarse trimestralmente.

Asimismo, se publicarán datos estadísticos sobre el porcentaje en volumen presupuestario de contratos adjudicados a través de cada uno de los procedimientos previstos en la legislación de contratos del sector público.

**b)** La relación de los convenios suscritos, con mención de las partes firmantes, su objeto, plazo de duración, modificaciones realizadas, obligados a la realización de las prestaciones y, en su caso, las obligaciones económicas convenidas. Igualmente, se publicarán las encomiendas de gestión que se firmen, con indicación de su objeto, presupuesto, duración, obligaciones económicas y las subcontrataciones que se realicen con mención de los adjudicatarios, procedimiento seguido para la adjudicación e importe de la misma.

**c)** Las subvenciones y ayudas públicas concedidas con indicación de su importe, objetivo o finalidad y beneficiarios.

**d)** Los presupuestos, con descripción de las principales partidas presupuestarias e información actualizada y comprensible sobre su estado de ejecución y sobre el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera de las Administraciones Públicas.

**e)** Las cuentas anuales que deban rendirse y los informes de auditoría de cuentas y de fiscalización por parte de los órganos de control externo que sobre ellos se emitan.

**f)** Las retribuciones percibidas anualmente por los altos cargos y máximos responsables de las entidades incluidas en el ámbito de la aplicación de este título. Igualmente, se harán públicas las indemnizaciones percibidas, en su caso, con ocasión del abandono del cargo.

(...)

**2.-** Los partidos políticos y las entidades privadas que perciban durante el período de un año ayudas o subvenciones públicas en una cuantía superior a 100.000 euros o cuando al menos el 40% del total de sus ingresos anuales tengan carácter de ayuda o subvención pública, siempre que alcancen como mínimo la cantidad de 5.000 euros, deberán publicar la información a la que se refieren las anteriores letras a) y b) cuando se trate de contratos o convenios celebrados con una Administración Pública. Asimismo, habrán de publicar la información prevista en la letra c) en relación a las subvenciones que reciban cuando el órgano concedente sea una Administración Pública.

Señalan Galiana y Andreu (2014: 90) que «la transparencia de la actividad pública, y concretamente la de la Administración pública, a menudo se asocia con una metáfora conocida como la casa de cristal. Dicha metáfora acarrea la necesidad de que el aparato público, cuya actividad estuviera tejida y trajeada con opacidad, se desnudara parcialmente delante del pueblo, que se levantara el clásico velo del secretismo que a menudo cubre la actividad que este realiza todo lo que fuera posible, para que los ciudadanos pudieran ver qué hay bajo el mismo. En extracto, la transparencia implica que la actividad del poder público, siempre que ello fuera posible, debería poder ser conocida por el público, y esta es la idea central sobre la que parece girar la LTAIP, que ya recuerda en su preámbulo que nuestro aparato público no vive a la sombra, pero que resulta necesario acercarlo más a la luz, y que la acción de los responsables públicos debe ser sometida a escrutinio público».

En el ámbito de la autorregulación del sector no lucrativo, el Código de Buen Gobierno elaborado por la Asociación Española de Fundaciones (AEF) establece, en lo atinente a la rendición de sus cuentas y transparencia, lo siguiente:

***Artículo 5.- Rendición de cuentas y transparencia***

*1. La AEF, sin perjuicio del cumplimiento de sus obligaciones legales, se someterá anualmente a una auditoría externa.*

*2. La AEF hará públicas sus cuentas anuales y su memoria de actividades así como cualquier otra información relevante, creando canales de acceso a la información para las fundaciones asociadas y los grupos de interés.*

*3. Los acuerdos de los órganos de gobierno y representación de la AEF se pondrán a disposición de las fundaciones asociadas.*

*4. La AEF proporcionará a sus fundaciones asociadas y financiadores información sobre los proyectos que desarrolle, el destino de sus aportaciones y los resultados conseguidos.*

*5. Los servicios y actividades de la AEF se someterán a una evaluación periódica de las fundaciones asociadas, cuyos resultados estarán a disposición de las mismas.*

*6. La AEF recomendará a sus fundaciones asociadas las pautas de conducta que propicien su transparencia”.*

Igualmente, en el Principio [7], recogido en el Anexo de dicho Código de Buen Gobierno de AEF, se indica cuanto sigue:

***7. Transparencia***

*“Las fundaciones deben ser organizaciones transparentes, premisa para establecer relaciones de confianza y cooperación con la sociedad a la que sirven.*

*Esta transparencia debe presidir los nombramientos de patronos y directivos, la toma de decisiones, la delegación de autoridad así como garantizar el exacto conocimiento de la trascendencia de la aportación de las fundaciones al interés general por las administraciones y la sociedad.*

*Igualmente, esta transparencia ha de plasmarse en la apertura de sus instalaciones y proyectos a la sociedad, en la creación y sostenimiento de líneas activas y accesibles de comunicación con el medio, en la elaboración de memorias u otros documentos informativos de la actividad desarrollada por cada fundación, en el cumplimiento de las obligaciones informativas con los protectorados y en una escrupulosa rendición de cuentas a las autoridades, los donantes y los sectores a los que sirve la fundación”.*

Paralelamente la AEF, en su “Código de Buen Gobierno y Buenas Prácticas de gestión para las Fundaciones” (2011), formula las siguientes recomendaciones:

*(...) es conveniente que las fundaciones den un paso más, tanto en su gestión, como en su transparencia. Así, han de transmitir a la sociedad información sobre sus fines y actividades, así como dar cuenta a sus donantes y beneficiarios, de la gestión de sus recursos. Igualmente los ciudadanos deben estar informados dado que contribuyen a su financiación, unas veces directamente, mediante sus aportaciones y otras, indirectamente, en tanto las fundaciones disfrutan de beneficios fiscales y en ocasiones reciben subvenciones públicas.*

*Los aspectos a considerar por cada fundación en un proceso de regulación voluntario, pueden referirse, entre otras, a las siguientes cuestiones, que podrán recogerse en sus propias normas o código de buen gobierno y buenas prácticas: (...).*

En dicho Código se desarrollan los aspectos siguientes: Transparencia y rendición de cuentas; Control y supervisión financiera; Órganos de la fundación (Forma de nombramiento de los patronos y de los miembros de otros órganos, Otros cargos, Otros órganos); Donantes y voluntarios y Equipo de gestión.

En relación a la transparencia y rendición de cuentas así como respecto a los donantes se explicita cuanto sigue:

***Transparencia y rendición de cuentas.***

*Sin perjuicio de las obligaciones legales que se imponen a todas las fundaciones, es conveniente que éstas faciliten, a través de los medios adecuados, información clara y precisa sobre sus fines, actividades, beneficiarios y la forma en que aplican sus recursos.*

*Se considera conveniente la auditoría externa de cuentas para fomentar la transparencia. Sin embargo, el coste de ésta puede ser desproporcionado en relación con los recursos que gestionan algunas fundaciones por lo que, al menos, debieran contar con un eficaz control interno.*

***Donantes y voluntarios.***

*Muchas fundaciones cuentan con aportaciones gratuitas de distinta índole. En ese caso, es recomendable que se regulen en sus propias normas o código, los derechos y obligaciones de donantes y voluntarios y se refuerce su obligación de transparencia respecto a los mismos. La adecuada gestión del voluntariado y su relación con la fundación y los beneficiarios, redundará en una mayor eficacia de sus aportaciones.*

*En algunas fundaciones, los donantes serán patrocinadores o mecenas. Sus derechos serán los mismos, si bien en algunos casos éstos podrán estar organizados en un órgano específico, por ejemplo, un Consejo de Mecenas.*

*Dado que las fuentes de financiación son variadas, cada fundación puede establecer las pautas que deban seguirse en las campañas de captación de fondos o información pública, o bien acogerse a las recomendaciones ya existentes en la materia.*

Por su parte, la Fundación Compromiso y Transparencia (<http://www.compromisoytransparencia.com>) elabora anualmente el informe “Construir Confianza,” en el que se analiza la transparencia en la web de las fundaciones (empresariales y familiares); indicándose, en el Informe correspondiente al año 2014, que «ser transparente no consiste exclusivamente en rendir cuenta de una lista tasada de contenidos, aunque el camino deba comenzar por ahí. Cada vez es más evidente que no se trata de colgar información, sino de hacerla más visible y, sobre todo, más comprensible para los demás. Las peticiones de los grupos de interés son diversas y varían con el tiempo, de ahí que el factor crítico en la transparencia sea el diálogo permanente con los grupos de interés. Sin innovación no se puede hablar de verdadero compromiso. La transparencia no es una disciplina cerrada, sino constantemente abierta a nuevos desafíos (Informe Construir confianza 2014: 9)».

En dichos informes se formulan los siguientes indicadores: 1. Contacto, 2. Misión, 3. Programas y actividades, 4. Directivos, 5. Patronato, 6. Gobierno, 7. Información económica y 8. Evaluación de resultados. En lo que a estos dos últimos atañe se indica que:

***7. «Información económica:***

***7.1. La organización publicará el balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias del último ejercicio.***

***7.2. Se incluirá la memoria explicativa de las cuentas anuales.***



*7.3. Se incluirá la opinión del auditor externo o el acuerdo del órgano de gobierno (patronato o junta directiva) aprobando las cuentas en el supuesto de que el presupuesto gestionado por la fundación sea inferior a los 500.000 euros.*

**8. Evaluación de resultados:**

*8.1. La fundación hará público el Plan de actuación, que debe presentar al Protectorado, en el que reflejará la previsión de las distintas actividades a realizar, las cantidades asignadas y el grado de cumplimiento de las mismas.*

*8.2. La organización describirá brevemente los sistemas de evaluación de sus programas y/o los criterios de asignación de sus ayudas».*

De igual modo, la Fundación Lealtad (<http://www.fundacionlealtad.org>) elabora una guía de la transparencia y buenas prácticas de las Organizaciones no Gubernamentales reseñándose, en dicha página web, que «los Principios de Transparencia y Buenas Prácticas de las ONG son recomendaciones de la Fundación lealtad en materia de transparencia, buen gobierno y buenas prácticas de gestión de las ONG. Se trata de indicadores definidos por la Fundación Lealtad, que si bien no constituyen tipo de normativa legal, abarcan múltiples aspectos del funcionamiento de las ONG. A través de los principios, como donante podrás conocer mejor el trabajo y la realidad de las ONG, y contarás con criterios objetivos para decidir con rigor con que organización colaborar».

Tales principios son los siguientes: Principio de Funcionamiento y Regulación del Órgano de Gobierno, Principio de Claridad y Publicidad del Fin Social, Principio de Planificación y Seguimiento de la Actividad, Principio de Comunicación e Imagen Fiel en la Información, Principio de Transparencia en la Financiación, Principio de Pluralidad en la Financiación, Principio de Control en la Utilización de Fondos, Principio de Presentación de las Cuentas Anuales y Cumplimiento de las Obligaciones Legales y Principio de Promoción del Voluntariado.

En relación al “Principio de Presentación de las Cuentas Anuales y Cumplimiento de las Obligaciones Legales” se manifiesta que:

*«Las organizaciones no lucrativas tienen la obligación de rendir cuentas anualmente ante la Administración Pública. La ONG debe presentar sus cuentas anuales y memoria de actividades ante su registro o protectorado correspondiente. Las cuentas anuales, que se deben elaborar conforme al Plan General Contable de Entidades sin Fines Lucrativos, han de ser aprobadas por el órgano de gobierno de la ONG. El hecho de someter las cuentas anuales a una auditoría externa permite que éstas sean verificadas por un experto independiente.*

*También es fundamental que la ONG esté al corriente de sus obligaciones fiscales ante la Administración Tributaria y la Seguridad Social.*

*A. La organización acreditará el cumplimiento de las obligaciones legales ante la Administración Tributaria, Seguridad Social y Protectorado o Registro correspondiente.*

*B. La organización elaborará las cuentas anuales de acuerdo con el Plan General de Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos que serán sometidas a auditoría externa y aprobadas por la Asamblea General o el Patronato».*

Por último, el Instituto de Consejeros-Administradores. Asociación Española de Consejeros en su “Guía Práctica de Buen Gobierno para las ONG” (2013), recoge «una serie de recomendaciones prácticas que, desde la voluntariedad, ayuden a reflexionar con el fin de mejorar modos de hacer».

El Capítulo 3 de dicha Guía (“Funciones del Órgano Máximo de Gobierno: El desempeño de las funciones esenciales e indicadores de buenas prácticas”) analiza, de entre las funciones que corresponden al Patronato, la de “Responder ante Protectorado/Asamblea General, Donantes, Beneficiarios y Terceros”, en los siguientes términos (2012: 39):

*«El Patronato/Junta de Gobierno-Junta Directiva tiene la responsabilidad ineludible de responder y dar cuenta de la actuación de la Fundación o de la Asociación, en todas sus dimensiones: En primer lugar a su Protectorado (y en su caso, a su Asamblea General). También a sus donantes, a sus beneficiarios y a todos aquéllos grupos (empleados, proveedores, socios, comunidades en que opera, grupos medioambientales u otros) que se vean afectados por sus actividades.*

*Para cumplir eficazmente esta función, es importante considerar cuál debe ser el modo de hacer del Patronato/Junta de Gobierno-Junta Directiva en relación con al menos tres grupos de cuestiones que se derivan de ella:*

*▪ Rendir cuentas al Protectorado/Asamblea General y donantes, asegurando plena transparencia y proporcionando una imagen fiel de la entidad, de su compromiso con la voluntad del Fundador, de su situación y sus perspectivas, respondiendo siempre del pleno cumplimiento de leyes y normas tanto externas como internas.*

*▪ Conocer, además del objeto Fundacional, la naturaleza y aspiraciones de los Asociados, donantes y beneficiarios.*

*▪ Tener en cuenta con rigor los intereses de terceros».*

A fin de verificar el cumplimiento de dicha función, elabora el siguiente cuestionario (2012: 40):

*Cuestionario sobre: Rendir cuentas al Protectorado y donantes, asegurando plena transparencia y proporcionando una imagen fiel de la ONG, de su compromiso con la voluntad del Fundador, de su situación y sus perspectivas,*

*respondiendo siempre del pleno cumplimiento de leyes y normas tanto externas como internas.*

*( ) ¿Se asegura el Patronato/Junta General de que las comunicaciones y la información enviada al Protectorado son:*

*( ) Como mínimo, las exigidas por las leyes y normas*

*( ) Claras y capaces de transmitir una imagen fiel:*

- del compromiso con la voluntad del Fundador,*
- de los resultados de la acción de la Fundación o de la de su situación y perspectivas*

*( ) Presentadas con la antelación y frecuencia adecuadas*

*( ) ¿Se comunican los mecanismos y políticas de prevención y gestión de Conflictos de Interés, tanto de tipo personal como institucional?*

*( ) ¿Existe una política de comunicación con los donantes, más allá de la exigida por las leyes?*

*( ) ¿Existe alguna política de comunicación con los beneficiarios de la entidad?*

*( ) ¿Revisa y debate el Patronato/Junta General periódicamente estas políticas?*

*( ) ¿Exige el Patronato/Junta General un seguimiento regular del cumplimiento de leyes y normas tanto externas como internas?*

*( ) ¿En el caso de las Fundaciones y para la rendición de cuentas y supervisión se celebra un Acto público anual donde los miembros del Patronato presentan la memoria anual/documento de actuación?*

## **11- FORMULACIÓN Y CONTRASTE DE INDICADORES**

### **11.1.- FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA DE LOS INDICADORES.**

Nos hemos referido en nuestra exposición, junto a otros extremos, al régimen sustantivo de las Fundaciones y de su órgano de gobierno, a los requisitos que han de cumplir para poder acogerse a la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, a los beneficios fiscales y responsabilidades tributarias que pueden derivarse de la aplicación de este régimen privilegiado para la fundación, para los Patronos así como para los posibles donantes y mecenas. Asimismo, se ha descrito la cuantificación de la base imponible por el Impuesto sobre Sociedades de estas entidades, la valoración de las operaciones con partes vinculadas, la tenencia de participaciones en el capital social de sociedades y la responsabilidad de la fundación derivada de su condición, en su caso, de administrador societario.

Los aspectos así analizados atañen a la adecuación al ordenamiento tributario de las fundaciones y de su órgano de gobierno. Al tiempo, la visualización por la ciudadanía de esta actuación de la fundación, redundará en la confianza de los terceros en la entidad a la par que actuará como mecanismo preventivo de posibles contingencias fiscales y como, en última instancia, instrumento de protección del patrimonio fundacional.

No obstante, el principio de transparencia así expuesto no puede ser sinónimo de claridad absoluta sino que, en primer lugar, ha de ser tamizado por otros principios que, como el derecho a la intimidad, son igualmente merecedores de protección. En segundo término, debe ser modulado atendiendo a los distintos destinatarios de la información a suministrar. Así, en el ámbito objeto de nuestro estudio, el estándar de compromiso en la visibilización de la labor institucional puede ser cumplimentado a través de la memoria de actividades. En ella, se dará razón veraz y comprensible del régimen tributario privilegiado de la entidad, del estricto cumplimiento de los requisitos exigidos para su disfrute, de la protección del patrimonio fundacional a través del seguimiento por el órgano de gobierno de las inversiones financieras de la fundación, de los incentivos fiscales al mecenazgo, de la deducibilidad en sede de sus benefactores de los donativos y donaciones por ellos efectuados, del destino de las rentas e ingresos de la fundación y, en definitiva, de la adecuación a la legalidad de las actividades desarrolladas por la entidad.

Sentado lo anterior, nuestro objeto de estudio es la formulación de indicadores de transparencia ateniendo a determinada información de naturaleza fiscal a suministrar por las fundaciones en sus cuentas anuales y, paralelamente, formular mecanismos de prevención de responsabilidades tributarias en sede de la fundación y de su Patronato, por lo que, en principio, sus destinatarios son más específicos que los que se han enunciado el párrafo anterior.

Como se ha indicado al inicio de este trabajo, existe abundante literatura de índole económico-financiera e indicadores de gestión tanto del ámbito societario en general como del sector no lucrativo en particular.

Asimismo, hemos reseñado como desde el mismo sector fundacional, se han elaborado Códigos de Buen Gobierno Buenas Prácticas de gestión para las Fundaciones en los que se establecen recomendaciones relativas a la adopción, por estas entidades, de “mecanismos necesarios que promuevan una adecuada transparencia financiera”, que “prevengan los conflictos de interés y las incompatibilidades en los miembros del

órgano de gobierno” así como la creación “de canales de acceso a la información para las fundaciones asociadas y los grupos de interés”. Sin embargo, la necesaria generalidad de estos postulados aconseja, atendiendo a lo hasta aquí expuesto, acotar su formulación, circunscribiéndola al ámbito de la responsabilidad tributaria.

A tal fin tomamos como referencia el Documento AECA núm. 3 «Indicadores para Entidades Sin Fines Lucrativos», a cuyo tenor (2012: 12): «Los indicadores son instrumentos de medición de aspectos tanto cuantitativos como cualitativos, que pueden usarse como guía de comparación o medida para ordenar, controlar o valorar alguna realidad, atributo o información, y que referidos a entidades o situaciones concretas, tienen por finalidad obtener formal y sintéticamente un resultado con referencia a un horizonte temporal previamente definido».

Por lo que a la finalidad y objetivos de dichos indicadores se indica en el citado documento (2012: 13) que:

*«La finalidad de los indicadores es proporcionar herramientas que, como información complementaria, contribuyan a una mejor gestión de la entidad, permitiendo analizar adecuadamente las actividades que realiza en aras al cumplimiento de sus fines. Los objetivos que se persiguen con el establecimiento de indicadores en el contexto del presente Documento son los siguientes:*

*1º) Favorecer la transparencia y buen gobierno de las entidades.*

*2º) Contribuir en términos sintéticos a la rendición de cuentas.*

*3º) Facilitar, de forma esquemática y reducida, la comprensión de la magnitud y el desarrollo de sus actividades.*

*4º) Completar el esquema lógico necesario para la toma de decisiones.*

*Los indicadores suelen ser herramientas diseñadas a partir de unos valores estándar respecto de los que evaluar, estimar o demostrar las variaciones o desviaciones apreciadas en el objeto observado, cumpliendo todas o varias de las siguientes funciones:*

*- Son útiles para representar un modelo simplificado del mismo.*

*- Permiten apreciar los cambios producidos en ellos a través del tiempo, analizando su proceso evolutivo.*

*- Facilitan la medida y comparación de los resultados obtenidos.*

*- Orientan acerca de cómo se podrían alcanzar los mejores resultados.*

*Los indicadores deben recoger la siguiente información: a) Su definición, para precisar su contenido, b) Su finalidad, para saber por qué y para qué se aplica, c) Su formulación, para identificar las variables que lo conforman, d) La procedencia de aquellos datos que se consideren más adecuados para ser empleados en la formulación, e) Su unidad de medida, para percibir su magnitud, f) Su base de referencia, para evaluar y comparar la información que proporcionan, g) Su periodicidad, en función de su necesidad y h) Sus fuentes de verificación, que acrediten la calidad de datos».*

«Para dar cumplimiento a esta propuesta, la Comisión de Entidades Sin Fines Lucrativos de AECA (en adelante, la Comisión) ha elaborado para cada indicador la información que se incluye en la siguiente tabla:

<b>Denominación</b>	<b>Nombre del indicador.</b>
<b>Código</b>	<b>Código de identificación según clasificación consensuada.</b>
<b>Tipo de indicador</b>	<i>Según clasificación consensuada.</i>
<b>Finalidad</b>	<i>Propósito y objetivos del indicador.</i>
<b>Formulación</b>	<i>Método de obtención o cálculo.</i>
<b>Origen de datos</b>	<i>Procedencia o fuente de los datos utilizados en la formulación.</i>
<b>Unidad de medida</b>	<i>Base de la expresión cuantitativa o cualitativa del indicador.</i>
<b>Base de referencia</b>	<i>Expresión o valor óptimo más frecuente.</i>
<b>Periodicidad</b>	<i>Espacio de tiempo al que se refieren los datos.</i>
<b>Verificación</b>	<i>Procedimiento de contraste de los datos.</i>

Tras estos antecedentes se proponen en el documento una serie de indicadores atendiendo a la diferente naturaleza de los objetivos a evaluar. Así:

**1.- Indicadores Globales:**

- Condición: Acuerdo de voluntades, Capacidad de autogobierno, Aplicación de excedentes a fines no lucrativo y Ausencia de propiedad de la entidad.
- Continuidad: Continuidad a corto plazo y Variación relativa del patrimonio neto.
- Base Social: Estructura de base social, Índice de aportación económica y Tasa de voluntariado en función de los usuarios

**2.- Gestión:**

- Eficacia: Actividades realizadas y Cobertura de la demanda
- Eficiencia: Eficiencia técnica, Eficiencia asignativa y Eficiencia global.
- Economía: Economía general y Economía de un elemento o factor

**3.- Financieros:**

- Liquidez: Liquidez corriente
- Solvencia
- Endeudamiento: Coeficiente de apalancamiento
- Coste de captación de recursos no remunerados

**4.- Transparencia:**

- Funcionamiento de los órganos de gobierno: Composición de los órganos de gobierno, Frecuencia de reuniones de los órganos de gobierno, Participación de los miembros en las reuniones convocadas de los órganos de gobierno, Proporción de miembros de los órganos de gobierno con remuneración y Caducidad de mandatos en los órganos de gobierno

- Difusión de la Información: Publicidad de los fines y valores éticos y Publicación de las cuentas anuales

#### **5.- Proyectos:**

- Cobertura de necesidades sociales: Grado de ocupación y Grado de cobertura del servicio

- Actividad: Usuarios atendidos por programas y Variación anual de personas usuarias atendidas

- Impacto: Consecución de objetivos, Tasa de participantes que finalizan un servicio y Tasa de significatividad en gastos de sensibilización e incidencia.

- Calidad: A criterio de la entidad

#### **6.- Estructura:**

- Activo: Afectación de activos y Activos con restricción de uso

- Pasivo: Financiación ajena

- Patrimonio Neto: Estructura del patrimonio neto

- Resultados: Estructura de la aplicación de ingresos, Diversificación de ingresos y Composición de gastos

- Recursos Humanos: Dedicación del personal y del voluntariado, Estabilidad en el empleo, Diversificación por género y edades, Absentismo de la plantilla y Temporalidad de la plantilla

#### **7.- Responsabilidad Social Corporativa**

- Opiniones externas: Opinión de auditoría y Opinión del supervisor

- Medio Ambiente: A criterio de la entidad

- Empleo: Estabilidad en el empleo de discapacitados

Por lo que a los indicadores de transparencia se refiere, se indica en el documento de referencia cuanto sigue:

*«La transparencia es sinónimo de información consistentemente correcta y va más allá del cumplimiento de las obligaciones legales. En este sentido, la transparencia debe ser un pilar fundamental e inexcusable en la gestión y actuación de las ESFL, identificándose con un ejercicio voluntario de responsabilidad que genera confianza y credibilidad, refuerza su legitimidad y favorece su desarrollo.»*

*La información debe facilitarse aunque no exista obligación de hacerlo, atendiendo a las características de que ha de ser relevante, fiable, completa, comprensible, y de fácil acceso para todos los miembros con intereses en la organización. La difusión de información permite transformar un valor intangible como la transparencia, en una circunstancia contrastable.*

*El órgano de gobierno de cada entidad es el responsable de incorporar la transparencia en el marco estratégico, estableciendo para ello los sistemas de información pertinentes que proporcionen los datos necesarios para dar cuenta de la justificación de sus actos, la misión y valores de la organización y la coherencia entre las estrategias y actuaciones de la entidad, debiendo estar en condiciones de ser verificados. Como indicadores de transparencia se proponen los siguientes:*

*1. De funcionamiento del órgano de gobierno.*

*El desempeño eficaz de las obligaciones conferidas a los órganos de gobierno repercutirá favorablemente en todos los estamentos de las ESFL. En aras de la transparencia, la composición de los órganos de gobierno debe ser pública y de fácil acceso para los interesados. Los órganos de gobierno deben reunirse periódicamente para tomar las decisiones pertinentes que les correspondan, en el bien entendido de que todos los miembros deben acudir a las reuniones, así como renovar los cargos para evitar mandatos dilatados en el tiempo. Por otro lado, y para evitar conflicto de intereses, la Comisión opina que sería deseable que el ejercicio de los cargos de los órganos de gobierno fuese gratuito (Dicha recomendación es determinante en el caso de las fundaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre). Para ello se proponen los siguientes indicadores: Composición de los órganos de gobierno, Frecuencia de reuniones de los órganos de gobierno, Participación de los miembros en las reuniones convocadas de los órganos de gobierno, Proporción de miembros de los órganos de gobierno con remuneración (excluidos gastos reembolsados y retribuciones ajenas al ejercicio de funciones de gobierno) y Caducidad de mandatos en los órganos de gobierno.*

*2. De difusión de la información.*

*Una de las características distintivas de las ESFL es que la finalidad de sus actuaciones responde a fines de interés general que trasciende de la actividad que realizan, por lo que es primordial para este tipo de entidades que dichos fines sean difundidos con claridad a la sociedad para obtener su confianza y que ésta ponga a su disposición recursos financieros y humanos que le permitan llevar a cabo sus actividades. En este sentido, para los usuarios y el público en general, el conocimiento de los fines y de los valores de la ESFL supone una oportunidad de acercamiento a la entidad.*

*Los miembros de la organización deben conocer los fines y las actividades de la entidad, suscribiendo en el momento de su adhesión, en la medida de lo posible, un documento en el que figuren los mismos.*

*Para analizar la difusión de la información de las ESFL, se proponen los siguientes indicadores: Publicidad de los fines y valores éticos y Publicación de las cuentas anuales».*

Partiendo de esta estructura, a los indicadores así formulados añadiremos otro elemento caracterizador: la normativa a cada uno de ellos aplicable.



Una vez elaborados estos instrumentos de verificación validaremos su aplicabilidad, en lo que fuere pertinente, a la muestra de fundaciones, obtenida de acuerdo con la metodología expuesta en nuestra Introducción e integrada por las siguientes entidades:

-Fundación-	-Página web-
▪ FUNDACIÓN ADSIS	<a href="http://www.fundacionadsis.org">http://www.fundacionadsis.org</a>
▪ FUNDACIÓN ANESVAD	<a href="http://www.anesvad.org">http://www.anesvad.org</a>
▪ FUNDACIÓN FEDERICO OZANAM DE ZARAGOZA	<a href="http://www.ozanam.com">http://www.ozanam.com</a>
▪ FUNDACIÓN PRODIS	<a href="http://www.fundacionprodis.org">http://www.fundacionprodis.org</a>
▪ FUNDACIÓN RAMÓN ARECES	<a href="http://www.fundacionareces.es">http://www.fundacionareces.es</a>
▪ FUNDACIÓN RAMÓN REY ARDID	<a href="http://www.reyardid.org">http://www.reyardid.org</a>
▪ FUNDACIÓN SECRETARIADO GITANO	<a href="http://www.gitanos.org">http://www.gitanos.org</a>
▪ FUNDACIÓN TOMILLO	<a href="http://www.tomillo.org">http://www.tomillo.org</a>

Estas ocho fundaciones sometieron sus cuentas anuales a auditoría; emitiéndose por los respectivos auditores, en todos los casos y salvo la excepción que se dirá, informes de auditoría sin salvedades. En cada uno de dichos informe se recoge el siguiente párrafo de opinión:

*«En nuestra opinión las cuentas anuales del ejercicio 2013 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Fundación (...) al 31 de diciembre de 2013, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en los mismos».*

No obstante, en el Informe correspondiente a la Fundación Ramón Rey Ardid se indica (puntos 2 y 3) cuanto sigue:

*«2. En la nota 32 de la memoria de las cuentas anuales adjuntas se incluye la información referente a las uniones temporales de empresas en las que participa la Fundación. No obstante, el balance al 31 de diciembre de 2013 y la cuenta de resultados correspondiente al ejercicio 2013 adjuntos, no incluyen la parte que le corresponde, en función de su porcentaje de participación, de los saldos de los activos y pasivos ni de los ingresos generados y de los gastos incurridos por las uniones temporales de empresas mencionadas anteriormente. Si la Fundación hubiera registrado estos saldos y transacciones de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, el total activo, el total pasivo y el patrimonio neto de la Fundación se hubieran incrementado en 539 miles de euros, 390 miles de euros y 149 miles de euros, respectivamente, y los ingresos, los gastos y el excedente del ejercicio se hubieran incrementado en 1.836 miles de euros, 1792 miles de euros y 44 miles de euros, respectivamente.*

3. En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad descrita en el párrafo 2 anterior, las cuentas anuales del ejercicio 2013 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Fundación Ramón Rey Ardid al 31 de diciembre de 2013, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en los mismos».

Cinco de estas fundaciones han sido analizadas por la “Fundación Lealtad”, en los términos que hemos indicado en nuestro anterior capítulo 10. De entre los principios formulados por dicha entidad, el Octavo -“Principio de Presentación de las Cuentas Anuales y Cumplimiento de las Obligaciones Legales”- informa, para cada entidad analizada por la Fundación Lealtad, a cerca de los dos siguientes aspectos:

**A.** *«La organización acreditará el cumplimiento de las obligaciones legales ante la Administración Tributaria, Seguridad Social y Protectorado o Registro correspondiente.*

**B.** *La organización elaborará las cuentas anuales de acuerdo con el Plan General de Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos que serán sometidas a auditoría externa y aprobadas por la Asamblea General o el Patronato».*

Las conclusiones que obtiene en relación a las fundaciones que, recogidas en nuestra muestra, han sido objeto de estudio por dicha Fundación Lealtad, son las siguientes:

#### ■ FUNDACIÓN ADSIS

- *Periodo analizado: 2011/2013*
- *Presupuesto ejecutado 2013: 8.605.292 euros.*
- *Participa en la Guía desde: 2002.*

**A.-** *La organización acreditará el cumplimiento de las obligaciones legales ante la Administración Tributaria, Seguridad Social y Protectorado o Registro correspondiente.*

##### **Comentario:**

*«La entidad cuenta con los siguientes documentos:*

- *Certificado de la Agencia Tributaria de estar al corriente de pago a fecha 1 de julio de 2014, con una validez de seis meses.*
- *Certificado de la Tesorería de la Seguridad Social de que no tiene deudas pendientes con la misma fecha de 1 de julio de 2014.*
- *Certificado de depósito de cuentas de 2012 ante el Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad con fecha 25 de marzo de 2014 e instancia de presentación de las cuentas de 2013 ante el mismo Ministerio con fecha 10 de julio de 2014».*

*B.- La organización elaborará las cuentas anuales de acuerdo con el Plan General de Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos que serán sometidas a auditoría externa y aprobadas por la Asamblea General o el Patronato.*

**Comentario:**

*«La organización elabora sus cuentas anuales de acuerdo con el Plan General de Contabilidad para Entidades sin Fines Lucrativos, las cuales se someten a auditoría externa. Los informes correspondientes a los ejercicios 2012 y 2013 no presentan salvedades.*

*Según los estatutos de la Fundación: “Las cuentas anuales se aprobarán por el Patronato en el plazo máximo de seis meses desde el cierre del ejercicio” (art. 25). Las cuentas anuales de 2012 con su correspondiente informe de auditoría fueron aprobadas en la reunión del Patronato del 29 de julio de 2013, y las cuentas anuales de 2013 en la reunión del 29 de junio de 2014».*

■ **FUNDACIÓN ANESVAD**

– No participa en la Guía.

■ **FUNDACIÓN FEDERICO OZANAM DE ZARAGOZA**

– No participa en la Guía.

■ **FUNDACIÓN PRODIS**

– *Periodo analizado: 2010/2012*

– *Presupuesto ejecutado 2012: 1.756.496 euros*

– *Participa en la Guía desde: 2004.*

*A.- La organización acreditará el cumplimiento de las obligaciones legales ante la Administración Tributaria, Seguridad Social y Protectorado o Registro correspondiente.*

**Comentario:**

*«La entidad cuenta con los siguientes documentos:*

*- Certificado de la Agencia Tributaria de estar al corriente de pago a fecha 7 de abril de 2014, con una validez de 12 meses.*

*- Certificado de la Tesorería de la Seguridad Social de que no tiene deudas pendientes con la misma fecha de 7 de abril de 2014.*

*- Certificado de depósito de cuentas de 2011 y 2012 ante la Consejería de Asuntos Sociales de la Comunidad de Madrid con fecha 30 de octubre de 2012 y de enero de 2014 respectivamente».*

*B.- La organización elaborará las cuentas anuales de acuerdo con el Plan General de Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos que serán sometidas a auditoría externa y aprobadas por la Asamblea General o el Patronato.*

**Comentario:**

*«La organización elabora sus cuentas anuales de acuerdo con el Plan General de Contabilidad para Entidades sin Fines Lucrativos, las cuales se someten a auditoría externa. Los informes correspondientes a los ejercicios 2011 y 2012 no presentan salvedades.*

*El artículo 21 de los Estatutos de la Fundación establece que una de las facultades del Patronato es el examen y aprobación de las cuentas de cada ejercicio. Las cuentas anuales y el informe de auditoría de ejercicio 2012 fueron aprobadas en la reunión del patronato del 12 de junio de 2013 y las de 2011 en la reunión del 11 de abril de 2012».*

■ **FUNDACIÓN RAMÓN ARECES**

– No participa en la Guía.

■ **FUNDACIÓN RAMÓN REY ARDID**

– *Periodo analizado: 2011/2013*

– *Presupuesto ejecutado 2013: 12.576.924 euros*

– *Participa en la Guía desde: 2004.*

**A.-** *La organización acreditará el cumplimiento de las obligaciones legales ante la Administración Tributaria, Seguridad Social y Protectorado o Registro correspondiente.*

**Comentario:**

*«La Fundación cuenta con los siguientes documentos:*

*- Certificado de la Agencia Tributaria de estar al corriente de pago con fecha 28 de mayo de 2014 y validez de 6 meses.*

*- Certificado de la Seguridad Social de estar al corriente de pago con fecha 19 de noviembre de 2014 y validez de 6 meses.*

*- Certificado del Protectorado de depósito de cuentas y memoria del año 2012, con fecha 6 de agosto de 2014 y carta sellada por correos de envío al Protectorado de cuentas y memoria del año 2013 con fecha 27 de junio de 2014».*

**B.-** *La organización elaborará las cuentas anuales de acuerdo con el Plan General de Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos que serán sometidas a auditoría externa y aprobadas por la Asamblea General o el Patronato.*

**Comentario:**

*«Las cuentas anuales 2012 y 2013 se presentan de acuerdo con el Plan General de Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos y están sometidas a auditoría y no contiene salvedades.*

*Según el artículo 19 de los Estatutos el patronato tiene, entre otras competencias la de “Administrar la Fundación aprobando y confeccionando las Cuentas, Inventarios, Balances y Presupuestos que deben ser presentados al protectorado”.*

*Las cuentas anuales del 2012 fueron aprobadas por el Patronato de la Fundación en su reunión de 17 de junio de 2013 y las del 2013 en la reunión de 23 de junio de 2014.*

*El informe de auditoría de 2013 incorpora la siguiente salvedad: “El balance al 31 de diciembre de 2013 y la cuenta de resultados correspondiente al ejercicio 2013 adjuntos, no incluyen la parte que le corresponde, en función de su porcentaje de participación, de los saldos de los activos y pasivos ni de los ingresos generados y de los gastos incurridos por las uniones temporales de empresas mencionadas anteriormente. Si la Fundación hubiera registrado estos*

*saldos y transacciones de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, el total activo, el total pasivo y el patrimonio neto de la Fundación se hubieran incrementado en 539.000 €, 390.000 € y 149.000 €, respectivamente, y los ingresos, los gastos y el excedente del ejercicio se hubieran incrementado en 1.836.000 €, 1792.000 € y 44.000 €, respectivamente”».*

#### ■ FUNDACIÓN SECRETARIADO GITANO

- Periodo analizado: 2010/2012*
- Presupuesto ejecutado 2012: 21.357.356 euros.*
- Participa en la Guía desde: 2002.*

*A.- La organización acreditará el cumplimiento de las obligaciones legales ante la Administración Tributaria, Seguridad Social y Protectorado o Registro correspondiente.*

##### **Comentario:**

*«La organización cuenta con los siguientes documentos:*

- Certificado vigente de la Agencia Tributaria de estar al corriente de pago con fecha 23 de julio de 2014 y una validez de 6 meses.*
- Certificado de la Tesorería de la Seguridad Social de que no tiene deudas pendientes con la misma con fecha 30 de junio de 2014.*
- Instancia de presentación de las cuentas 2011 y 2012 en el Registro de Fundaciones del Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad, sellada por dicho Ministerio con fecha 20 de diciembre de 2012 y 3 de septiembre de 2013 respectivamente. Sin embargo, según consta en el certificado emitido por este Ministerio con fecha 4 de abril de 2014, “no constan depositadas en este Registro de Fundaciones las cuentas anuales posteriores al año 2002”».*

*B.- La organización elaborará las cuentas anuales de acuerdo con el Plan General de Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos que serán sometidas a auditoría externa y aprobadas por la Asamblea General o el Patronato.*

##### **Comentario:**

*«La organización elabora sus cuentas anuales de acuerdo con el Plan General de Contabilidad para Entidades sin Fines Lucrativos, las cuales se someten a auditoría externa. Los informes correspondientes a los ejercicios 2011 y 2012 no presentan salvedades.*

*Según figura en el artículo 21 de los Estatutos de la Fundación Secretariado Gitano es competencia del Patronato de la entidad “aprobar las cuentas tras cada ejercicio”. Las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2012 fueron aprobadas en la reunión del Patronato del 20 de junio de 2013 y las cuentas de 2011 se aprobaron en el Patronato el 19 de junio de 2012».*

#### ■ FUNDACIÓN TOMILLO

- Periodo analizado: 2011/2013*
- Presupuesto ejecutado 2013: 9.425.091 euros.*
- Participa en la Guía desde: 2012.*

*A.- La organización acreditará el cumplimiento de las obligaciones legales ante la Administración Tributaria, Seguridad Social y Protectorado o Registro correspondiente.*

**Comentario:**

*«La organización cuenta con los siguientes documentos:*

*- Certificado vigente de la Agencia Tributaria de estar al corriente de pago a fecha 26 de noviembre de 2014, con una validez de 12 meses.*

*- Certificado de la Tesorería de la Seguridad Social de que no tiene deudas pendientes con la misma con fecha 10 de septiembre de 2014.*

*- Certificado de depósito de cuentas 2012 ante el Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad con fecha 5 de diciembre de 2013 e instancia de presentación de cuentas 2013 en dicho Ministerio con fecha 4 de julio de 2014».*

*B.- La organización elaborará las cuentas anuales de acuerdo con el Plan General de Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos que serán sometidas a auditoría externa y aprobadas por la Asamblea General o el Patronato.*

**Comentario:**

*«La organización elabora sus cuentas anuales de acuerdo con el Plan General de Contabilidad para Entidades sin Fines Lucrativos, las cuales se someten a auditoría externa. Los informes correspondientes a los ejercicios 2012 y 2013 no presentan salvedades.*

*Según se estipula en el artículo 19 de los Estatutos, es competencia del Patronato “Aprobar el plan de actuación, la memoria correspondiente, así como el balance de situación y la cuenta de resultados que hayan de ser presentados al Protectorado”.*

*Las cuentas anuales y el informe de auditoría del ejercicio 2013 fueron aprobadas en la reunión del Patronato del 24 de junio de 2014 y las del ejercicio 2012 en la reunión del Patronato del 12 de junio de 2013».*

Sentado cuanto antecede, los indicadores que seguidamente se formulan versan sobre los extremos siguientes:

- **1º)** Del cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades no lucrativas y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- **2º)** De la valoración y registro de operaciones con partes vinculadas.
- **3º)** De la responsabilidad derivada de la participación en sociedades.
- **4º)** De la percepción de donativos y otros ingresos a título lucrativo.

Con carácter previo a su elaboración recapitularemos, para cada indicador, su fundamentación normativa de acuerdo con lo indicado en el desarrollo del presente trabajo.

## **11.2.- CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS ESTABLECIDOS EN LA LEY DE RÉGIMEN FISCAL DE ENTIDADES NO LUCRATIVAS.**

Las fundaciones, según se ha expuesto, deben cumplir los requisitos de carácter sustantivo que, de acuerdo con la Ley 50/2002, de Fundaciones, y, en su caso, en la normativa autonómica que fuere de aplicación, les son propios. Conceptuada como tal la fundación, queda habilitada la aplicación, en el ámbito fiscal, y en su caso, de la Ley 49/2002, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Dicha norma tiene por objeto (art. 1) regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en la misma, en consideración a su función social, actividades y características. De igual modo, regula la norma tributaria los incentivos fiscales al mecenazgo; entendiéndose por tal, la participación privada en la realización de actividades de interés general.

El régimen fiscal especial prevenido en la citada LRF-ENL es voluntario, resultando de aplicación a aquellas fundaciones que, cumpliendo los requisitos que hemos analizados, opten por él y comuniquen la opción al Ministerio de Hacienda. La justificación de estos requisitos obedece, según indica la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002, a la intención de asegurar que el régimen fiscal especial que se establece para las entidades sin fines lucrativos se traduzca en el destino de las rentas que obtengan a fines y actividades de interés general.

Junto a esta obligación, intrínseca a su propia naturaleza, de perseguir fines de interés general (art. 3.1º), las fundaciones han de destinar a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 del resultado de las explotaciones económicas que realicen y de los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto minorados en los gastos realizados para su obtención. El importe restante, es decir, el que no ha sido aplicado a los fines de interés general, se ha de destinar a incrementar la dotación patrimonial o las reservas de las entidades sin fines lucrativos (art. 3.2º).

Se previene igualmente la prohibición del ejercicio de explotaciones económicas extrañas a los fines de interés general que las definen. No obstante, cabe el ejercicio de explotaciones económicas no exentas en el IS y ajenas a sus fines estatutarios, siempre que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las actividades económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades no supere el 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad o la de aquellas otras que, siendo auxiliares o complementarias de su actividad estatutaria el importe neto de su cifra de negocios del ejercicio no exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad, y el desarrollo de

estas actividades no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia (art. 3.3°).

En relación al Patronato, se establece la gratuidad de los órganos rectores, si bien los patronos podrán ser retribuidos por el desempeño de servicios distintos de los propios del cargo. Dicha gratuidad también se extiende a los administradores de entidades mercantiles que representen a las entidades sin fines lucrativos que participen en su capital, estableciéndose que, en estos casos, la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto (art. 3.5°).

Como prolongación del requisito relativo al destino de las rentas e ingresos obtenidos, se prevé que el patrimonio de estas entidades, en caso de disolución, tenga como destinatario otra entidad beneficiaria del mecenazgo de las definidas en la Ley, o bien una entidad pública, de naturaleza no fundacional, que persiga también el interés general. Esta regulación se complementa con la previsión expresa de la pérdida del régimen fiscal especial para las entidades cuyo régimen jurídico permita la reversión del patrimonio de la entidad, salvo que, como es lógico, la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo (art. 3.6°).

Se establece igualmente el necesario cumplimiento de las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen (art. 3.8°), la rendición de cuentas (art. 3.9°), en ausencia de legislación específica, antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio, ante el organismo público encargado del registro en que deban estar inscritas (art. 3.7°).

Por último, se requiere la elaboración de una memoria económica anual que especifique, por categorías y por proyectos, los ingresos y gastos del ejercicio y que incluya el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles (art. 3.10°).

De las consecuencias en sede de la fundación, del incumplimiento de estos requisitos da razón el art. 14.3 de la Ley 49/2002, a cuyo tenor:

***Artículo 14. Aplicación del régimen fiscal especial.***

***3.*** *El incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3.º de esta Ley determinará para la entidad la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento por el Impuesto sobre Sociedades, los tributos locales y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de*



acuerdo con la normativa reguladora de estos tributos, junto con los intereses de demora que procedan.

La obligación establecida en este apartado se referirá a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente, cuando se trate del requisito establecido en el número 2.º del artículo 3.º de esta Ley, y a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y a los cuatro anteriores, cuando se trate del establecido en el número 6.º del mismo artículo, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan.

Paralelamente, hemos visto los efectos que, para donantes y mecenas, pueden derivarse de la pérdida de la condición de ENL acogida a la Ley 49/2002.

Pues bien, en relación al cumplimiento de estos requisitos, el PC-ENL así como el PC-PyM-ENL, establecen que la Memoria integrante de las cuentas anuales deberá incluir, en lo que ahora interesa, la siguiente información [Notas 16.b) y 12.b), respectivamente]:

**PC-ENL / PC-PyM-ENL**

**Memoria**

**(16 / 12). Situación fiscal**

**1. Impuestos sobre beneficios.**

*b) En su caso, deberán especificarse los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. En particular, las entidades obligadas por la legislación fiscal a incluir la memoria económica en la memoria de las cuentas anuales incluirán la citada información en este apartado.*

A tenor de lo ahora sintetizado, el indicador que se formula es el siguiente:

DENOMINACIÓN	CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS ESTABLECIDOS EN LA LEY DE RÉGIMEN FISCAL DE ENTIDADES NO LUCRATIVAS
Código	IRTT-1
Tipo de indicador	Indicador de responsabilidad y transparencia tributaria
Finalidad	<b>Verificar que se cumplen los requisitos exigidos para acogerse al régimen fiscal prevenido en la Ley 49/2002</b>
Formulación	¿Se especifican los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre?

<b>Normativa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Artículos 3 y 14 Ley 49/2002</li> <li>– Artículo 3.º Reglamento de la Ley 49/2002</li> <li>– Artículo 17 Ley de Fundaciones</li> <li>– PC-ENL Contenido de la memoria: 16. Situación fiscal</li> <li>– PC-ENL Contenido de la memoria abreviada: 12. Situación fiscal</li> <li>– PC-PyM-ENL Contenido de la memoria: 12. Situación fiscal</li> <li>– PC-PyM-ENL Contenido de la memoria simplificada: 10. Situación fiscal</li> </ul>
<b>Origen de datos</b>	Cuentas Anuales
<b>Unidad de medida</b>	Dicotómica (Sí / No)
<b>Periodicidad</b>	Anual
<b>Base de referencia</b>	Deberá ser afirmativo
<b>Verificación</b>	Cuentas Anuales; página web; Estatutos

■ **Contraste:**

Salvo la Memoria de la “Fundación Federico Ozanam de Zaragoza”, en ninguno de los correspondientes documentos de la muestra se recoge el contenido concerniente a la situación fiscal a que se refieren la Notas 16 y 12 de la Memoria del PC-ENL y PC-PyM-ENL. Así, en el citado documento de dicha fundación se indica cuanto sigue:

– **Fundación Federico Ozanam de Zaragoza:**

– **Nota (13): Situación Fiscal** (Págs. 56 a 59 / 154).

**a) Régimen fiscal aplicable a la entidad durante los ejercicios 2013 y 2012.**

*“La entidad se encuentra acogida al régimen fiscal de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, teniendo exentas todas las rentas y no siendo, por tanto, deducibles los gastos imputables a dichas rentas”.*

*“Con fecha 8 de julio de 2013, la Fundación presentó ante la Administración Tributaria la memoria económica correspondiente al ejercicio 2012, de acuerdo con la obligatoriedad establecida en el artículo 3.10 de la Ley 49/2002, cuyo contenido se desarrolla en el artículo 3 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”.*

*“Los ingresos y excedentes incorporados a la base imponible del impuesto de sociedades durante los ejercicios 2013 y 2012 se detallan a continuación (...)”*

Seguidamente se detalla en esta Memoria: los “ingresos y resultados”, el artículo y letra de la Ley 49/2002 que ampara su exención así como su importe.

**b) Apartados de la memoria relativos a la información exigida por la legislación fiscal para gozar la calificación de entidades sin fines lucrativos:**

*“La información exigida por el artículo 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo para gozar de la calificación de entidad sin fines lucrativos a los efectos de la citada Ley se incluyen en los siguientes apartados de la memoria”.*

<b>Requisitos art. 3 Ley 49/2002</b>	<b>Apartado art. 3</b>	<b>Nota Memoria</b>
<i>Fines de interés general</i>	<i>1</i>	<i>1</i>
<i>70% Rentas destinadas a fines</i>	<i>2</i>	<i>18</i>
<i>No desarrollo explotaciones económicas ajenas</i>	<i>3</i>	<i>13.a</i>
<i>Patronos, fundadores no beneficiarios ni destinatarios</i>	<i>4</i>	<i>21.c</i>
<i>Cargos gratuitos de patronos, fundadores</i>	<i>5</i>	<i>21.c</i>
<i>Destino de patrimonio en caso de disolución</i>	<i>6</i>	<i>13.b</i>
<i>Inscripción en el registro correspondiente</i>	<i>7</i>	<i>1</i>
<i>Cumplimiento de las obligaciones contables previstas</i>	<i>8</i>	<i>2.1</i>
<i>Cumplimiento de las obligaciones de rendición de cuentas</i>	<i>9</i>	<i>13.b</i>
<i>Elaboración memoria económica anual</i>	<i>10</i>	<i>13.b</i>

*“Tal y como se indica en el artículo 38 de los estatutos de la Fundación, “liquidación y adjudicación del haber”, en caso de extinción, los bienes y derechos resultantes de la liquidación se destinarán a la Sociedad de San Vicente Paul de España, para las necesidades del Consejo Provincial de Zaragoza; en el supuesto de inexistencia previa de la misma se les dará el destino que el Patronato determine, de acuerdo con lo señalado en la legislación vigente”.*

*“Con fecha 8 de mayo de 2013, la entidad presentó ante el Protectorado de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Aragón el informe de auditoría y cuentas anuales del ejercicio 2013, así como el inventario de elementos patrimoniales integrantes del balance de la entidad. Posteriormente, según comunicación recibida de fecha 16 de mayo de 2013 del Protectorado de Fundaciones, procedió al depósito de los mismos”.*

Sentado lo anterior, podemos verificar qué información suministran las cuentas analizadas relativa al cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3 de la LRF-ENL; a saber:

### **1º) Persecución de fines de interés general (Artículo 3.1º).**

#### **Artículo 3.1º**

Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y

atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

#### ■ FUNDACIÓN ADSIS

- **Nota (1):** *Actividad de la entidad* (Págs. 1 y 2 | 68).

*“Los fines según se transcribe del artículo 3 de sus Estatutos son los siguientes:*

- *El fomento y realización de toda clase de servicios sociales para el conjunto de la población más necesitada, especialmente para aquellos sectores que se encuentran en situación de inadaptación o marginación, tales como familias, jóvenes, personas privadas de libertad, inmigrantes, minorías étnicas, personas con trastornos adictivos, enfermos del VIH, etc.*
- *La enseñanza y formación profesional, orientada a la inclusión social de los colectivos de atención preferente de la Fundación.*
- *La promoción del voluntariado, la sensibilización social y la educación para el desarrollo relacionado con los fines propios de la Fundación.*
- *La promoción y realización de programas de solidaridad y de cooperación para con países en vías de desarrollo, que promuevan la lucha contra las desigualdades y la pobreza.*
- *La promoción y realización de proyectos y programas de cooperación internacional con el resto de países, relacionados con los fines de la Fundación”.*

#### ■ FUNDACIÓN ANESVAD

- **Nota (1):** *Actividad de la entidad* (Págs. 1 y 2 | 64).

*“La Fundación tiene como fin principal y último la promoción y la protección de la salud como un derecho humano fundamental, entendida ésta, no sólo como la ausencia de afecciones o enfermedades, sino como el completo bienestar físico, mental y social, interviniendo en aspectos políticos, sociales, económicos y culturales, y promoviendo alianzas con actores del Sur protagonistas de su propio desarrollo”.*

#### ■ FUNDACIÓN FEDERICO OZANAM DE ZARAGOZA

- **Nota (1):** *Actividad de la entidad* (Págs. 4 a 7 | 154).

*“Tiene por objeto social, según se desprende en el artículo 6 de sus Estatutos, la asistencia a personas desfavorecidas, el apoyo a la tercera edad y la promoción e inserción social de las personas desatendidas económica o socialmente”.*

#### ■ FUNDACIÓN PRODIS

- **Nota (1):** *Actividad de la Fundación* (Págs. 6 y 7 | 77).

*“La finalidad de la Fundación es el patrocinio, la promoción y realización de cuantas actividades estén encaminadas a la formación y rehabilitación de las personas con discapacidad*

psíquica, procurando la plena integración familiar, social y laboral, contribuyendo así a la mejora de su calidad de vida y de sus familias”.

#### ■ FUNDACIÓN RAMÓN ARECES

- **Nota (1):** *Actividad de la Fundación* (Págs. 1 y 2 / 48).

*“Fundación Ramón Areces (en adelante, la Fundación) fue constituida por D. Ramón Areces Rodríguez el 16 de marzo de 1978, siendo su objeto el fomento y desarrollo de la investigación científica y técnica, así como la educación y la cultura en general”.*

#### ■ FUNDACIÓN RAMÓN REY ARDID

- **Nota (1):** *Información general* (Págs. 1 y 2 / 110).

*“El objeto social y los fines perseguidos por la Fundación son, según redacción literal del artículo 6 de los Estatutos:*

*1. El objetivo de la Fundación es la realización, de forma directa o concertada, de actividades dirigidas a la atención, cuidado e integración de las personas y de los grupos recogidos en el artículo 5.1º. Dicho artículo cita textualmente:*

*El ámbito personal de actuación de la Fundación es el de las personas con discapacidades, y/o que se encuentren en situación de dependencia, el de las personas excluidas o en riesgo de exclusión como infancia, juventud, mujeres, mayores, inmigrantes, minorías étnicas, drogodependientes; prioritariamente personas con problemas de salud mental, así como cualquier otro grupo social al que, previo acuerdo del Patronato, se considere oportuno atender”.*

#### ■ FUNDACIÓN SECRETARIADO GITANO

- **Nota (1):** *Actividad de la Fundación* (Págs. 4 a 6 / 180).

*“La Fundación es una entidad sin ánimo de lucro cuya finalidad principal es la promoción integral de la comunidad gitana para facilitar su integración plena en la sociedad. Para ello, la Fundación desarrolla en España actuaciones en el ámbito del empleo y la acción social”.*

#### ■ FUNDACIÓN TOMILLO

- **Nota (1):** *Actividad de la Fundación* (Pág. 5 / 75).

*“Sus fines y actividades fundacionales se encuentran recogidos en el artículo 6 de sus estatutos: La Fundación persigue fines de interés general en los campos de la promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión social, el fomento de la economía social, la educación y la cooperación para el desarrollo”.*

### 2º) Destino de sus rentas e ingresos (Artículo 3.2º).

#### Artículo 3.2.º

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

- a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.

b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.

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

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

El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

En el cuadro adjunto efectuamos remisión a la Nota de la Memoria, correspondiente a cada una de las fundaciones, en la que se explicita el destino de sus rentas e ingresos.

-FUNDACIÓN-	-NOTA DE LA MEMORIA-
<b>FUNDACIÓN ADSIS</b>	<b>Nota (22):</b> Destino de rentas e ingresos. I Grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos. II Recursos aplicados en el ejercicio (Págs. 62 a 64 / 68).
<b>FUNDACIÓN ANESVAD</b>	<b>Nota (25):</b> Grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos: <b>a)</b> Ajustes positivos al resultado contable; <b>b)</b> Seguimiento de inversiones destinadas al cumplimiento de los fines fundacionales; <b>c)</b> Recursos destinados en el ejercicio a cumplimiento de fines (Págs. 55 a 57 / 64).
<b>FUNDACIÓN FEDERICO OZANAM DE ZARAGOZA</b>	<b>Nota (18):</b> Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos. Ajustes Negativos al excedente contable del ejercicio. Ajustes Positivos al excedente contable del ejercicio. Seguimiento de las inversiones destinadas al cumplimiento de los fines fundacionales. Recursos destinados al cumplimiento de fines en el ejercicio.

	Destino de rentas e ingresos (Págs. 114 a 119 / 154).
<b>FUNDACIÓN PRODIS</b>	<b>Nota (15):</b> Grado de cumplimiento del destino de rentas. Base de cálculo y Recursos destinados a cumplimiento de fines (Pág. 70 / 77).
<b>FUNDACIÓN RAMÓN ARECES</b>	<b>Nota (24):</b> Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos. Detalle de los ajustes positivos al resultado contable. Gastos devengados en cumplimiento de fines. Inversiones efectivamente realizadas en la actividad propia en cumplimiento de fines (Págs. 41 a 43 / 48).
<b>FUNDACIÓN RAMÓN REY ARDID</b>	<b>Nota (34):</b> Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios: <b>a)</b> Destino de rentas e ingresos. Ajustes negativos del resultado contable. Ajustes positivos del resultado contable. Recursos destinados en el ejercicio a cumplimiento de fines (Págs. 99 a 104 / 110).
<b>FUNDACIÓN SECRETARIADO GITANO</b>	<b>Nota (18):</b> Cuadro destino de rentas del ejercicio. Seguimiento de los recursos destinados a fines. Recursos aplicados en el ejercicio (Págs. 53 a 58 / 180).
<b>FUNDACIÓN TOMILLO</b>	<b>Nota (19):</b> Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos. Ajustes positivos del resultado contable. Recursos destinados en el ejercicio a cumplimiento de fines (Págs. 59 a 63 / 75).

### 3º) Explotaciones económicas desarrolladas (Artículo 3.3º).

#### Artículo 3.3.º

Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

#### ■ FUNDACIÓN ADSIS

##### ■ **Nota (14):** Situación fiscal

*“Sólo se incorpora a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades el resultado de la actividad “Equi Mercado” dado que el resto del resultado se refiere a los fines específicos de la Fundación, exentos según el artículo 8 de la Ley 49/2002 (Nota 4.11) (...)”.*

- **Nota (4):** Normas de registro y valoración.

**4.11. Impuesto sobre beneficios** (Pág. 6 / 68).

*“El impuesto de sociedades se ha contabilizado según la liquidación fiscal final del mismo. Dado que no hay cuota líquida a pagar sólo se ha reflejado contablemente el traspaso de las retenciones practicadas por Hacienda en la cuenta “Hacienda Pública, deudora por devolución de Impuestos”.*

## ■ FUNDACIÓN ANESVAD

- **Nota (5):** Normas de Registro y Valoración.

*j) Impuesto sobre beneficios.*

*“El gasto por impuesto sobre beneficios comprende la parte relativa al gasto por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto por impuesto diferido.*

*El gasto por Impuesto sobre beneficios del ejercicio se calcula conforme a la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (Nota 20).*

*De acuerdo con el artículo 9 de la Norma Foral 1/2004, se encuentran exentos del Impuesto sobre Sociedades los resultados obtenidos por la Fundación en el ejercicio de las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica. Sin embargo, y conforme a lo establecido en el artículo 10 de la citada Norma Foral, constituye la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades de la Fundación, las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas. Por lo tanto, el gasto por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio se calcula en función del resultado económico de las actividades no exentas. Como consecuencia de lo anterior la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2013, es nula” (Págs. 16 y 17/ 64).*

- **Nota (20):** Situación Fiscal.

*“La Fundación se encuentra sometida al régimen tributario establecido en la Norma Foral 1/2004 de 24 de febrero de 2004, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.*

*De acuerdo con dicha Norma Foral, se encuentran exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas derivadas de las explotaciones económicas que desarrollan el objeto social o finalidad específica de la Fundación, así como las que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las anteriores, o bien de escasa relevancia.*

*Del mismo modo, estarán exentas las rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, así como las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes y derechos.*

*Como consecuencia de lo anterior, las bases Imponibles del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2013 y 2012, son nulas” (Págs. 41 y 42 / 64).*

## ■ FUNDACIÓN FEDERICO OZANAM DE ZARAGOZA

- **Nota (13):** Situación Fiscal (Pág. 56 / 154).

*a) Régimen fiscal aplicable a la entidad durante los ejercicios 2013 y 2012.*



*“La entidad se encuentra acogida al régimen fiscal de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, teniendo exentas todas las rentas y no siendo, por tanto, deducibles los gastos imputables a dichas rentas”.*

#### ■ FUNDACIÓN PRODIS

■ **Nota (4):** Normas de Registro y Valoración.

##### **4.11.** Impuesto sobre beneficios.

*“La Fundación Prodis ha optado de forma voluntaria por la aplicación del régimen fiscal especial para las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002 y su RD 1270/2003.*

*La opción por este régimen está condicionada al cumplimiento en cada periodo impositivo de todos los requisitos exigidos por la Ley, que deberán ser probados por la entidad a requerimiento de la Administración Tributaria. Todas las rentas obtenidas por la Fundación Prodis tienen la condición de rentas exentas según lo establecido en el Art. 6 de la Ley 49/2002. La Fundación Prodis carece de rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas, según lo establecido en el Art. 7 de la Ley 49/2002. Es por ello que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, al estar integrada exclusivamente por rentas derivadas de explotaciones económicas exentas, es cero; ya que tampoco son deducibles además de las partidas generales recogidas en el I.S., los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas” (Págs. 14 y 15 / 77).*

■ **Nota (12):** Situación Fiscal.

##### **1.** Impuesto sobre beneficios.

→ Reitera lo ya indicado en la Nota 4.11 (Págs. 29 y 30 / 77).

#### ■ FUNDACIÓN RAMÓN ARECES

■ **Nota (4):** Normas de registro y valoración.

##### **4.12.** Impuesto sobre beneficios (Pág. 9 / 48).

*“El gasto por impuesto sobre beneficios del ejercicio se calcula en función del resultado económico derivado de las rentas no exentas a tenor de lo dispuesto en la Ley 49/2002, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos, antes de impuestos, aumentado o disminuido, según corresponda, por las diferencias permanentes con el resultado fiscal, entendiéndose éste como la base imponible del citado impuesto, y minorado, en su caso, por las bonificaciones y deducciones en la cuota”.*

*“De acuerdo con la Ley 49/2002 de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y con el Real Decreto 1270/2003 de desarrollo posterior, están exentas del Impuesto sobre beneficios los donativos recibidos por la Fundación, las subvenciones y rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses cánones y alquileres, así como las rentas derivadas de explotaciones económicas que sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica y se hallen reflejadas en la citada Ley 49/2002”.*

■ **Nota (16):** Administraciones Públicas y Situación fiscal (Págs. 19 y 20 / 48).

*“La Fundación es contribuyente del Impuesto sobre beneficios y, como tal, se encuentra sujeta al citado tributo”.*

*“No obstante, a tenor de lo dispuesto en la Ley 49/2002 de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos, la Fundación reúne todos los requisitos necesarios para verse amparada por el régimen fiscal especial que regula la citada Ley, conforme al cual se encuentran exentas del Impuesto sobre beneficios las rentas descritas en el artículo 6 de la mencionada Ley 49/2002, entre otras, las rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la Fundación, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses cánones y alquileres (véase Nota 4.12). En consecuencia, la Fundación no tributa por el Impuesto sobre beneficios al encontrarse todas sus rentas exentas”.*

#### ■ FUNDACIÓN RAMÓN REY ARDID

■ **Nota (4):** Criterios contables.

##### **4.2.13. Impuesto sobre beneficios.**

*“La Fundación, tributa bajo el régimen contemplado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, para entidades sin fines lucrativos, en virtud de la cual está exenta de tributo por el Impuesto sobre Sociedades” (Pág.11/110).*

■ **Nota (19):** Situación fiscal.

*“La Fundación está exenta del Impuesto sobre Sociedades por las rentas derivadas de los ingresos recogidos en los siguientes puntos del Art. 6 de la Ley 49/2002 de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo: punto 1º letras a) y c), punto 2º, punto 3º y punto 4º. Con relación a este último punto, las actividades realizadas en cumplimiento de sus fines fundacionales están recogidas en los siguientes puntos del Art. 7: punto 1º letras a) a d), m) y n); punto 2º, 7º y 11º. A partir del 1 de enero de 2003 aplica el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos.*

*La exención en el Impuesto sobre Sociedades alcanza a todas las rentas obtenidas por la explotación económica durante los ejercicios 2013 y 2012, por tanto la base imponible del impuesto es cero y no se contabiliza importe alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias en concepto de gasto por impuesto sobre beneficios.*

*En resumen, la Entidad no tiene gastos o ingresos fiscalmente sujetos a los impuestos anteriores” (Págs. 35 y 36 / 110).*

#### ■ FUNDACIÓN FEDERICO OZANAM DE ZARAGOZA

■ **Nota (13)** Situación Fiscal (Págs. 56 a 59 / 154).

**a)** Régimen fiscal aplicable a la entidad durante los ejercicios 2013 y 2012.

*“La entidad se encuentra acogida al régimen fiscal de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, teniendo exentas todas las rentas y no siendo, por tanto, deducibles los gastos imputables a dichas rentas”.*

*“Con fecha 8 de julio de 2013, la Fundación presentó ante la Administración Tributaria la memoria económica correspondiente al ejercicio 2012, de acuerdo con la obligatoriedad establecida en el artículo 3.10 de la Ley 49/2002, cuyo contenido se desarrolla en el artículo 3 del*

*Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”.*

*“Los ingresos y excedentes incorporados a la base imponible del impuesto de sociedades durante los ejercicios 2013 y 2012 se detallan a continuación (...)”*

→ Se detallan los “ingresos y resultados”, el artículo y letra de la Ley 49/2002 que ampara su exención así como su importe.

**b) Apartados de la memoria relativos a la información exigida por la legislación fiscal para gozar la calificación de entidades sin fines lucrativos:**

*“La información exigida por el artículo 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo para gozar de la calificación de entidad sin fines lucrativos a los efectos de la citada Ley se incluyen en los siguientes apartados de la memoria”.*

<b>Requisitos art. 3 Ley 49/2002</b>	<b>Apartado art. 3</b>	<b>Nota Memoria</b>
<i>Fines de interés general</i>	<i>1</i>	<i>1</i>
<i>70% Rentas destinadas a fines</i>	<i>2</i>	<i>18</i>
<i>No desarrollo explotaciones económicas ajenas</i>	<i>3</i>	<i>13.a</i>
<i>Patronos, fundadores no beneficiarios ni destinatarios</i>	<i>4</i>	<i>21.c</i>
<i>Cargos gratuitos de patronos, fundadores</i>	<i>5</i>	<i>21.c</i>
<i>Destino de patrimonio en caso de disolución</i>	<i>6</i>	<i>13.b</i>
<i>Inscripción en el registro correspondiente</i>	<i>7</i>	<i>1</i>
<i>Cumplimiento de las obligaciones contables previstas</i>	<i>8</i>	<i>2.1</i>
<i>Cumplimiento de las obligaciones de rendición de cuentas</i>	<i>9</i>	<i>13.b</i>
<i>Elaboración memoria económica anual</i>	<i>10</i>	<i>13.b</i>

*“Tal y como se indica en el artículo 38 de los estatutos de la Fundación, “liquidación y adjudicación del haber”, en caso de extinción, los bienes y derechos resultantes de la liquidación se destinarán a la Sociedad de San Vicente Paul de España, para las necesidades del Consejo Provincial de Zaragoza; en el supuesto de inexistencia previa de la misma se les dará el destino que el Patronato determine, de acuerdo con lo señalado en la legislación vigente”.*

*“Con fecha 8 de mayo de 2013, la entidad presentó ante el Protectorado de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Aragón el informe de auditoría y cuentas anuales del ejercicio 2013, así como el inventario de elementos patrimoniales integrantes del balance de la entidad. Posteriormente, según comunicación recibida de fecha 16 de mayo de 2013 del Protectorado de Fundaciones, procedió al depósito de los mismos”.*

## ■ FUNDACIÓN SECRETARIADO GITANO

■ **Nota (4): Normas de Registro y Valoración.**

### 4.11. Impuesto sobre beneficios

*“De acuerdo con la Ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades consideradas sin fines lucrativos a los*

*efectos de esta ley están exentas, por sus actividades propias, del Impuesto sobre Sociedades. Esta exención alcanza a todas las rentas obtenidas por las entidades sin fines lucrativos. La Fundación se encuentra dentro de estas entidades (ver Nota 14.1)” (Pág. 16 | 180).*

▪ **Nota (14): Situación fiscal.**

**14.1. Impuesto sobre sociedades.**

*“De acuerdo con la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal especial para entidades sin ánimo de lucro, todas las rentas obtenidas por la Fundación están exentas del Impuesto sobre Sociedades.*

*Según este régimen, la Fundación goza de exención en el Impuesto sobre beneficios por los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica, así como los incrementos patrimoniales derivados tanto de adquisiciones como de transacciones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.*

*Dado que por las actividades económicas realizadas por la Fundación no se obtienen rentas positivas y suponen actividades auxiliares, que no tienen finalidad lucrativa sino que forman parte de programas de inserción, y que no superan el 20% del conjunto de la actividad, no procede realizar la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.*

*Las actividades económicas realizadas por la Fundación (ver Nota 15.3) consisten en la actividad de comercio minorista para la ejecución de un programa de inserción laboral subvencionado por el Gobierno de Navarra, así como la prestación de servicios de azafatas para congresos y eventos y servicios de limpieza” (Pág. 40 | 180).*

## ■ FUNDACIÓN TOMILLO

▪ **Nota (4): Normas de registro y valoración.**

**h) Impuesto sobre beneficios.**

*“La Fundación se acogió al régimen fiscal recogido en el Título II de la Ley 49/2002, presentando a la Administración tributaria la declaración censal de modificación, según establece el artículo 1 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.”*

*“Esta legislación establece un régimen especial que beneficia a las entidades sin ánimo de lucro que reúnan ciertos requisitos: (...)”*

→ Se enumeran dichos requisitos.

*“Con fecha 12 de noviembre de 2003, la Fundación se acogió al régimen fiscal recogido en el Título II de la Ley 49/2002, presentando a la Administración tributaria declaración censal de modificación, según establece el artículo 1 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.”*

*“De acuerdo con la Ley 49/2002, se consideran rentas exentas las derivadas de los siguientes ingresos:*

*- donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad,*

- las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores,
- las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas,
  - las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad,
  - las derivadas de adquisiciones o transmisiones de bienes o derechos,
  - las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas, entre las que se incluyen específicamente, la elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, material audiovisual y multimedia, cuando estén encaminadas a cumplir sus fines sociales y aquellas cuyo importe de la cifra de negocio no exceda de 20.000 euros en conjunto” (Págs. 13 y 14 / 75).

▪ **Nota (12): Situación fiscal.**

“Según se indica en la nota 4.h) de esta memoria, la Fundación se encuentra exenta de tributación por el impuesto sobre sociedades, ya que cumple con los requisitos establecidos en la Ley 49/2002 a la que está acogida. Por ello, la totalidad de los ingresos y gastos del período constituyen diferencias permanentes en la conciliación del resultado y la base imponible” (Pág. 33 y 34 / 76).

#### **4º) Destinatarios o beneficiarios principales de las actividades que realicen (Art. 3.4º).**

##### **Artículo 3.4º**

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.

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, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Lo dispuesto en el primer párrafo de este número no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior.

Según se ha expuesto, previene la norma sustantiva (art. 3.3 LF) 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.

Paralelamente la escritura de constitución (art. 10 LF) de una fundación deberá contener, junto a otros extremos, los Estatutos de la fundación, en los que se incluirán los fines fundacionales [art. 11.b)] así como las reglas básicas para la determinación de los beneficiarios [letra d)].

De acuerdo con este marco normativo serán los Estatutos fundacionales en donde se acote quiénes son los potenciales destinatarios o beneficiarios de la actividad fundacional. Al tiempo la Memoria de las cuentas anuales dará razón de las operaciones realizadas con los patronos (art. 3.5º Ley 49/2002, y que seguidamente se aborda) así como las efectuadas con partes vinculadas.

#### **PC-ENL**

#### **Normas de elaboración de las Cuentas Anuales**

#### **13.ª Partes vinculadas.**

*1. Una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre fundadores, miembros del órgano de gobierno o asociados, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra.*

*2. En cualquier caso se considerarán partes vinculadas:*

*a) Las entidades que tengan la consideración de entidad del grupo, asociada o multigrupo, en el sentido indicado en la anterior norma undécima de elaboración de las cuentas anuales.*

*No obstante, una entidad estará exenta de incluir la información recogida en el apartado de la memoria relativo a las operaciones con partes vinculadas, cuando la primera esté controlada o influida de forma significativa por una Administración Pública estatal, autonómica o local y la otra entidad también esté controlada o influida de forma significativa por la misma Administración Pública, siempre que no existan indicios de una influencia entre ambas. Se entenderá que existe dicha influencia, entre otros casos, cuando las operaciones no se realicen en condiciones normales de mercado (salvo que dichas condiciones vengan impuestas por una regulación específica).*

*b) Las personas físicas o jurídicas que tuvieran la condición de fundadores, miembros del órgano de gobierno, asociados o que, en su caso, posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la entidad, o en la entidad dominante de la misma, siempre que dicha condición o participación en los derechos de voto les permita ejercer sobre una u otra una influencia significativa. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.*

*c) El personal clave de la entidad o de su dominante, entendiendo por tal las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la entidad, ya sea directa o indirectamente, entre las que se incluyen los fundadores y asociados. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.*

*d) Las entidades sobre las que cualquiera de las personas mencionadas en las letras b) y c) pueda ejercer una influencia significativa.*

*e) Las entidades que compartan algún fundador, asociado o miembro del órgano de gobierno o directivo con la entidad, salvo que éste no ejerza una influencia significativa en las políticas financiera y de explotación de ambas.*

*f) Las personas que tengan la consideración de familiares próximos del representante del administrador de la entidad, cuando el mismo sea persona jurídica.*

*g) Los planes de pensiones para los empleados de la propia entidad o de alguna otra que sea parte vinculada de ésta.*

**3.** *A los efectos de esta norma, se entenderá por familiares próximos a aquellos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus decisiones relacionadas con la entidad. Entre ellos se incluirán:*

*a) El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;*

*b) Los ascendientes, descendientes y hermanos y los respectivos cónyuges o personas con análoga relación de afectividad;*

*c) Los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y*

*d) Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.*

### **Contenido de la memoria**

#### **27. Operaciones con partes vinculadas**

**1.** *La información sobre operaciones con partes vinculadas se suministrará separadamente para cada una de las siguientes categorías.*

*a) Entidad dominante.*

*b) Otras entidades del grupo.*

*c) Negocios conjuntos en los que la entidad sea uno de los partícipes.*

*d) Entidades asociadas.*

*e) Entidades con control conjunto o influencia significativa sobre la entidad.*

*f) Personal clave de la entidad o de la entidad dominante.*

*g) Otras partes vinculadas.*

**2.** *La entidad facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos.*

*a) Identificación de las personas o entidades con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.*

*b) Detalle de la operación y su cuantificación, expresando la política de precios seguida, poniéndola en relación con las que la entidad utiliza respecto a operaciones análogas realizadas*

con partes que no tengan la consideración de vinculadas. Cuando no existan operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas, los criterios o métodos seguidos para determinar la cuantificación de la operación.

**c)** Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la entidad y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.

**d)** Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos por tipo de instrumento financiero (con la estructura que aparece en el balance de la entidad) y garantías otorgadas o recibidas.

**e)** Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relacionadas con los saldos pendientes anteriores.

**f)** Gastos reconocidos en el ejercicio como consecuencia de deudas incobrables o de dudoso cobro de partes vinculadas.

**3.** En todo caso, deberá informarse de los siguientes tipos de operaciones con partes vinculadas:

**a)** Ventas y compras de activos corrientes y no corrientes.

**b)** Prestación y recepción de servicios.

**c)** Contratos de arrendamiento financiero.

**d)** Transferencias de investigación y desarrollo.

**e)** Acuerdos sobre licencias.

**f)** Acuerdos de financiación, incluyendo préstamos y aportaciones de capital, ya sean en efectivo o en especie. En las operaciones de adquisición y enajenación de instrumentos de patrimonio, se especificará el número, valor nominal, precio medio y resultado de las mismas, especificando el destino final previsto en el caso de adquisición.

**g)** Intereses abonados y cargados; así como aquellos devengados pero no pagados o cobrados.

**h)** Dividendos y otros beneficios recibidos.

**i)** Garantías y avales.

**j)** Remuneraciones e indemnizaciones.

**k)** Aportaciones a planes de pensiones y seguros de vida.

**l)** Compromisos en firme por opciones de compra o de venta u otros instrumentos que puedan implicar una transmisión de recursos o de obligaciones entre la entidad y la parte vinculada.

**m)** Acuerdo de reparto de costes en relación con la producción de bienes y servicios que serán utilizados por varias partes vinculadas.

**n)** Acuerdos de gestión de tesorería, y

**o)** Acuerdos de condonación de deudas y prescripción de las mismas.

**4.** La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales.



5. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la entidad, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

6. Sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de gobierno, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de gobierno y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de gobierno.

7. También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de gobierno, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de gobierno.

8. En el caso de pertenecer a un grupo de entidades, se describirá la estructura financiera del grupo.

## **5º) Gratuidad de los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno (Artículo 3.5º).**

### **Artículo 3.5º**

Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior y respetará el régimen específico establecido para aquellas asociaciones que, de acuerdo con la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, hayan sido declaradas de utilidad pública.

Los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral,

distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

Lo dispuesto en este número será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen.

#### ■ FUNDACIÓN ADSIS.

- **Nota (25). Operaciones con partes vinculadas** (Pág. 66/68).

*“El personal de alta dirección y los miembros de los órganos de administración de la Sociedad no reciben retribución alguna en el desempeño de sus funciones.*

*No existe a cierre del ejercicio 2013 anticipos, ni créditos, ni obligaciones en materia de pensiones, ni avales concedidos a los miembros del Consejo de administración y la alta dirección de la Sociedad”.*

- **Nota (26). Otra información.**

**26.2. Prestaciones al órgano de Gobierno** (Pág. 67/68).

*“El órgano de Gobierno no ha sido remunerado según está establecido en los Estatutos de la Fundación. Los patronos, por decisión personal, no han pasado sus gastos de viajes y dietas.*

*No hay anticipos ni créditos concedidos a ninguno de sus miembros y tampoco se ha contraído ninguna obligación en materia de pensiones, segura de vida o similares”.*

#### ■ FUNDACIÓN ANESVAD.

- **Nota (24). Retribuciones y Otras Prestaciones a los Patronos y a la Alta Dirección** (Pág. 49 / 64).

*“Durante el ejercicio 2013, la Fundación ha registrado con cargo al epígrafe “Gastos de personal” de la cuenta de resultados adjunta, un importe de 274.897 euros (330.465 euros en el ejercicio 2012), como retribuciones devengadas en concepto de sueldos y salarios por el Comité de Dirección. Durante los ejercicios 2013 y 2012, los miembros del Patronato de la Fundación, no han percibido ni devengado importe alguno”.*

- **Nota (4). Administración de la Fundación y Litigios**

*“En el ejercicio 2007, se inició un procedimiento judicial, por presunto delito de apropiación indebida contra el anterior presidente del Patronato de la Fundación y dos antiguos Directivos de la misma. En el procedimiento la Fundación compareció como acusación particular en su condición de perjudicada.*

*Por otra parte, según auto del mismo Juzgado de Instrucción, de fecha 19 de julio de 2007 se acordó la medida cautelar consistente en la Administración Judicial de la Fundación por un plazo de cinco años. Esta intervención fue llevada a cabo por el Protectorado de Fundaciones Asistenciales del Ministerio de Sanidad y Política Social mediante el nombramiento de tres*

Administradores, cesando en su cargo a los miembros del Patronato de la Fundación, y siendo sus funciones asignadas las de controlar los recursos de la Fundación, controlar su normal funcionamiento y velar por los derechos de los donantes.

Con fecha 20 de abril de 2012 fue dictada sentencia por la que se condenaba al anterior presidente del Patronato, entre otras, a que indemnizase a la Fundación en una cuantía de 3.263.190 euros. Asimismo, condenaba a dos antiguos Directivos de la Fundación a la reparación del daño causado mediante el abono a la misma de una cuantía total que ascendía a 567.537 euros, de los que 537.537 euros han sido abonados a la Fundación en ejercicios anteriores.

(...)

La Fundación y sus asesores legales siguen realizando gestiones con la intención de recuperar, en su caso, cantidades adicionales a favor de la Fundación por la indemnización pendiente de cobro y deteriorada al 31 de diciembre que asciende a 2.539.390 euros” (Pág. 6/64).

#### ■ FUNDACIÓN FEDERICO OZANAM DE ZARAGOZA.

- **Nota (21). Operaciones con partes vinculadas** (Pág. 120/154).

c) **Personal de alta dirección y miembros del Patronato** (Pág. 121/154).

“Durante los ejercicios 2013 y 2012, los miembros del Patronato no han percibido retribución alguna por ningún concepto, así como no han percibido anticipos ni créditos de la Fundación. No existen obligaciones en materia de pensiones y seguros de vida a favor de los miembros del Patronato”.

- **Nota (22). Otra información** (Pág. 124/154).

d) **Autocontratación de los Patronos durante los ejercicios 2013 y 2012.**

“Durante los ejercicios 2013 y 2012, ninguno de los miembros del Patronato ha contratado con la fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero, de acuerdo con los términos previstos en el artículo 28 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones”.

#### ■ FUNDACIÓN PRODIS.

- **Nota (13). Ingresos y Gastos.**

e) **Detalle de los Gastos de Administración** (Pág. 33 | 77).

“Ni en el ejercicio 2013, ni en el ejercicio 2012 se ha incurrido, por los miembros del patronato, en gastos en el desempeño de sus cargos que tengan que ser resarcidos por la Fundación. Tampoco se han producido gastos ocasionados por la administración de bienes y derechos que integren el patrimonio de la Fundación que no estén adscritos a los fines fundacionales.”

#### ■ FUNDACIÓN RAMÓN ARECES.

- **Nota (20). Retribuciones y otras prestaciones a los miembros del Consejo del Patronato de la Fundación** (Pág. 22/49).

“Los miembros del Consejo del Patronato no han devengado ni recibido retribución alguna durante los ejercicios 2013 y 2012. Asimismo, no tienen concedidos anticipos, créditos,

compromisos en materia de pensiones, premios de jubilación, seguros de vida o indemnizaciones especiales”

“Por otra parte, los Administradores que representan a la Fundación en las sociedades en las que participa no han recibido, de ella, retribución alguna por este concepto”.

#### ■ FUNDACIÓN RAMÓN REY ARDID.

■ **Nota (28). Otra información** (Pág. 47/110).

“Los miembros del Patronato de la Fundación no han devengado en el ejercicio 2013 y 2012 sueldos o remuneraciones de ningún tipo.”

“De igual modo no han percibido retribución alguna por los servicios que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato de las fundaciones en las que la Fundación Ramón Ardid está representada, ni tampoco en los Consejos de Administración de las sociedades mercantiles en las que participa la Fundación.”

#### ■ FUNDACIÓN SECRETARIADO GITANO.

■ **Nota (16). Operaciones con partes vinculadas.**

##### **16.2. Patronato y alta dirección.**

“Los miembros del Patronato no han devengado remuneración alguna en los ejercicios 2013 y 2012 por el desempeño de sus funciones, siendo el importe de las dietas devengadas por el Patronato durante 2013 de 7.477 euros (19.268 euros en 2012)” (Pág. 44 | 180).

#### ■ FUNDACIÓN TOMILLO.

■ **Nota (20). Operaciones con partes vinculadas.**

“Los miembros del Patronato han percibido retribuciones monetarias durante el ejercicio 2013 y 2012 por un total de 39.348,02 euros y 38.761,24 euros respectivamente, en relación con el contrato de trabajo para desempeñar las funciones de Directora General según autorización del Protectorado de Fundaciones de fecha 12-09-2008” (Págs. 65/75).

### 6º) Destino del patrimonio en caso de disolución (Artículo 3.6º).

#### **Artículo 3.6º**

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

En ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos, a efectos de esta Ley, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

■ **FUNDACIÓN ADSIS**

→ No se indica.

■ **FUNDACIÓN ANESVAD.**

→ No se indica.

■ **FUNDACIÓN FEDERICO OZANAM DE ZARAGOZA.**

■ *Nota (13). Situación fiscal*

*“Tal y como se indica en el artículo 38 de los estatutos de la Fundación, “liquidación y adjudicación del haber”, en caso de extinción, los bienes y derechos resultantes de la liquidación se destinarán a la Sociedad de San Vicente de Paul de España, para las necesidades del Consejo Provincial de Zaragoza; en el supuesto de inexistencia previa de la misma se les dará el destino que el patronato determine, de acuerdo con lo señalado en la legislación vigente” (Pág. 57/154).*

■ **FUNDACIÓN PRODIS.**

→ No se indica.

■ **FUNDACIÓN RAMÓN ARECES.**

→ No se indica.

■ **FUNDACIÓN RAMÓN REY ARDID.**

■ *Nota (1). Información general*

*“En el supuesto de extinción de la Fundación, se estará a lo dispuesto en la legislación vigente. En concreto, los bienes y derechos resultantes de la liquidación se destinarán a Fundaciones o entidades no lucrativas públicas o privadas que persigan fines de interés general análogos a los de esta Fundación y, tengan afectados sus bienes, incluso para el supuesto de disolución a la consecución de aquellos” (Pág. 3/110).*

■ **FUNDACIÓN SECRETARIADO GITANO.**

→ No se indica.

■ **FUNDACIÓN TOMILLO.**

→ No se indica.

## 7º) Inscripción registral (Artículo 3.7º).

### Artículo 3.7º

Que estén inscritas en el registro correspondiente.

#### ■ FUNDACIÓN ADSIS 1/68

→ No se indica.

#### ■ FUNDACIÓN ANESVAD

■ **Nota (1).** *Actividades de la entidad*

*“La Fundación ANESVAD (en adelante la Fundación) se constituyó el 23 de marzo de 1992, y fue clasificada por el Ministerio de Asuntos Sociales el 18 de noviembre de 1992 como Beneficencia Particular de Carácter Asistencial y figura inscrita con el número 48/0130” (Pág. 1/64).*

#### ■ FUNDACIÓN FEDERICO OZANAM DE ZARAGOZA

■ **Nota (1).** *Actividades de la entidad (Pág. 4/154)*

*“FUNDACIÓN FEDERICO OZANAM DE ZARAGOZA se constituyó con fecha 14 de septiembre de 1990, encontrándose inscrita en el Registro de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Aragón con el nº31 (II) y el C.I.F. asignado: G-50.399.062”.*

#### ■ FUNDACIÓN PRODIS

→ No se indica.

■ NIF G-82622580; Inscrita en el Registro de la Comunidad de Madrid con el número 482.

■ Datos preimpresos en los folios en los que se plasman sus cuentas anuales.

#### ■ FUNDACIÓN RAMÓN ARECES

■ **Nota (1).** *Actividad de la Fundación*

*“Fundación Ramón Areces (en adelante, la Fundación) fue constituida por D. Ramón Areces Rodríguez el 16 de marzo de 1978, siendo su objeto el fomento y desarrollo de la investigación científica y técnica, así como de la educación y de la cultura en general. Tiene su sede social en la calle Vitruvio nº5 de Madrid.*

*El Ministerio de Educación y Ciencia, mediante Orden Ministerial de fecha 28 de septiembre de 1976, (publicada en el Boletín Oficial del Estado con fecha 21 de octubre de 1976), clasificó la Fundación como Fundación Cultural Privada, quedando a partir de ese mismo momento bajo el Protectorado del mismo Ministerio” (Pág. 3 | 48).*

#### ■ FUNDACIÓN RAMÓN REY ARDID

■ **Nota (1).** *Información general*

*“Fundación Ramón Rey Ardid es una fundación benéfico-asistencial creada el 19 de diciembre de 1991 y clasificada como tal por Orden Ministerial de fecha 9 de octubre de 1992; se halla inscrita en el archivo-registro del Protectorado del Ministerio de Asuntos Sociales con el número 50/0126. Su domicilio social se sitúa en la calle Guillén de Castro, nº2-4 de Zaragoza-50018”*(Pág. 1/110)

#### ■ FUNDACIÓN TOMILLO.

■ **Nota (1).** *Actividad de la Fundación*

*“La Fundación Tomillo es una entidad no lucrativa de carácter privado e independiente, constituida el 24 de septiembre de 1984 y declarada de carácter benéfico-particular por Orden Ministerial del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de fecha 17 de marzo de 1986. Figura inscrita con el nº 28/0825 en el Registro de Fundaciones del Protectorado del Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad y su Código de Identificación Fiscal es el G-28979136”* (Pág. 5/75).

### 8º) Obligaciones contables, rendición de cuentas y elaboración de una memoria económica (Artículo 3.8º, 9º y 10º).

#### Artículo 3. Ley 49/2002

8.º Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias”.

9.º Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente

10.º Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles (...).

#### ■ FUNDACIÓN ADSIS

■ **Nota (2):** *Bases de presentación de las cuentas anuales* (Pág. 2 / 68).

**a)** *Imagen fiel:*

*«Las cuentas anuales del ejercicio 2013 adjuntas se han preparado a partir de los registros contables de la Fundación y se presentan de acuerdo con lo establecido en el Real Decreto 1494/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, de forma que muestran la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados*

de la entidad, y así como el grado de cumplimiento de las actividades y la veracidad de los flujos incorporados en el estado de flujos de efectivo

*Las cuentas anuales correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2012, fueron aprobadas por el patronato en reunión celebrada el 29 de junio de 2013.*

*Las cuentas correspondientes al ejercicio 2013 han sido formuladas por el Patronato de la Fundación Adsis, hallándose pendientes de aprobación por parte del Patronato, estimándose que serán aprobadas sin modificaciones».*

- **Nota (22):** *Actividad de la Entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Gastos de administración (Págs. 37 a 61 I 68).*

**22.1** *Actividades realizadas:*

*I. Actividades realizadas.* Indicándose para cada una de ellas: A) Identificación; B) Recursos humanos empleados en la actividad; C) Beneficiarios o usuarios de la actividad; D) Recursos económicos empleados en la actividad; E) Objetivos e indicadores de la actividad.

*II. Recursos económicos totales empleados por la entidad.*

*III. Recursos económicos totales utilizados por la entidad.*

*IV. Desviaciones entre plan de actuación y datos realizados.*

- **Nota (25):** *Operaciones con partes vinculadas (Pág. 66 I 68).*

*«El personal de alta dirección y los miembros de los órganos de administración de la Sociedad no reciben retribución alguna en el desempeño de sus funciones.*

*No existe a cierre del ejercicio 2013 anticipos, ni créditos, ni obligaciones en materia de pensiones, ni avales concedidos a los miembros del Consejo de administración y la alta dirección de la Sociedad».*

- **Nota (26):** *Otra información (Págs. 66 y 67 I 68).*

**26.4.** *Prestaciones al órgano de Gobierno.*

*«El órgano de Gobierno no ha sido remunerado según está establecido en los Estatutos de la Fundación. Los patronos, por decisión personal, no han pasado sus gastos de viaje y dietas.*

*No hay anticipos ni créditos concedidos a ninguno de sus miembros y tampoco se ha contraído obligación en materia de pensiones, seguro de vida o similares».*

■ **FUNDACIÓN FEDERICO OZANAM DE ZARAGOZA**

- **Nota (2):** *Bases de presentación de las cuentas anuales (Págs. 7 y 8 I 154).*

**1.** *Imagen fiel:*

*«Las Cuentas Anuales del ejercicio adjuntas han sido formuladas a partir de los registros contables de la Entidad a 31 de diciembre de 2013 y en ellas se han aplicado los principios contables y criterios de valoración recogidos en el Real Decreto 1514/2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y el resto de disposiciones legales vigentes en materia contable, y muestran la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la Entidad, y del grado de cumplimiento de sus*



actividades, así como de la veracidad de los flujos incorporados en el estado de flujos de efectivo. A los efectos de estas cuentas anuales, marco normativo aplicado se establece en:

- La Constitución Española de 1978 y el Código Civil español.
- La Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, y sus correspondientes desarrollos reglamentarios.
- El Plan General de Contabilidad y su adaptación sectorial correspondiente: "Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el "Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos", y así como el "Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.
- El Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad.
- Las normas de obligado cumplimiento aprobadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en desarrollo del Plan General de Contabilidad u sus normas complementarias.
- El resto de normativa contable española que resulte de aplicación».

## ■ FUNDACIÓN RAMÓN ARECES

- **Nota (2):** Bases de presentación de las cuentas anuales (Pág. 4 | 48).

### 2.1 Marco Normativo de información financiera aplicable a la Fundación

«Estas cuentas anuales se han formulado por el Consejo del Patronato de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la Fundación, que es el establecido en:

- Código de Comercio y restante legislación mercantil.
- Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones y la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, así como por los reglamentos que los desarrollan.
- Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos aprobado mediante resolución de 26 de marzo de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, el cual desarrolla y compila en un marco normativo único para estas entidades los criterios ya establecidos por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.
- Las normas de obligado cumplimiento aprobadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en desarrollo del Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias.
- El resto de la normativa contable española que resulte de aplicación.

### 2.2 Imagen fiel.

*Las presentes cuentas anuales han sido obtenidas de los registros contables de la Fundación y se presentan de acuerdo con el marco normativo de información financiera que le resulta de aplicación descrito en la Nota 2.1 anterior y en particular, con los principios y criterios contables en él contenidos, de forma que muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los excedentes de la Fundación habidos durante el correspondiente ejercicio.*

*Estas cuentas anuales, que han sido formuladas por el Consejo del patronato de la Fundación, se someterán a la aprobación del Patronato, estimándose que serán aprobadas sin modificación alguna. Por su parte, las cuentas anuales del ejercicio 2012 fueron aprobadas por el Patronato de la Fundación el 24 de junio de 2013».*

- **Nota (20):** *Retribuciones y otras prestaciones a los miembros del Consejo del Patronato de la Fundación (Pág. 22 | 48).*

*«Los miembros del Consejo del patronato no han devengado ni recibido retribución alguna durante los ejercicios 2013 y 2012. Asimismo, no tienen concedidos anticipos, créditos, compromisos en materia de pensiones, premios de jubilación, seguros de vida o indemnizaciones especiales.*

*Por otra parte, los Administradores que representan a la Fundación en las sociedades en las que participa no han recibido, de ella, retribución alguna por este concepto.*

*Los miembros del patronato son quienes han ejercido las funciones de Alta Dirección durante los ejercicios 2013 y 2012 (...).*

*La Fundación no ha otorgado retribuciones a largo plazo al personal de aportación o prestación definida».*

- **Nota (24):** *Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Gastos de administración.*

*Desarrollándose los siguientes apartados:*

- **24.1.** *Actividad de la entidad*

*Con indicación para cada una de ellas: A) Identificación; B) Recursos humanos empleados en la actividad; C) Beneficiarios o usuarios de la actividad; D) Recursos económicos empleados en la actividad; E) Objetivos e indicadores de la actividad.*

- **24.2.** *Recursos económicos totales empleados por la entidad.*
- **24.3.** *Recursos económicos totales utilizados por la entidad.*
- **24.4.** *Convenios de colaboración con otras entidades*
- **24.5.** *Desviaciones entre plan de actuación y datos realizados.*
- **24.6.** *Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.*

## ■ FUNDACIÓN RAMÓN REY ARDID

- **Nota (1):** *Información General (Pág. 1 | 110).*

*«Fundación Ramón Rey Ardíd es una fundación benéfico-asistencial creada el 19 de diciembre de 1991 y clasificada como tal por Orden Ministerial de fecha 9 de octubre de 1992; se halla inscrita en el archivo-registro del Protectorado del Ministerio de Asuntos Sociales con el*

número 50/0126. Si domicilio social se sitúa en la calle Guillén de Castro nº2-4 de Zaragoza 50018».

▪ **Nota (1):** Información General (Pág. 3 / 110).

4. «En el supuesto de extinción de la Fundación, se estará a lo dispuesto en la legislación vigente. En concreto, los bienes y derechos resultantes de la liquidación se destinarán a Fundaciones o entidades no lucrativas públicas o privadas que persigan fines de interés general análogos a los de esta Fundación y, tengan afectados sus bienes, incluso para el supuesto de disolución a la consecución de aquellos» (Artículo 6.4 de sus Estatutos).

▪ **Nota (2):** Bases de presentación.

a) *Imagen fiel* (Pág. 3 / 110).

«Las cuentas anuales de la entidad sin ánimo de lucro Fundación Ramón Rey Ardid a 31 de diciembre de 2013, antes de la aplicación de los resultados del mismo, reflejan de forma adecuada, respectivamente, la situación financiero-patrimonial a dicha fecha y el resultado de sus operaciones durante dicho período y han sido obtenidos a partir de los registros contables de la Entidad presentados de acuerdo con la legislación mercantil vigente y siguiendo el Plan General de Contabilidad aprobado por RD 1514/2007 y las modificaciones incorporadas a éste mediante el RD 1159/2010. De acuerdo a la disposición transitoria Quinta de dicho real decreto, las fundaciones deberán aplicar en su contabilidad las modificaciones generales introducidas en el Plan General Contable, manteniendo sin cambios los contenidos específicos propios de su naturaleza y respetando, en todo caso, las particularidades que en materia contable recogen sus disposiciones específicas (Ley 50/2002 y Reglamento de Fundaciones de competencia estatal aprobado por Real Decreto 1337/2005).

Adicionalmente desde el 1 de enero de 2012 las cuentas anuales están presentadas de acuerdo con el Plan General de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos aprobado por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre».

▪ **Nota (28):** Otra información.

«Los miembros del Patronato de la Fundación no han devengado en el ejercicio 2013 y 2012 sueldos o remuneraciones de ningún tipo.

De igual modo no han percibido retribución alguna por los servicios que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato de las fundaciones en las que la Fundación Ramón Rey Ardid está representada, ni tampoco en los Consejos de Administración de las sociedades mercantiles en las que participa la Fundación.

La Fundación no ha concedido anticipo o crédito alguno no ha contraído obligaciones en materia de pensiones y de seguros de vida respecto de los miembros actuales o antiguos del Patronato» (Pág. 47 / 110).

▪ **Nota (34):** Actividad de la Entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios (Págs. 54 a 104 / 110).

**34.1** Actividad de la entidad

*I. Actividades realizadas. Indicándose para cada una de ellas: A) Identificación; B) Recursos humanos empleados en la actividad; C) Beneficiarios o usuarios de la actividad; D) Recursos económicos empleados en la actividad*

*II. Recursos económicos empleados por la entidad.*

*III. Recursos económicos totales obtenidos por la entidad.*

*IV. Convenios de colaboración con otras entidades*

*V. Desviaciones entre plan de actuación y datos realizados.*

**34.2** *Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.*

## ■ FUNDACIÓN SECRETARIADO GITANO

■ **Anexo: I.** *Identificación y características* (Pág. 146/180).

*2. Nº de inscripción en el Registro de Fundaciones: 28-1223*

*14. Fecha de inscripción 28 de diciembre de 2001.*

■ **Nota (2):** *Bases de presentación de las cuentas anuales.*

*«Las cuentas anuales se han preparado de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en España, reconocidos en el Código de Comercio, en el Texto Refundido de la ley de Sociedades de Capital (LSC), y en el Plan General de Contabilidad adaptado por el Real Decreto 1159/2010, de 16 de noviembre, el cual ha sido modificado por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, y el Real Decreto 1491 / 2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin fines lucrativos y el modelo de Plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, así como las normas de información presupuestaria aplicables»* (Pág. 7 I 180).

■ **Nota (16):** *Operaciones con partes vinculadas*

**16.2.** *Patronato y alta dirección.*

*«Los miembros del patronato no han devengado remuneración alguna en los ejercicios 2013 y 2012 por el desempeño de sus funciones, siendo el importe de las dietas devengadas por el Patronato durante 2013 de 7.477 euros (19.268 euros en 2012).*

*Asimismo, al 31 de diciembre de 2013 y 2012 la Fundación no tenía obligaciones contraídas en materia de pensiones y de seguros de vida respecto a los miembros actuales o anteriores del Patronato, no tiene obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía, ni existían anticipos concedidos a los Patronos»* (Pág. 45 I 180).

## ■ FUNDACIÓN TOMILLO

■ **Nota (1):** *Actividad de la Fundación* (Pág. 5 I 75).

*«La Fundación Tomillo es una entidad no lucrativa de carácter privado e independiente, constituida el 24 de septiembre de 1984 y declarada de carácter benéfico-particular por Orden Ministerial del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de fecha 17 de marzo de 1986. Figura inscrita con el nº 28/0825 en el Registro de Fundaciones del Protectorado del Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales Igualdad y su Código de Identificación Fiscal es el G-28.979.136 (...).»*

- **Nota (2): Bases de presentación de las cuentas anuales.**

**a) Imagen fiel**

«Las cuentas anuales se han preparado en formato normal a partir de los registros contables de Fundación Tomillo y se presentan de acuerdo con el marco normativo de información financiera que le resulta de aplicación, de forma que muestran la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las operaciones correspondientes al ejercicio. EL marco normativo de información financiera aplicable a la Entidad es el establecido en:

- la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones y el Real Decreto 1337/2005 de 11 de noviembre, en el que se desarrolla la citada ley;

- la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo;

- el Plan General de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos aprobado por Real Decreto 1491/2011;

- las normas de obligado cumplimiento aprobadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en desarrollo del Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias;

- el resto de la normativa contable española que resulte de aplicación.

Las cuentas anuales, formuladas por el Presidente de la Fundación, se someterán a la aprobación del Patronato, estimándose que serán aprobadas sin modificación alguna. Las presentes cuentas anuales se presentan en formato normal, de acuerdo a la legislación vigente y se presentan en euros por ser la moneda del entorno económico principal en el que opera la Entidad. Por su parte, las cuentas anuales del ejercicio 2012 fueron aprobadas (por) el Patronato el 12 de junio de 2013» (Pág. 6 / 75).

- **Nota (19): Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.**

**19.1 Actividad de la entidad**

**I. Actividades realizadas.** Indicándose para cada una de ellas: A) Identificación; B) Recursos humanos empleados en la actividad; C) Beneficiarios o usuarios de la actividad; D) Recursos económicos empleados en la actividad (Págs. 40 a 64 / 75).

**II. Recursos económicos totales empleados por la entidad.**

**III. Recursos económicos totales obtenidos por la entidad.**

**IV. Convenios de colaboración con otras entidades**

**V. Desviaciones entre plan de actuación y datos realizados.**

**19.2 Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.**

- **Nota (20): Operaciones con partes vinculadas.**

«Los miembros del Patronato han percibido retribuciones monetarias durante el ejercicio 2013 y 2012 por un total de 39.348,02 euros y 38.761,24 euros respectivamente, en relación con el contrato de trabajo para desempeñar las funciones de Directora General según autorización del Protectorado de Fundaciones de fecha 12-09-2008.

*Los miembros del Patronato no han recibido anticipo o crédito alguno durante los ejercicios que cubre esta Memoria, así como tampoco existen obligaciones contraídas en materia de pensiones o seguros de vida con los patronos antiguos o actuales.*

*La Fundación manifiesta que no tiene personal de Alta Dirección distinto a los Patronos, atendiendo a lo establecido en el PGC, por lo que no es de aplicación la información acerca de las remuneraciones que pudieran existir por este concepto» (Pág. 65 / 75).*

### **11.3.- VALORACIÓN Y REGISTRO DE LAS OPERACIONES CON PARTES VINCULADAS**

Según se ha indicado al delimitar la base imponible en sede del Impuesto sobre Sociedades, los elementos patrimoniales se valorarán, con carácter general, de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en la LIS. No obstante, el art. 17.4 LIS prevé la valoración por su valor de mercado de determinados elementos patrimoniales cuando no medie contraprestación dineraria.

Este criterio de valoración es igualmente contemplado por la LIS respecto de las operaciones efectuadas entre las denominadas personas o entidades vinculadas. En tales supuestos, su valoración deberá efectuarse por el valor de mercado de la operación; entendiéndose por tal, el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

En aquellas operaciones en las que (ex art. 18.11 LIS) se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

A estos efectos, se consideran personas o entidades vinculadas las que, de forma esquemática, seguidamente volvemos a relacionar (art. 18.2. LIS, redacción dada por Ley 34/2015, de 21 de septiembre):

▪ Artículo 18.2 a), b) y c)

- Una entidad	y	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sus socios o partícipes con una participación <math>\geq</math> 25%.</li> <li>- Sus consejeros o administradores de hecho o de derecho.</li> <li>- Los cónyuges o determinados familiares de los anteriores</li> </ul>
---------------	---	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

▪ Artículo 18.2 d) y e).

- Una entidad		- Otra entidad perteneciente al mismo grupo
---------------	--	---------------------------------------------

perteneciente a un grupo	y	– Los consejeros o administradores de otra entidad perteneciente al mismo grupo que la primera.
--------------------------	---	-------------------------------------------------------------------------------------------------

– Artículo 18.2 f) y g).

– Una entidad	y	– Otra entidad participada por la primera indirectamente en al menos el 25% del capital social. – Otra entidad participada directa o indirectamente por los mismos socios o partícipes, sus cónyuges o determinados parientes de los anteriores que la primera entidad en, al menos el 25% del capital social.
---------------	---	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

– Artículo 18.2 h).

– Una entidad	y	– Sus establecimientos permanentes en el extranjero
---------------	---	-----------------------------------------------------

Convinando la mejor doctrina la existencia de una identidad entre el criterio fiscal y su reflejo contable. Así, en el supuesto de que las partes intervinientes en la operación vinculada no valoren la transacción por su valor normal de mercado (18.1 LIS) o valor razonable, según terminología del PGC, se previene (ex art. 18.11 LIS) que la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia. Concretándose que, en particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, con carácter general, el siguiente tratamiento:

- Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe:
  - La parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación tendrá la consideración:
    - Para la entidad: retribución de fondos propios.
    - Para el socio: participación en beneficios.
  - La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá la consideración:
    - Para la entidad: retribución de fondos propios
    - Para el socio o partícipe: utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.
- Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad:
  - La parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma:

→ Tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad.

→ Aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe.

- La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad tendrá la consideración de:

→ Renta, para la entidad.

→ Liberalidad, para el socio o partícipe.

Lo así dispuesto no se aplicará cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

Como venimos reiterando, se establece en el art. 17.4 el criterio del valor normal de mercado para valorar determinados negocios jurídicos en los que no media una contraprestación dineraria. En estos supuestos, entienden Tributos y la doctrina mayoritaria, que los principios de especialidad y tipicidad debieran hacer prevalecer dichas normas sobre los mandatos previstos con carácter general en el art. 18 de la LIS.

Sentado cuanto antecede, en el ámbito fundacional, las operaciones sobre las que puede recaer el mandato de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ahora comentado, conciernen, en esencia, bien a las relaciones entre la entidad y sus patronos o bien a las transacciones entre la fundación y las sociedades en las que participe.

Por lo que a la vinculación entre los Patronos y la fundación se refiere, las operaciones sobre las que, en principio, extenderá sus efectos la norma de valoración de las operaciones vinculadas a ellos concernientes (art. 18.1.a LIS), han de ser ajenas a las funciones propias del cargo de Patrono, gratuito por naturaleza en los términos establecidos tanto por la norma sustantiva (art. 15.4 LF) como la fiscal (art. 3.5º LRF-ENL). No obstante (15.4.2º LF), y salvo que el fundador hubiese dispuesto lo contrario, el Patronato podrá fijar una retribución adecuada a aquellos los Patronos que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato, previa autorización del Protectorado.

A este respecto, el art. 28 LF se refiere a la autocontratación de los patronos indicando, literalmente, que los patronos podrán contratar con la fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero, previa autorización del Protectorado con idéntico



requisito para los supuestos de personas físicas que actúen como representantes de los Patronos.

De igual manera, la norma fiscal (art. 3.5.2º) contempla esta circunstancia; entendiéndose la DGT que la contratación de los servicios profesionales del Patrono por parte de la fundación de cuyo órgano de gobierno forma parte o la existencia de una relación laboral entre el Patrono y la fundación, no suponen el incumplimiento del mencionado artículo 3.5º siempre y cuando los trabajos desempeñados por el Patrono, en el marco de dicha relación, respondan a una prestación efectiva de servicios y sean totalmente distintos de las actuaciones que le competen en su condición de miembro del órgano de gobierno.

La solicitud de autorización para que los Patronos sean remunerados o contraten con la fundación, por sí o por medio de representante, será cursada al Protectorado por el Patronato. El Protectorado denegará en todo caso la autorización cuando el negocio jurídico encubra una remuneración por el ejercicio del cargo de patrono o cuando el valor de la contraprestación que deba recibir la fundación no resulte equilibrado. En definitiva pues, este régimen de incompatibilidad y autorización permite prevenir tanto los posibles conflictos de intereses entre el Patrono y la Fundación como la transgresión del principio de gratuidad del cargo.

Delimitado así el alcance de la vinculación del Patrono con la entidad que administra, todos los extremos de la operación de autocontratación o de remuneración al Patrono quedará acotada por los términos en los que haya sido autorizada por el Protectorado y en particular su valoración, frente a la que, en consecuencia, no cabrá oponer la regla establecida en el art. 18.2 b) de la LIS. No obstante, esta proposición pudiera no ser así entendida en una primera aproximación, y en su caso, por los órganos de comprobación e inspección tributarios.

El ámbito de aplicación del criterio de valoración de las operaciones vinculadas alcanza igualmente a las relaciones de la fundación y las sociedades mercantiles en las que, de acuerdo con el art. 24.2 LF, pueda participar. A este respecto, hemos sintetizado en nuestra exposición el criterio administrativo concerniente a estos extremos mediante, entre otras, las siguientes notas:

– La valoración de las donaciones de bienes o derechos, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, debe realizarse con arreglo a la regla especial de valoración recogida en el artículo 17.4 de la LIS, tanto en sede del donante como del donatario, por lo que no

resultarían de aplicación las obligaciones de documentación previstas en el artículo 18 de la LIS y desarrolladas en los artículos 13 y siguientes del RIS.

– La operación de cesión de bienes efectuada entre fundaciones realizada mediante contraprestación, en la medida en que dicha operación no forme parte de la actividad ordinaria de la ENL cedente, deberá valorarse a valor de mercado, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 18 de la LIS y, por tanto, quedará sometida a las obligaciones documentales previstas en dicho precepto y en su Reglamento de desarrollo.

– El valor de mercado de las operaciones realizadas por las entidades sin ánimo de lucro, en el marco de sus fines, coincide con su valor convenido siempre y cuando, la diferencia, en su caso, se traslade al usuario o beneficiario como expresión de la ayuda o servicio prestado en cumplimiento de sus fines.

Mención especial merecen los supuestos de condonación de deudas entre una fundación y las sociedades de ella dependientes, operación esta carente de ánimo de liberalidad, por lo que, en consecuencia, la condonación por una sociedad dominante en beneficio de una entidad íntegramente participada supone una aportación de fondos propios. En el supuesto inverso, es decir, tratándose de la condonación de un crédito por la sociedad dependiente, la sociedad dominante cancelará la deuda con abono a una cuenta representativa del fondo económico de la operación, que podrá ser la distribución de un resultado o la recuperación de la inversión, en función de cuál haya sido la evolución de los fondos propios de la sociedad dependiente desde la fecha de la adquisición.

Así pues, en el caso de capitalización o condonación de créditos entre un prestamista y un prestatario cuando la operación se produce existiendo entre ambos una relación socio-sociedad con una participación del 100% del capital, y existiendo en ambas partes el mismo valor fiscal del derecho de crédito y de la deuda (es decir, que el derecho de crédito no se ha adquirido a terceros, lo que podría determinar que el prestamista lo tuviera valorado a un valor fiscal distinto del prestatario), debe entenderse en el ámbito fiscal que el valor de mercado al que se produce dicha capitalización o condonación se corresponde con la obligación contractual correspondiente al contrato de préstamo existente entre las partes afectadas, sin que deba tenerse en cuenta el posible deterioro contable que pudiera existir en el derecho de crédito. Ello significa que tampoco se genera un ingreso a efectos fiscales en el prestatario como consecuencia de la capitalización o condonación del crédito, ya que la deuda que tiene frente al prestamista se corresponde con el importe del mismo capitalizado o condonado.

No obstante, en el supuesto de la participación no fuera del 100 por 100, las operaciones tendrán, en todo caso, reflejo en las respectivas cuentas de resultados, por el valor del crédito correspondiente a la participación de los socios minoritarios en la sociedad condonataria, un ingreso contable para ésta y un gasto para la entidad condonante.

En el ámbito de las ENL, se plantea la calificación a otorgar a las donaciones efectuadas por una sociedad íntegramente participada por una fundación. Así, si entendemos que la donación obedece a un ánimo de liberalidad por parte del socio, la misma daría derecho a la aplicación del régimen de mecenazgo prevenido en la Ley 49/2002. En otro caso, es decir, calificada la operación como retribución de los fondos propios, no tendría en sede de la sociedad donante la consideración de gasto deducible [art. 15 a) LIS] si bien para la ENL dicho ingreso gozaría de la exención establecida en el art. 6.2º de la LRF-ENL (Rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres) o bien, tratándose de fundaciones sujetas al régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS, les resultaría de aplicación la exención para evitar la doble imposición sobre dividendos (art. 21 LIS).

De acuerdo con los antecedentes sintetizados se propone el siguiente indicador:

DENOMINACIÓN	VALORACIÓN Y REGISTRO DE LAS OPERACIONES CON PARTES VINCULADAS
Código	IRTT-2
Tipo de indicador	Indicador de responsabilidad y transparencia tributaria
Finalidad	<b>Prevenir el uso indebido de la figura fundacional</b>
Formulación	¿Se detallan y cuantifican todas las operaciones efectuadas con partes vinculadas, con expresión de la política de precios seguida y de registro de intereses activos y pasivos que, en su caso, se hubieren devengado?
	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Artículos 15.4, 24 y 28 Ley 50/2002, de Fundaciones.</li> <li>– Artículo 34 Reglamento de Fundaciones.</li> <li>– Artículo 3.5 Ley 49/2002, de Régimen fiscal de las entidades no lucrativas.</li> <li>– Artículo 43.1.g) y h) LGT</li> <li>– Artículos 17 y 18 Ley Impuesto sobre Sociedades</li> <li>– Artículos a 13 a 36 RIS</li> <li>– PC-ENL:</li> </ul>

<b>Normativa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Normas de Reconocimiento y Valoración 10ª: 2.5.</li> <li>-Normas 11ª y 13ª de elaboración de las cuentas anuales.</li> <li>-Contenido de la memoria: 27. Operaciones con partes vinculadas.</li> <li>-Contenido de la memoria abreviada: 16. Operaciones con partes vinculadas.</li> <li>- PC-PyM-ENL: <ul style="list-style-type: none"> <li>-Normas de registro y valoración 22ª (2.3).</li> <li>-Norma 10ª de elaboración de las cuentas anuales.</li> <li>-Contenido de la memoria: 16. Operaciones con partes vinculadas.</li> <li>-Contenido de la memoria simplificada: 13. Otra información.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Origen de datos</b>	Cuentas anuales
<b>Unidad de medida</b>	Dicotómica (Sí / No)
<b>Periodicidad</b>	Anual
<b>Base de referencia</b>	Deberá ser afirmativa
<b>Verificación</b>	Cuentas anuales

■ **Contraste del indicador.**

A fin de contrastar el indicador formulado en cada una de las fundaciones de la muestra, se reproducen seguidamente los epígrafes de los respectivos Balances de Situación y Cuentas de Resultados, en lo que fuere pertinente, así como las correspondientes Notas de sus Memorias. Así:

– FUNDACIÓN ADSIS.

*Balance del ejercicio 2013*

<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>Notas de la Memoria</b>	<b>Ejercicio 2013</b>	<b>Ejercicio 2012</b>
<i>V Inversiones empresas y entid. grupo y asociadas a largo plazo</i>	<b>8</b>	<b>4.000,00</b>	<b>4.000,00</b>
<i>1. Instrumentos de patrimonio</i>		<i>4.000,00</i>	<i>4.000,00</i>
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>			
<i>II. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar</i>	<b>8,2,1</b>	<b>2.482.905,26</b>	<b>3.020.194,87</b>
<i>2. Clientes, entidades del grupo y asociadas</i>	<b>25</b>	<i>4.825,00</i>	<i>4.411,55</i>

**Cuenta de Resultados a 31 de diciembre de 2013**

	<i>Notas de la Memoria</i>	<i>Ejercicio 2013</i>	<i>Ejercicio 2012</i>
<b>16. Ingresos Financieros</b>	<b>8.2.2.</b>	<b>9.629,13</b>	<b>1.158,34</b>
<b>12. Gastos Financieros</b>	<b>8.2.2.</b>	<b>-50.139,00</b>	<b>-52.015,39</b>

**- Nota (2). Bases de presentación de las cuentas anuales.**

*“Las cuentas anuales adjuntas han sido formuladas a partir de los registros contables de la Fundación y se han elaborado cumpliendo la legislación vigente, conforme al RD 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las mismas” (Pág. 2/68).*

**- Nota (4). Normas de registro y valoración.**

**4.6. Instrumentos financieros** (Pág. 5/68).

*“La Fundación ha reconocido un instrumento financiero en su balance cuando se ha convertido en una parte obligada del contrato o negocio jurídico conforme a las disposiciones del mismo.*

**a) Activos financieros**

*En el balance, los activos financieros se clasifican entre corrientes y no corrientes en función de que su vencimiento sea anterior, igual o superior a doce meses.*

*Los valores negociables se valoran por su precio de adquisición a la suscripción o compra. Este precio está constituido por el importe total satisfecho o que deba satisfacerse por la adquisición, incluidos los gastos inherentes a la operación. Los valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado se contabilizan, al menos al final del ejercicio, por el precio de adquisición o el de mercado si éste fuese inferior a aquél. En este último caso, se dotan las provisiones necesarias para reflejar la depreciación experimentada.*

*Tratándose de valores negociables no admitidos a cotización en un mercado secundario organizado, figuran en el Balance por su precio de adquisición. No obstante, cuando el precio de adquisición es superior al importe que resulte de aplicar criterios valorativos racionales admitidos en la práctica, se dota la correspondiente provisión por la diferencia existente.*

*El mismo criterio se sigue para las inversiones en el patrimonio de empresas asociadas”.*

**4.19. Transacciones entre partes vinculadas** (8/68).

*“Las operaciones entre entidades del mismo grupo se contabilizan de acuerdo con las normas generales. En consecuencia, los elementos objeto de la transacción afectos a la actividad mercantil se valoran por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiere de su valor razonable, la diferencia se registra atendiendo a la realidad económica de la operación.*

*La Fundación realiza todas sus operaciones a valores de mercado”.*

**- Nota (8). Instrumentos financieros** (Pág. 13/68).

### 8.1. Consideraciones generales

*“Todos los instrumentos financieros están valorados por su valor razonable”.*

### 8.2. Información sobre la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y los resultados de la entidad.

#### 8.2.3 Otra información a incluir en la memoria.

##### c) Entidades del grupo, multigrupo y asociadas (Pág. 17/68).

Se recoge la siguiente información referida a la participación de la sociedad en otras sociedades mercantiles (Nota 4.c): Denominación, Domicilio, Población y C.P., Actividades, % Participación (Capital Social y Derechos de Votos). Igualmente se indican los importes relativos al ejercicio 2011 de: Capital, Reservas, Otras partidas patrimonio neto, Resultado de explotación, Resultado, Valor s/ libros de la participación, y Dividendos recibidos en el ejercicio.

#### - Nota (25). Operaciones con partes vinculadas (Pág. 66/68).

*“Las operaciones con partes vinculadas se realizan todas ellas a precios de mercado y están relacionadas con los servicios vinculados al objeto social de la sociedad. En concreto en los dos ejercicios 2012 y 2013 con la sociedad Kadhez Red de Entidades Socio Educativas, S.L. se ha facturado la realización de talleres de sensibilización de comercio justo en los gasteleku de Donostia. El resumen de las operaciones a lo largo de los ejercicios es:*

	<b>Ejercicio 2012</b>	<b>Ejercicio 2012</b>
	<b>Importe</b>	<b>Importe</b>
<i>Operaciones realizadas con empresas asociadas</i>	<i>14.136,86</i>	<i>8.392,00</i>
<i>Dividendos</i>	<i>0,00</i>	<i>9.000,00</i>
<i>Saldos pendientes con empresas asociadas</i>	<i>4.411,56</i>	<i>4.825,00</i>

*El personal de alta dirección y los miembros de los órganos de administración de la Sociedad no reciben retribución alguna en el desempeño de sus funciones.*

*No existe a cierre del ejercicio 2013 anticipos, ni créditos, ni obligaciones en materia de pensiones, ni avales concedidos a los miembros del Consejo de administración y la alta dirección de la Sociedad”.*

#### - Nota (26). Otra información.

##### 26.2. Prestaciones al órgano de Gobierno (Pág. 67/68).

*“El órgano de Gobierno no ha sido remunerado según está establecido en los Estatutos de la Fundación. Los patronos, por decisión personal, no han pasado sus gastos de viajes y dietas.*

*No hay anticipos ni créditos concedidos a ninguno de sus miembros y tampoco se ha contraído ninguna obligación en materia de pensiones, segura de vida o similares”.*

#### - FUNDACIÓN ANESVAD.

**Balances al 31 de diciembre de 2013 y 2012.**

<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>Notas de la Memoria</b>	<b>Ejercicio 2013</b>	<b>Ejercicio 2012</b>
<i>Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo</i>			
<i>Instrumentos de patrimonio</i>	10	146.270	206.547

**Cuentas de Resultados correspondientes a los ejercicios anuales terminados el 31 de diciembre de 2013 y 2012.**

	<b>Notas de la Memoria</b>	<b>Ejercicio 2013</b>	<b>Ejercicio 2012</b>
<b>12. Gastos Financieros</b>	10	<b>(74.180)</b>	<b>(42.770)</b>
<i>Deterioros y pérdidas.</i>		<i>(60.277)</i>	<i>(79.837)</i>

**- Nota (5) Normas de Registro y Valoración.**

**Activos Financieros**

**4. Inversiones en el patrimonio de empresas asociadas (Pág. 11 / 64).**

Se reproduce el criterio de valoración establecido en el PC-ENL.

**- Nota (10) Inversiones en Empresas Asociadas (Pág. 31 / 64).**

*“La composición y los movimientos habidos durante los ejercicios durante los ejercicios 2013 y 2012 en las cuentas incluidas en este epígrafe de los balances, han sido los siguientes (...).”*

Indicándose:

– Inversiones a largo plazo - Instrumentos de patrimonio - Participaciones en empresas asociadas.

– Deterioro de valor de participaciones en empresas asociadas.

Con expresión de: La denominación de la empresa asociada, su domicilio social, actividad, porcentaje de participación y la siguiente información contable: Capital, Reservas, Resultados de ejercicios anteriores, Resultados, Coste en Libros y Valor de Realización.

**- Nota (24) Retribuciones y Otras Prestaciones a los Patronos y a la Alta Dirección (Pág. 49 / 64).**

*“Durante el ejercicio 2013, la Fundación ha registrado con cargo al epígrafe “Gastos de personal” de la cuenta de resultados adjunta, un importe de 274.897 euros (330.465 euros en el ejercicio 2012), como retribuciones devengadas en concepto de sueldos y salarios por el Comité de Dirección. Durante los ejercicios 2013 y 2012, los miembros del Patronato de la Fundación, no han percibido ni devengado importe alguno”.*

El detalle de los gastos de administración y su sujeción a los límites establecidos en el art. 33 del RD 1337/2005, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal, se recoge en sendos cuadros contenidos en las págs. 57 y 58 / 64 de la Memoria.

– FUNDACIÓN FEDERICO OZANAM DE ZARAGOZA.

*Balance al 31 diciembre de 2013*

<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>Notas de la Memoria</b>	<b>Ejercicio 2013</b>	<b>Ejercicio 2012</b>
<b>IV Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo</b>	<b>9</b>	<b>640.769,04</b>	<b>640.769,04</b>
1. Instrumentos de patrimonio		640.769,04	640.769,04
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>			
<b>III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.</b>	<b>9</b>	<b>2.324.796,79</b>	<b>2.439.565,14</b>
1. Clientes, entidades del grupo y asociadas.		7.694,66	7.694,66

<b>PASIVO CORRIENTE</b>	<b>Notas de la Memoria</b>	<b>Ejercicio 2013</b>	<b>Ejercicio 2012</b>
<b>II Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.</b>	<b>9</b>	<b>1.185.209,47</b>	<b>1.271.482,78</b>
2. Proveedores, entidades del grupo y asociadas.		18.928,40	27.875,98

**Cuenta de Resultados del ejercicio 2013:** Sin movimientos en lo que ahora concierne.

– **Nota (1) Actividad de la empresa.**

“La Fundación Federico Ozanam de Zaragoza (Pág. 8/154) es entidad dominante de un grupo, en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio (Ver Nota 9.d de la memoria) que no presenta cuentas anuales consolidadas, por razón de “escaso interés significativo”, tal y como se indica en el artículo 7.e del Real decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas”.

Se indica la actividad de las sociedades participadas así como, para cada entidad, el Total Activo, Patrimonio neto, Pasivo no corriente, Pasivo Corriente, Total Ingresos, Total Gastos y el Excedente del ejercicio.

– **Nota (4) Normas de Registro y Valoración.**

**f) Instrumentos financieros.**

**f.1) Activos financieros**

**3. Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo y asociadas (Pág. 16/154).**

Se transcribe la norma de registro y valoración del PC-ENL concerniente a las mismas.



***n) Transacciones entre partes vinculadas.***

*“Las operaciones entre empresas del mismo grupo se contabilizarán con carácter general por su valor razonable” (Pág. 26/154).*

***o) Empresas del grupo y asociadas.***

*“A efectos de presentación de las cuentas anuales, se entenderá que otra entidad forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio, o cuando las entidades estén controladas por una o varias personas físicas o jurídicas o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.*

*Se entenderá que una entidad es asociada cuando se pueda ejercer sobre ella una influencia significativa, que se presumirá que existe si se posee al menos el 20% de los derechos de voto.”*

***- Nota (9) Instrumentos Financieros.***

***d) Información sobre entidades del Grupo, referida a 31 de diciembre de 2013 y 2012 (Pág. 49/154).***

***d.1) Datos cualitativos sobre las entidades del Grupo:*** Denominación, Domicilio, Forma Jurídica, NIF y Actividades.

***d.2) Datos cuantitativos sobre las entidades del Grupo:*** Porcentaje de capital poseído (directo e indirecto), Porcentaje de derechos de voto poseídos (directo e indirecto), Capital, Otras partidas de patrimonio neto, Créditos participativos, Prima de emisión, Reservas, Resultados negativos de ejercicios anteriores, Resultados del ejercicio (Explotación antes de Impuesto sobre Sociedades, Operaciones continuadas, Operaciones interrumpidas), Valor participación capital según libros, Valor según libros: deterioro del ejercicio, Valor según libros: deterioro acumulado y Dividendos del ejercicio.

***d.3)*** Se recogen las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas empresas durante los ejercicios 2013 y 2012, detallándose: Pérdida por deterioro al inicio del ejercicio, Variación del deterioro a pérdidas y ganancias, Variación contra patrimonio neto, Salidas y reducciones, Traspasos y otras variaciones y Pérdida por deterioro al cierre del ejercicio.

***- Nota (10) Usuarios y Otros deudores de la actividad propia (Pág. 55/154).***

*“Ninguno de los usuarios, patrocinadores y otros deudores de la actividad propia corresponden a entidades del grupo o asociadas.”*

***- Nota (11) Beneficiarios, acreedores (Pág. 55/154).***

*“Ninguno de los Beneficiarios, acreedores se corresponden a entidades del grupo o asociadas.”*

***- Nota (21) Operaciones con partes vinculadas (Pág. 120/154).***

a) Se indican los importes de las operaciones realizadas con otras empresas del grupo relativas a los siguientes conceptos: Reparaciones, reformas de activos no corrientes, Aprovisionamientos recibidos, Servicios recibidos, Gastos por arrendamientos y Servicios prestados.

b) Se consignan los saldos pendientes con partes vinculadas al cierre de los ejercicios 2013 y 2012 relativos a los siguientes epígrafes:

**A) Activo no corriente**

**1. Inversiones financieras a largo plazo**

**a) Instrumentos de patrimonio – Correcciones valorativas**

**b) Otros activos financieros**

**B) Activo corriente**

**1. Deudores y otras cuentas a cobrar**

**a) Clientes por ventas y prestación de servicios**

**C) Pasivo Corriente**

**1) Acreedores y otras cuentas a pagar**

**a) Proveedores, acreedores comerciales**

**c) Personal de alta dirección y miembros del Patronato** (Pág. 121/154).

“Durante los ejercicios 2013 y 2012, los miembros del Patronato no han percibido retribución alguna por ningún concepto, así como no han percibido anticipos ni créditos de la Fundación. No existen obligaciones en materia de pensiones y seguros de vida a favor de los miembros del Patronato”.

**- Nota (22) Otra información** (Pág. 124/154).

**d) Autocontratación de los Patronos durante los ejercicios 2013 y 2012.**

“Durante los ejercicios 2013 y 2012, ninguno de los miembros del Patronato ha contratado con la fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero, de acuerdo con los términos previstos en el artículo 28 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones”.

**– FUNDACIÓN PRODIS.**

**Balance de Situación (Modelo Pymes) correspondiente al ejercicio 01/01/2013 - 31/12/2013**

<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>Notas de la Memoria</b>	<b>Ejercicio 2013</b>	<b>Ejercicio 2012</b>
<b>V. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo</b>	<b>9 - 3</b>	<b>79.950,42</b>	<b>79.50,47</b>
<i>Instrumentos de patrimonio</i>		<i>150.676,00</i>	<i>76.500,00</i>
<i>Deterioro de valor de participaciones a L/P en entidades del grupo</i>		<i>(70.725,58)</i>	<i>(70.725,58)</i>
<i>Créditos a L/P a entidades del grupo</i>		<i>--</i>	<i>74.176,35</i>
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>			

<b>V. Inversiones financieras a corto plazo</b>	<b>4 - 9.1</b>	<b>669.923,38</b>	<b>722.823,73</b>
<i>Cta. Cte. Otras pers. y ent. vinculadas</i>		15.586,67	--

**Cuenta de Resultados (Modelo Pymes) correspondiente al ejercicio 01/01/2013 - 31/12/2013:** Sin movimientos en lo que ahora concierne.

**- Nota (4) Normas de Registro y Valoración.**

**14. Criterios empleados en las transacciones con partes vinculadas.**

*“Corresponden a créditos realizados el Centro Especial de Empleo, S.L.U., y se ha valorado inicialmente por su coste amortizado. El detalle de los mismos queda reflejado en el apartado 9.5 de esta memoria “Empresas del grupo, multigrupo y asociadas” (Pág. 16 / 77).*

**- Nota (9) Activos Financieros.**

**3. Empresas del grupo, multigrupo y asociadas (Pág. 24 / 77).**

*“La única empresa que cumple con los requisitos de este epígrafe, es el Centro Especial de Empleo, S.L.U., siendo sus características, las siguientes (...).”*

Así se indica, su Denominación, Domicilio, Forma Jurídica, Descripción de su actividad, Participación, Composición de los fondos propios (Capital Social, Resultados del ejercicio 2012, Aportación de Socios a Compensación de Pérdidas), Valor de la Participación, Dividendos recibidos en el ejercicio y el detalle de las transacciones con empresas del grupo y asociadas con el siguiente literal:

*“Con fecha 10 de diciembre de 2013, se aumentó el capital social, cifrado en 3.500 euros, en la cantidad de 71.176 euros, hasta dejarlo situado en 77.676 euros (...).*

*La entidad Centro Especial de Empleo Prodis, S.L., ha compensado en el ejercicio, los resultados negativos de ejercicios anteriores por importe de 70.725,58 euros, con la cuenta de “aportaciones de socios para compensación de pérdidas”. Esta última cuenta arroja después de este traspaso un saldo de 2.274,42 €.*

*Por tanto el detalle de la cuenta 2503 “Participaciones a L.P. en entidades del grupo”, es el siguiente:*

<i>Participación Capital social inicial .....</i>	<i>3.500,00 €</i>
<i>Ampliación Capital ejercicio 2013 .....</i>	<i>74.176,00 €</i>
<i>Aportac. compensac. pérdidas ejerc. anteriores .....</i>	<i>73.000,00 €</i>
<i>TOTAL.....</i>	<i>150.576,00 €</i>

*A 31/12/2013 el coste de adquisición de la participación de Fundación Prodis en el Centro Especial de Empleo, S.L.U. es inferior al valor teórico de la mismo, por lo que procede mantener el deterioro registrado en ejercicios anteriores por importe de 70.725,58 euros. De este modo, el valor neto contable a 31/12/2013 que resulta de la participación asciende a 79.950,42 euros. De este modo, el valor neto contable a 31/12/2013 que resulta de la participación asciende a 79.950,42 euros. Dicho deterioro queda reflejado en el Activo no corriente, apartado V “Inversiones en*

entidades del grupo y asociadas a largo plazo, cuenta 2933 "Deterioro de valor de participaciones a L.P. entidades del grupo.

Las relaciones con el Centro Especial de Empleo, S.L.U., se contabilizan en una cuenta 552 "Cuentas corrientes con partes vinculadas" dentro del capítulo B) V "Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar". A 31-12-2013, arroja un saldo a n/ favor de 15.586,67 €. El detalle de dicho saldo es el siguiente:

Entregas realizadas para cubrir déficit tesorería.....	15.000,00 €
Diversos pagos realizados por su cuenta.....	586,67 €
<b>TOTAL.....</b>	<b>15.586,67 €</b>

**- Nota (13) Ingresos y Gastos.**

**e) Detalle de los Gastos de Administración (Pág. 33 / 77).**

"Ni en el ejercicio 2013, ni en el ejercicio 2012 se ha incurrido, por los miembros del patronato, en gastos en el desempeño de sus cargos que tengan que ser resarcidos por la Fundación. Tampoco se han producido gastos ocasionados por la administración de bienes y derechos que integren el patrimonio de la Fundación que no estén adscritos a los fines fundacionales."

En la Nota (14) [Actividad de la Fundación. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Gastos de Administración] se formula el cuadro de cálculo de los gastos de administración a que se refiere el art. 33 del RF (Pág. 71 / 77).

**- FUNDACIÓN RAMÓN ARECES.**

**Balance al 31 de diciembre de 2013**

<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>Notas de la Memoria</b>	<b>Ejercicio 2013</b>	<b>Ejercicio 2012</b>
<b>Inversiones en empresas y entidades del Grupo y asociadas a largo plazo</b>	<b>10.2 y 26</b>	<b>487.697.424</b>	<b>497.351.827</b>
<i>Instrumentos de patrimonio</i>		<i>390.560.790</i>	<i>391.715.193</i>
<i>Otros activos financieros</i>		<i>97.136.634</i>	<i>105.636.634</i>
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>			
<b>Inversiones en empresas y entidades del Grupo y asociadas a corto plazo</b>	<b>26</b>	<b>14.622.908</b>	<b>1.361.529</b>
<i>Otros activos financieros</i>		<i>14.622.908</i>	<i>1.361.529</i>

<b>PASIVO NO CORRIENTE</b>	<b>Notas de la Memoria</b>	<b>Ejercicio 2013</b>	<b>Ejercicio 2012</b>
<b>Deudas con empresas y entidades del Grupo y asociadas a largo plazo</b>	<b>26</b>	<b>80.306.700</b>	<b>81.035.203</b>

<b>PASIVO CORRIENTE</b>	<b>Notas de la Memoria</b>	<b>Ejercicio 2013</b>	<b>Ejercicio 2012</b>
<b>Acreeedores y otras cuentas a pagar</b>	<b>26</b>	<b>1.343.628</b>	<b>1.616.163</b>
<i>Proveedores, entidades del Grupo y asociadas</i>		32.130	127.200

**Cuenta de Resultados del ejercicio 2013**

	<b>Notas de la Memoria</b>	<b>Ejercicio 2013</b>	<b>Ejercicio 2012</b>
<b>Ingresos Financieros</b>	<b>Notas 17.5 y 16</b>	<b>245.433.634</b>	<b>23.894.848</b>
<i>De participaciones en instrumentos de patrimonio</i>		19.186.601	18.798.196
<i>– En entidades del grupo y asociadas</i>		18.752.147	17.752.147
<i>– En terceros</i>		436.454	46.049
<b>Gastos Financieros</b>	<b>Notas 17.5 y 26</b>	<b>(2.052.726)</b>	<b>(2.220.648)</b>
<i>– Por deudas con empresas y entidades del grupo y asociadas</i>		(2.052.726)	(2.220.648)

**- Nota (4) Normas de Registro y Valoración.**

**4.8 Instrumentos financieros.**

**4.8.1 Activos financieros.**

“La Fundación mantiene participaciones superiores al 20% en empresas del Grupo y asociadas. Estas inversiones se valoran por su coste, minorado, en su caso, por el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro. Dichas correcciones se calculan como la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, entendiendo éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión. Salvo mejor evidencia del importe recuperable, se toma en consideración el patrimonio neto de la entidad participada, corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración (incluyendo el fondo de comercio, si lo hubiera). En concreto, para aquellos casos en que el Consejo del Patronato de la Fundación por diversos motivos no ha podido determinar de manera fiable el valor recuperable basado en el valor razonable de determinadas participaciones, ha optado por valorar su participación por su valor teórico contable.

Las cuentas anuales de los ejercicios 2013 y 2012 no reflejan los aumentos o disminuciones del valor que resultarían de integrar estas participaciones, cuyo efecto supondría un aumento de los fondos propios por importe de 2.490.156.826 euros y 2.501.750.793 euros, respectivamente, que incluye el resultado del ejercicio imputable a la Fundación por sus participaciones” (Pág. 7/49).

**4.20 Transacciones con vinculadas (Pág. 10/49).**

*“Las principales transacciones realizadas por la Fundación con entidades vinculadas corresponden al cobro de dividendos y a los ingresos y gastos financieros, siendo realizada a valores de mercado.”*

**- Nota (10) Inversiones financieras** (Pág. 16/49).

*“La información más significativa relacionada con las empresas del Grupo y asociadas al 31 de diciembre de 2013 y 2012 es la siguiente:...”;* indicándose, para cada una de ellas, su: Denominación, Domicilio, Actividad, Capital, Resultado Neto del ejercicio, Resultados negativos de ejercicios anteriores, Resto de Patrimonio, Total Patrimonio y Valor en libros (coste, deterioro del ejercicio y deterioro acumulado).

**- Nota (20) Retribuciones y otras prestaciones a los miembros del Consejo del Patronato de la Fundación** (Pág. 22/49).

*“Los miembros del Consejo del Patronato no han devengado ni recibido retribución alguna durante los ejercicios 2013 y 2012. Asimismo, no tienen concedidos anticipos, créditos, compromisos en materia de pensiones, premios de jubilación, seguros de vida o indemnizaciones especiales”*

*“Por otra parte, los Administradores que representan a la Fundación en las sociedades en las que participa no han recibido, de ella, retribución alguna por este concepto”.*

En las Pág. 44/49 se da razón del detalle de los gastos de administración, reseñándose: la partida de la cuenta de resultados, el detalle del gasto, el criterio de imputación a la función de administración del patrimonio y su importe. Recogiéndose, en el cuadro que se elabora, en la Pág. 45/49, el cumplimiento de los límites alternativos a que se refiere el art. 33 del RF.

**- Nota (26) Operaciones y saldos con partes vinculadas** (Pág. 46/49).

Se detallan las operaciones realizadas con partes vinculadas durante los ejercicios 2013 y 2012, con indicación para cada sociedad participada de: los Ingresos por participaciones en Instrumentos de Patrimonio, Ingresos por créditos concedidos y los Gastos por préstamos recibidos.

Igualmente se indica *“el detalle de los saldos con partes vinculadas al 31 de diciembre de 2013 y 2012”*; así: Cuentas corrientes a corto plazo (saldos deudores), Cuentas corrientes a largo plazo (saldos acreedores), Créditos a empresas a largo plazo e Intereses devengados pendientes de cobro a corto plazo.

*“Todos los créditos y préstamos concedidos por la Fundación tienen vencimiento entre uno y tres años, renovables tácitamente por periodos de igual duración. Por esta razón, se presentan a largo plazo. Estos créditos y préstamos y las cuentas corrientes a corto plazo devengan un interés anual de mercado”.*

*“Al cierre de los ejercicios 2013 y 2012 se encuentra clasificada dentro del largo plazo la cuenta corriente con Fiore-O, S.A. por importe de 80.306.700 euros y 81.035.203 euros respectivamente, ya que la Dirección de la Fundación no prevé que se vaya a producir su reembolso en el corto plazo.”*

“Adicionalmente la Fundación, al cierre de los ejercicios 2013 y 2012, mantiene saldos acreedores por operaciones comerciales con el Corte Inglés, S.A. y Viajes el Corte Inglés, S.A. por importe de 32.130 euros y 127.200 euros respectivamente y los gastos registrados por dichas operaciones comerciales o asistencia técnica al 31 de diciembre de 2013 y 2012 ascienden a 568.684 euros y 314.361 euros, respectivamente, que se encuentran registrados dentro del epígrafe “Otros gastos de la actividad” de la cuenta de resultados adjunta”.

– **FUNDACIÓN RAMÓN REY ARDID.**

**Balance al 21 de diciembre de 2013 y 2012.**

<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>Notas de la Memoria</b>	<b>Ejercicio 2013</b>	<b>Ejercicio 2012</b>
<b>III Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo</b>	<b>Notas 8 y 10</b>	<b>243.672,10</b>	<b>241.528,98</b>
1. Instrumentos de patrimonio		240.594,10	238.450,98
2. Créditos a empresas		3.078,00	3.078,00
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>			
<b>II. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar</b>	<b>Notas 7 y 10</b>	<b>3.711.110,11</b>	<b>2.744.405,88</b>
2. Clientes, empresas del grupo y asociadas	Nota 20	102.856,87	299.055,98
<b>IV Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo</b>	<b>Notas 7 y 10</b>	<b>97.700,00</b>	<b>–</b>
1. Créditos a empresas		20.208,46	12.760,62

<b>PASIVO CORRIENTE</b>	<b>Notas de la Memoria</b>	<b>Ejercicio 2013</b>	<b>Ejercicio 2012</b>
<b>III Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo</b>	<b>Notas 7 y 20</b>	<b>27.691,00</b>	<b>–</b>
<b>V Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar</b>	<b>Notas 7, 16 y 20</b>	<b>800.609,29</b>	<b>661.907,35</b>
1. Proveedores, entidades del grupo y asociadas		104.379,24	75.089,01

**Cuenta de Resultados del ejercicio 2013**

	<b>Notas de la Memoria</b>	<b>Ejercicio 2013</b>	<b>Ejercicio 2012</b>
<b>11. Ingresos Financieros</b>	<b>Notas 26</b>	<b>131.801,63</b>	<b>21.515,93</b>
a) De valores negociables y otros instrumentos financieros		131.801,63	21.515,93

<b>a1) En entidades del grupo y asociadas</b>		50.390,31	7.843,22
<b>12. Gastos Financieros</b>	<b>Notas 26</b>	<b>(80.225,63)</b>	<b>(130.711,47)</b>
<b>a) Por deudas con entidades del grupo y asociadas</b>		(79.027,11)	(130.711,47)

**- Nota (4) Criterios contables.**

**4.2 Particularidades de valoración de partidas concretas.**

**4.2.4 Activos financieros.**

**b) Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.**

“Se valoran por su coste menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones por deterioro de valor. No obstante, cuando existe una inversión anterior a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada, se considera como coste de la inversión su valor contable antes de tener esa calificación. Los ajustes valorativos previos contabilizados directamente en el patrimonio neto se mantienen en éste hasta que se den de baja.

Si existe evidencia objetiva de que el valor en libros no es recuperable, se efectúan las oportunas correcciones valorativas por la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, entendiendo éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo derivados de la inversión. Salvo mejor evidencia del importe recuperable, en la estimación del deterioro de estas inversiones se toma en consideración el patrimonio neto de la sociedad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración. La corrección de valor y, en su caso, su reversión se registra en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se produce” (Pág. 7/110).

**4.2.17 Transacciones entre partes vinculadas.**

“Con carácter general, las operaciones entre empresas del grupo se contabilizan en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado difiere de su valor razonable, la diferencia se registra atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realiza conforme con lo previsto en las correspondientes normas” (Pág. 12/110).

**- Nota (8) Participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas** (Pág. 18/110).

Se detalla en relación a las mismas su coste y evolución (Saldo inicial, altas por inversión, traspaso, bajas por retiro y saldo final), recogiendo igualmente los movimientos de la provisión por deterioro de valor (Saldo inicial, provisión por deterioro aplicada, traspaso, dotación del ejercicio y saldo final).

“La información relativa a empresas del grupo y asociadas se detalla en la Nota 20”.

**- Nota (20) Empresas del grupo y asociadas** (Págs. 36-41/110).

Se identifican las entidades de las que la fundación posee una participación significativa, indicándose su denominación, NIF, domicilio, porcentaje de participación y capital social.



Asimismo se desglosan, en forma de tabla, y para cada entidad participada, los siguientes conceptos: Porcentaje de participación, capital, reservas, resultados ejercicios anteriores, resultado del ejercicio 2013 y resultado del ejercicio 2012.

Seguidamente se da razón de las transacciones con las distintas empresas del grupo distinguiendo entre los diversos conceptos de compras (servicios administrativos, servicios y cartuchos de impresión, adquisición de productos de cerámica, servicios de catering y servicios de limpieza y lavandería) y ventas (servicios administrativos, trabajos realizados a usuarios del recurso de salud mental Alfranca, alquiler de despachos y prestación de servicios administrativos y asesoramiento integral de gestión).

Por último se transcribe el resumen de los saldos (deudores o acreedores) con empresas del Grupo.

Paralelamente se señala que la Fundación ha promovido la constitución de una serie de fundaciones, las cuales son identificadas de forma similar a la antes utilizada respecto de las empresas del Grupo y asociadas.

**- Nota (28) Otra información** (Pág. 47/110).

*“Los miembros del Patronato de la Fundación no han devengado en el ejercicio 2013 y 2012 sueldos o remuneraciones de ningún tipo.”*

*“De igual modo no han percibido retribución alguna por los servicios que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato de las fundaciones en las que la Fundación Ramón Ardid está representada, ni tampoco en los Consejos de Administración de las sociedades mercantiles en las que participa la Fundación.”*

**- Nota (32) Uniones Temporales de Empresas (U.T.E.S)** (Págs. 48 a 52/110).

*“En el ejercicio 2013 las participaciones que la Fundación ostenta en las uniones temporales de empresas se encuentran registradas a su coste de adquisición y no se ha procedido a su integración en el Balance y Cuentas de Resultados mediante el método de integración proporcional”.*

**- Nota (34) Actividad de la Entidad. Aplicación de elementos Patrimoniales a fines propios. Gastos de administración.**

**34.3 Gastos de administración** (Pág. 104/110).

Se indica el cumplimiento de los límites alternativos que se refiere el art. 33 del Reglamento RD 1337/2005.

**- FUNDACIÓN SECRETARIADO GITANO.**

**Balance al 31 de diciembre de 2013**

<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>Notas de la Memoria</b>	<b>Ejercicio 2013</b>	<b>Ejercicio 2012</b>
<b>Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo</b>	<b>7 y 8</b>	<b>122.713</b>	<b>52.173</b>

<i>Instrumentos de patrimonio</i>		27.339	27.339
<i>Créditos a empresas</i>		95.374	25.374
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>			
<b><i>Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar</i></b>	<b>8</b>	<b>1.342.767</b>	<b>1.083.530</b>
<i>Clientes, empresas del grupo y asociadas</i>		992.866	849.862

<b>PASIVO CORRIENTE</b>	<b>Notas de la Memoria</b>	<b>Ejercicio 2013</b>	<b>Ejercicio 2012</b>
<b><i>Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar</i></b>	<b>13</b>	<b>1.714.656</b>	<b>2.133.324</b>
<i>Proveedores empresas del grupo</i>		56.034	--

**- Nota (4) Normas de Registro y Valoración.**

**4.5 Activos financieros**

*Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo y asociadas:* Se recoge el criterio de valoración establecido en el PC-ENL (Pág. 12 / 180).

**4.15 Transacciones entre partes vinculadas** (Pág. 17 / 180).

*“Las transacciones con partes vinculadas se contabilizan de acuerdo con las normas de valoración detalladas anteriormente.*

*Los precios de las operaciones realizadas vinculadas se encuentran adecuadamente soportados, por lo que la dirección de la Fundación considera que no existen riesgos que puedan originar pasivos fiscalmente significativos”.*

**- Nota (7) Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo y asociadas.**

Se facilita información, para las sociedades participadas, de los siguientes extremos: Valor neto contable, Porcentaje de participación directa, Capital, Reservas, Pérdidas del ejercicio anterior, Beneficio (Pérdida) del ejercicio, Otros, Total patrimonio neto y Resultado de explotación. Seguidamente se reseña (Pág. 24 / 180) la actividad de dichas mercantiles.

**- Nota (8) Activos financieros.**

**8.1 Créditos a empresas del grupo a largo plazo** (Pág. 25 / 180).

Se identifican los distintos prestatarios, fecha e importe de la concesión así como se vencimiento; indicándose literalmente que *“estos préstamos devengan un tipo de interés anual del 3%”.*

**- Nota (16) Operaciones con partes vinculadas.**

**16.1. Entidades vinculadas.**

Se indica la naturaleza de la vinculación (grupo, empresa participada o patronos) así como el saldo total mantenido con las entidades vinculadas (Pág. 44 / 180).

**16.2. Patronato y alta dirección.**

“Los miembros del Patronato no han devengado remuneración alguna en los ejercicios 2013 y 2012 por el desempeño de sus funciones, siendo el importe de las dietas devengadas por el Patronato durante 2013 de 7.477 euros (19.268 euros en 2012)”.

**- Nota (18) Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.**

**18.5. Gastos de administración de los que los patronos deben ser resarcidos** (Pág. 58 / 180).

Se reseña el importe total de los gastos de administración de los que los patronos deben ser resarcidos en el ejercicio.

En el Anexo I de la Memoria se recoge el inventario de los elementos patrimoniales de la Fundación; en particular, las inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo y asociadas (Instrumentos de patrimonio y Créditos a empresas) e Inversiones financieras a corto plazo (Págs. 136 y 137 / 180).

**- FUNDACIÓN TOMILLO.**

**Balance de Situación de los ejercicios anuales finalizados el 31 de diciembre de 2013 y 2012.**

<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>Notas de la Memoria</b>	<b>Ejercicio 2013</b>	<b>Ejercicio 2012</b>
<i>Inversiones en entidades grupo y asociadas a largo plazo</i>	<b>9, 20</b>	<b>40.096,45</b>	<b>47.410,24</b>
<i>Instrumentos de patrimonio</i>		40.096,45	27.796,46
<i>Créditos a entidades</i>		0,00	19.613,78
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>			
<i>Inversiones en entidades grupo y asociadas a corto plazo</i>	<b>9, 20</b>	<b>194.936,83</b>	<b>551.096,14</b>
<i>Créditos a entidades</i>		194.936,83	551.096,14

<b>PASIVO CORRIENTE</b>	<b>Notas de la Memoria</b>	<b>Ejercicio 2013</b>	<b>Ejercicio 2012</b>
<i>Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar</i>	<b>9, 20</b>	<b>434.421,06</b>	<b>544.763,38</b>
<i>Proveedores, entidades del grupo y asociadas</i>		59.597,08	31.584,44

**Cuenta de Resultados de los ejercicios anuales finalizados el 31 de diciembre de 2013 y 2012**

	<b>Notas de la Memoria</b>	<b>Ejercicio 2013</b>	<b>Ejercicio 2012</b>

	<b>Memoria</b>	<b>2013</b>	<b>2012</b>
<b>Ingresos Financieros</b>		<b>17.840,80</b>	<b>25.296,45</b>
<i>De valores negociables y otros instrumentos financieros</i>		17.840,80	25.296,45
<i>De entidades del grupo y asociadas</i>		10.142,19	12.195,47

**- Nota (4) Normas de registro y valoración.**

**e) Instrumentos financieros.**

**1. Activos financieros**

*Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas* (Págs. 10 y 11 / 75): Se reproduce el contenido de la NRV del PC-ENL.

**p) Criterios empleados en transacciones entre partes vinculadas** (Pág. 18 / 75).

*“Los elementos objeto de una transacción con empresas vinculadas se registran contablemente por el valor razonable del elemento transaccionado. Si el precio acordado difiere de su valor razonable, la diferencia se registra atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realiza conforme a lo previsto en las correspondientes normas.”*

**- Nota (9) Instrumentos financieros.**

**9.1 Categorías de activos financieros.**

**1) Activos financieros a largo plazo, salvo inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas** (Pág. 25 / 75).

Se indica que *“Préstamos y partidas a cobrar recogía dos préstamos participativos a Centro de Estudios Económicos Tomillo, S.L. de 225.000 euros y 70.000 euros cada uno cuyo vencimiento era en 2016, con interés fijo del Euribor a un año y un interés variable equivalente al 2% anual que se aplicaría únicamente si la prestataria obtuviera beneficios antes de impuestos suficientes para cubrir el total de los intereses devengados hasta esa fecha, incluyendo la parte variable de los mismos. En el ejercicio 20112, se contabilizó un deterioro de 275.386,22 euros derivado de la situación de la sociedad correspondiendo a la parte no cubierta por el patrimonio neto de la empresa, tal y como se muestra en la Nota 9.5”*.

*“Finalmente, la Fundación mediante reunión del Patronato con fecha 16 de diciembre de 2013, tomó la decisión de aportar estos préstamos para compensar las pérdidas de 2012 de Centro de Estudios Económicos Tomillo, tal y como se explica en la Nota 9.5, esta decisión ha sido comunicada al Protectorado con fecha 7 de febrero de 2014”*.

En relación a los Activos financieros a corto plazo se desglosan las categorías más significativas dentro de las partidas a cobrar a corto plazo, indicándose, en relación a las mismas que *“Créditos a entidades del grupo recoge a cierre de 2013 el importe concedido a Centro de Estudios Económicos Tomillo, S.L.U., por 90.500 euros (235.500 en 2012) y a Asociación Tomillo Villaverde por 80.523,80 euros (301.555,30 euros en 2012), generando un interés variable y siendo los intereses pendientes de cobro a 31 de diciembre de 2013 de ambos préstamos de 24.183,03 euros (14.040,84 euros en 2012)”*.

“Además, a la entidad Centro de Estudios Económicos Tomillo, S.L.U., durante el ejercicio 2013 se le ha continuado realizando nuevos préstamos. Debido a la situación patrimonial de esta entidad, con fecha 16 de diciembre de 20113, el patronato decide aportar 280.000 euros de las cantidades entregadas para compensar sus pérdidas del ejercicio 2013, esta decisión ha sido comunicada al Protectorado con fecha 7 de febrero de 2014”.

“Asimismo, con fecha 1 de octubre de 2013, la Fundación condona 20.000 euros a Centro de Estudios Económicos Tomillo S.L.U.; el gasto se ha recogido dentro de otros resultados”.

#### **9.5. Entidades del grupo, multigrupo y asociadas** (Pág. 29-30/75).

“Las participaciones en empresas del grupo, así como el valor teórico contable de estas participaciones correspondientes a las últimas cuentas anuales formuladas al 31 de diciembre de 2013, presenta el siguiente detalle”:

<b>Empresas del Grupo</b>	<b>% de Participación</b>	<b>Valor de Inversión</b>	<b>Valor teórico contable</b>
Centro de Estudios Económicos Tomillo S.L.U.	100%	610.201,00	21.799,50
Grinvil, S.I.	22%	7.202,02	1.452,11
Aprento, S.L.,	99%	20.594,44	63.278,57

“Las participaciones en empresas del grupo, así como el valor teórico contable de estas participaciones correspondientes a las últimas cuentas anuales formuladas al 31 de diciembre de 2012, presenta el siguiente detalle”:

<b>Empresas del Grupo</b>	<b>% de Participación</b>	<b>Valor de Inversión</b>	<b>Valor teórico contable</b>
Centro de Estudios Económicos Tomillo S.L.	88%	35.200,00	19.613,78
Grinvil, S.I.	22%	7.202,02	2.881,47
Aprento, S.L.,	99%	20.594,44	58.624,67

“En el ejercicio 2013, la Fundación ha adquirido el 12% restante por 1 euro, pasando a poseer el 100% de Centro de Estudios Económicos Tomillo S.L.U.”

“Por otra parte, y debido a la situación patrimonial de esta entidad, con fecha 16 de diciembre el patronato ha decidido aportar créditos para compensar pérdidas que ha generado de forma que no entre en causa de disolución y pueda perjudicar, de esta forma, a la Fundación. Los aportes realizados han sido de 575.000 euros, de los que 295.000 euros se recogían como créditos a largo plazo y 280.000 como créditos a corto plazo. Estas decisiones han sido comunicadas al Protectorado”.

“La sociedad Grinvil, S.L., se clasifica en ambos ejercicios como empresa del grupo, aunque únicamente se posee el 22% de su capital, debido a que otras entidades del grupo poseen participación en las sociedades lo que hace que la Fundación controle la mayoría de los derechos de voto, tal y como establece el artículo 42.1 del Código de Comercio”.

“(…) No se espera que exista ninguna diferencia significativa entre las cuentas provisionales y las que definitivamente se aprueben:

<b>Empresa del Grupo</b>	<b>Capital</b>	<b>Reservas</b>	<b>Otras Partidas</b>	<b>Resultado del ejercicio</b>
Centro de Estudios Económicos Tomillo, S.L.U.	40.000,00	263.391,29	0,00	(281.591,79)
Grinvil, S.L.	6.010,12	7.012,56	0,00	(6.422,17)
Aprento, S.L.	6.010,12	48.080,58	1.203,82	8.623,23

“Tal y como se ha explicado en párrafos anteriores, en el ejercicio 2013, la Fundación ha aportado 575.000 euros para compensar los resultados negativos de Centro de Estudios Económicos Tomillo, S.L.U. Estas aportaciones han sido mediante créditos recogidos tanto a largo plazo como a corto plazo. Después de estas aportaciones, la Fundación tiene deteriorada la inversión en 597.901,01 euros, de los cuales 35.200 euros y 275.386,22 euros fueron gasto reconocido en el ejercicio 2012, el primero como deterioro de la inversión de su capital y el segundo como deterioro del préstamo participativo que había concedido. En el ejercicio 2013 se (ha) deteriorado la cantidad de 287.314,79 euros como consecuencia de la diferencia entre la inversión y el deterioro estimado de la entidad a 31 de diciembre de 2013”.

“En ambos ejercicios no se ha recogido deterioro en la inversión de Grinvil, S.L., al considerar la existencia de plusvalías tácitas al cierre del ejercicio”.

“Los datos económicos de las citadas sociedades, correspondientes a las últimas cuentas anuales formuladas y aprobadas al 31 de diciembre de 2012, son los siguientes”:

<b>Empresa del Grupo</b>	<b>Capital</b>	<b>Reservas</b>	<b>Otras Partidas</b>	<b>Resultado del ejercicio</b>
Centro de Estudios Económicos Tomillo, S.L.	40.000,00	222.807,35	295.000,00	(535.518,96)
Grinvil, S.L.	6.010,12	19.497,30	0,00	(12.409,85)
Aprento, S.L.	6.010,12	50.246,73	5.082,40	(2.122,41)

“En el cuadro anterior, otras partidas del patrimonio neto recogen los préstamos participativos otorgados por la Fundación (...), los cuales fueron deteriorados en la parte que no cubría el Patrimonio Neto a 31 de diciembre de 2012”.

**- Nota (19) Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Gastos de Administración.**

**19.3 Gastos de administración.**

Se elabora el cuadro con el detalle de los gastos de administración con indicación del cumplimiento de los límites a que se refiere el art. 33 (Pág. 63/75).

**- Nota (20) Operaciones con partes vinculadas.**

Se identifican las partes vinculadas de la Fundación y las operaciones con ellas realizadas.

*“Los miembros del Patronato han percibido retribuciones monetarias durante el ejercicio 2013 y 2012 por un total de 39.348,02 euros y 38.761,24 euros respectivamente, en relación con el contrato de trabajo para desempeñar las funciones de Directora General según autorización del Protectorado de Fundaciones de fecha 12-09-2008” (Págs. 65/75).*

**- Nota (21) Otra información.**

*“Además en la reunión de 16 de diciembre de 2013, se acordó la aportación a la entidad Centro de Estudios Económicos Tomillo, S.L.U., de 575 mil euros para compensar pérdidas, así como la aprobación del plan de actuación de 2014. Todos los hechos han sido comunicados al Protectorado” (Pág. 65 / 75).*

**- Nota (23) Inventario.**

El detalle en inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo se recoge en la Pág. 74 / 75 de la Memoria.

De acuerdo con lo expuesto, en todas las Memorias se indica que las correspondientes cuentas anuales han sido formuladas a partir de los registros contables de la Fundación y se han elaborado cumpliendo la legislación vigente, conforme al RD 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las mismas.

Se transcribe así, con mayor o menor grado de literalidad, la NRV relativa, en su caso, a los activos financieros, dándose razón del importe de las correcciones valorativas por deterioro de las inversiones financieras y de la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y los resultados de la entidad. Asimismo, se detalla la correspondiente información sobre las entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Igualmente se hace referencia a la gratuidad del cargo de Patrono, al importe de las dietas devengadas por el órgano de administración, al cumplimiento de los límites a que se refiere el art. 33 del RF y a la valoración a precios de mercado de las operaciones realizadas con las partes vinculadas (valor razonable).

Sentado lo anterior, procede reparar en la expresa mención en la Memoria de “Fundación Secretariado Gitano” concerniente a que “los precios de las operaciones realizadas vinculadas se encuentran adecuadamente soportados, por lo que la dirección de la Fundación considera que no existen riesgos que puedan originar pasivos fiscalmente significativos”. Igualmente reseñable es la concreción que en dicha memoria

se efectúa en relación al tipo de interés aplicado a sus operaciones con partes vinculadas (Nota 8.1 Créditos a empresas del grupo a largo plazo): “estos préstamos devengan un tipo de interés anual del 3%”.

Esta identificación es igualmente recogida en la memoria de la “Fundación Tomillo” al indicar que [9.1.1) Categorías de activos financieros: Activos financieros a largo plazo, salvo inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas]: “Préstamos y partidas a cobrar recogía dos préstamos participativos a Centro de Estudios Económicos Tomillo, S.L. de 225.000 euros y 70.000 euros cada uno cuyo vencimiento era en 2016, con interés fijo del Euribor a un año y un interés variable equivalente al 2% anual que se aplicaría únicamente si la prestataria obtuviera beneficios antes de impuestos suficientes para cubrir el total de los intereses devengados hasta esa fecha, incluyendo la parte variable de los mismos”.

No obstante, no parece adecuado el criterio de contabilización del débito condonado por esta Fundación al Centro de Estudios Económicos Tomillo S.L.U, según se recoge en la memoria transcrita, al indicar que “Asimismo, con fecha 1 de octubre de 2013, la Fundación condona 20.000 euros a Centro de Estudios Económicos Tomillo S.L.U.; el gasto se ha recogido dentro de otros resultados”, pues dicha condonación, según se ha expuesto, debiera suponer un mayor coste de la participación societaria.

#### **11.4.- RESPONSABILIDAD DE LA FUNDACIÓN DERIVADA DE SU PARTICIPACIÓN EN SOCIEDADES O DE SU CONDICIÓN DE ADMINISTRADOR SOCIETARIO.**

Las fundaciones no se presentan en la actualidad, siguiendo a Embid (2009: 132), «como un sujeto de Derecho aislado y estático, sino que, por la necesidad de cumplir sus propios fines, con la mayor satisfacción de sus beneficiarios, ha de conectarse con la realidad del mercado, participando de manera activa y continua en el tráfico jurídico. Y ello con independencia de que, además, pueda la fundación ejercer actividades económicas, adquiriendo, en su caso, la condición de empresario, ya sea bajo la fórmula de la fundación-empresa, ya sea mediante su participación en sociedades mercantiles».

Al tiempo (art. 24.3 LF), si la fundación recibiera por cualquier título, bien como parte de la dotación inicial, bien en un momento posterior, alguna participación en sociedades en las que deba responder personalmente de las deudas sociales, deberá enajenar dicha participación salvo que, en el plazo máximo de un año, se produzca la



transformación de tales sociedades en otras en las que quede limitada la responsabilidad de la fundación.

Tratándose de inversiones financieras de carácter temporal, el art. 25 RF establece la obligación del Patronato de emitir anualmente un informe acerca del grado de cumplimiento por parte de la fundación de los códigos de conducta aprobados en desarrollo de la DA Tercera de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero. El Patronato (ex art. 25.2 RF) remitirá el citado informe al protectorado junto con las cuentas anuales. En el informe deberán especificarse las operaciones que se hayan desviado de los criterios contenidos en los códigos y las razones que lo justifican.

La citada DA, bajo la rúbrica de «restricciones relativas a las inversiones financieras temporales de entidades sin ánimo de lucro» dispone que «la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), el Banco de España y el Ministerio de Economía, cada uno en el ámbito de su supervisión, aprobarán códigos de conducta que contengan las reglas específicas a las que deberán ajustarse las inversiones financieras temporales que hagan, las fundaciones, (...) y, en su caso, las demás entidades sujetas a tipo de gravamen reducidos en el Impuesto sobre Sociedades, que no tengan un régimen específico de diversificación de inversiones con el fin de optimizar la rentabilidad del efectivo de que dispongan y que puedan destinar a obtener rendimientos de acuerdo con sus normas de funcionamiento. Los órganos de gobierno, (...) deberán presentar un informe anual acerca del grado de cumplimiento de los citados códigos para que lo conozcan el Protectorado o sus partícipes, asociados o mutualistas».

En cumplimiento de la mencionada Disposición Adicional, el Consejo de la CNMV acordó el código de conducta de las entidades sin ánimo de lucro para la realización inversiones temporales en valores mobiliarios e instrumentos financieros en el ámbito de supervisión de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Paralelamente, el Banco de España, mediante Resolución de 19 de diciembre de 2003, hizo público el acuerdo del Consejo de Gobierno de 19 de diciembre de 2003, en relación al Código de Conducta de las entidades sin ánimo de lucro para la realización de inversiones financieras temporales aprobando la aplicación, en sus mismos términos, del Código de Conducta de las entidades sin ánimo de lucro para la realización de inversiones temporales en el ámbito del mercado de valores aprobado por el Consejo de la CNMV a las inversiones financieras temporales de las entidades sin ánimo de lucro en forma de depósito, préstamo, cesión temporal de activos financieros u otras análogas

que lleven aparejada la obligación de su restitución y que no estén sujetas a las normas de ordenación y disciplina del mercado de valores.

De acuerdo con la normativa reseñada, las entidades que han de aplicar este código de conducta, en nuestro caso las fundaciones, tendrán establecidos sistemas de selección y gestión proporcionados al volumen y naturaleza de las inversiones financieras temporales que realicen. En cualquier caso, quienes decidan las inversiones contarán con los suficientes conocimientos técnicos, para lo cual los órganos de gestión y administración de las entidades podrán decidir la contratación del asesoramiento profesional de los terceros que, a su juicio, ofrezcan suficientes garantías de competencia profesional e independencia. Se previene igualmente que, para la selección de las inversiones financieras temporales, se valorará en todos los casos la seguridad, liquidez y rentabilidad que ofrezcan las distintas posibilidades de inversión, vigilando siempre que se produzca el necesario equilibrio entre estos tres principios, atendiendo a las condiciones del mercado en el momento de la contratación.

Las entidades sin ánimo de lucro diversificarán los riesgos correspondientes a sus inversiones. Además, y al objeto de preservar la liquidez de sus inversiones, deberán efectuar sus inversiones temporales en valores o instrumentos financieros negociados en mercados secundarios oficiales, evitando la realización de operaciones que respondan a un uso meramente especulativo de los recursos financieros.

Sentado lo anterior, los supuestos contemplados en los citados códigos de conducta responden al deber general que incumbe al Patronato de efectuar una ordenada gestión financiera de sus inversiones así como a la obligación a él impuesta de cumplir los fines fundacionales y administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, manteniendo el rendimiento y utilidad de los mismos, quedando alejada la gestión de dichas inversiones de los supuestos de participaciones societarias de los que se pudiera derivar la sucesión tributaria estudiada.

No obstante, advierte Rodríguez (2011: 102-138) que «la incorporación de información falsa en el informe o una actuación negligente en relación con las inversiones realizadas incumpliendo las recomendaciones del código podrán dar lugar a responsabilidades de otra naturaleza. En este sentido, especialmente significativa podría ser la responsabilidad de los patronos donde se muestra con notable intensidad la influencia en el Derecho de fundaciones del Derecho de sociedades de capital, a pesar de que en la práctica la exigencia de responsabilidad parece tener una sorprendentemente baja incidencia. De hecho, podríamos encontrarnos ante un

supuesto en el que la desviación de las recomendaciones del código en las inversiones realizadas implique una administración negligente de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación (arts. 14.2 y 17 LF) que no asegure su utilidad y haya mermado su rendimiento. Asimismo, si el acto de disposición consistente en la inversión o en la posterior desinversión para recuperar la inversión temporal hubiera requerido la comunicación previa del negocio realizado o la preceptiva autorización, el Protectorado podrá requerir al Patronato la información que estime conveniente y, a la vista de las circunstancias concurrentes, sin perjuicio de autorizar a posteriori la operación, entablar la acción de responsabilidad contra los Patronos o solicitar judicialmente su destitución. Más aún, cabría el caso excepcional de que el incumplimiento del código refleje, en realidad, graves irregularidades en la gestión económica de la fundación hasta el punto de poner en peligro su subsistencia que activara las medidas previstas en el artículo 42 LF. En todo caso, se observa que no es la simple desviación de las recomendaciones objeto de sanción sino el hecho de que tal incumplimiento sea reflejo realmente de comportamientos negligentes o irregulares».

Aceptado cuanto antecede, distintas prevenciones merece la tenencia de participaciones societarias adquiridas con vocación de permanencia o bien aquellos supuestos en los que la fundación es administrador de la sociedad participada.

Así, según se ha expuesto, la LGT establece como obligados tributarios, y en defecto del obligado principal, a quienes sucedan a las personas, físicas o jurídicas, por las obligaciones tributarias pendientes de éstas y con independencia de que, a la fecha de la muerte del causante o en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad, la deuda tributaria no estuviera liquidada.

En sede de personas jurídicas el art. 40.1. LGT regula, de acuerdo con lo anteriormente indicado, la sucesión de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas, disponiendo que:

*“Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley”.*

Por último, baste recordar que, tratándose de obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento. No obstante, atendiendo al principio de protección del patrimonio fundacional que inspira a la LF, sólo se permite a las fundaciones (ex art. 24.2 LF) participar en sociedades mercantiles en las que no se responda personalmente de las deudas sociales, debiéndose dar cuenta al Protectorado cuando esta participación sea mayoritaria.

En resumen, pues, las fundaciones pueden ser sucesoras de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades en que participen en el supuesto de disolución y liquidación hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas en los dos años anteriores a la fecha de disolución. Esta obligación es compatible con la responsabilidad solidaria (42.1.a) LGT de quienes sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Igualmente serán sucesores de dichas obligaciones en los supuestos de resultar sucesora o beneficiaria de las operaciones de extinción o disolución sin liquidación a que se refiere el art. 40.1.3 de la LGT.

Paralelamente, hemos analizado la responsabilidad subsidiaria de los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.

Esta responsabilidad, decíamos, deriva bien de una conducta pasiva del administrador, no realizando los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios o consintiendo el incumplimiento por quien de ellos dependan o bien, de forma activa, adoptando acuerdos que posibiliten las infracciones.

Para la declaración de esta responsabilidad subsidiaria se exige la concurrencia de los siguientes requisitos: a) la comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada; b) la condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción; y c) una conducta del administrador que se relacione con el propio presupuesto de la infracción en los términos señalados en el art. 43.1.a) LGT, reveladora de no haber

puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria, extendiéndose la responsabilidad al importe de la sanción en el caso de infracción simple y a la totalidad de la deuda tributaria en el caso de infracción grave.

La responsabilidad subsidiaria de los administradores societarios no exigía que éstos fuesen causantes o colaboradores activos en la realización de una infracción tributaria, supuesto que da lugar a la correspondiente responsabilidad solidaria, a tenor del art. 42.1 LGT. Para la responsabilidad subsidiaria de que aquí se trata es suficiente, entre otros supuestos, que el administrador no realice los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas o que consienta el incumplimiento por quienes de ellos dependan.

Por su parte, el art. 43.1.b) LGT regula la responsabilidad de los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago. El presupuesto así contemplado, supone la reacción del legislador para hacer efectivo los créditos de la Hacienda pública frente a aquellas entidades que, habiendo cesado de hecho en sus actividades, no hubieran realizado acto alguno tendente a su disolución y liquidación o instado la declaración de concurso.

De acuerdo con estos fundamentos normativos, el indicador que se elabora presenta la siguiente estructura:

<b>DENOMINACIÓN</b>	<b>RESPONSABILIDAD DE LA FUNDACIÓN DERIVADA DE SU PARTICIPACIÓN EN SOCIEDADES O DE SU CONDICIÓN DE ADMINISTRADOR</b>
<b>Código</b>	IRTT-3
<b>Tipo de indicador</b>	Indicador de responsabilidad y transparencia tributaria
<b>Finalidad</b>	<b>Prevenir la responsabilidad tributaria de la fundación en su condición de accionista o administrador societario.</b>
<b>Formulación</b>	¿Hay evidencia suficiente sobre posibles contingencias fiscales en sede de las sociedades participadas o de las que es administrador?
<b>Normativa (*)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Artículo 40.1, 2, 3 y 5 LGT</li> <li>– Artículo 43.1.a) y b) LGT</li> <li>– PC-ENL: Contenido de la Memoria - 10</li> <li>– PC-ENL: Contenido de la Memoria Abreviada - 7</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>– PC-PyM-ENL: Contenido de la Memoria - 9</li> <li>– PC-PyM-ENL: Contenido de la Memoria Abreviada – 4 y 13</li> </ul>
<b>Origen de datos</b>	Cuentas Anuales
<b>Unidad de medida</b>	Dicotómica (Sí / No)
<b>Periodicidad</b>	Anual
<b>Base de referencia</b>	Deberá ser afirmativo
<b>Verificación</b>	Página web - Cuentas anuales ; Patronato / Actas ; Asesores externos

Se busca así evidencia suficiente de las posibles contingencias fiscales que traen causa de la transmisibilidad de las obligaciones tributarias de las sociedades en las que las fundaciones participen. Paralelamente, se intenta acotar la responsabilidad de la fundación derivada de la condición, en su caso, de administrador societario.

El primer objetivo se circunscribe a supuestos muy concretos: la fundación es perceptora de su alícuota cuota de liquidación de una sociedad en la que participaba o bien es sucesora o beneficiaria en los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades. El segundo, y con mayor ámbito de aplicación, atañe a la responsabilidad de la fundación en tanto administrador de una sociedad.

Las obligaciones de conservación del patrimonio fundacional y de prevención de responsabilidades recaen sobre el Patronato en tanto órgano de gobierno y representación de la fundación, a quien se encomienda la administración diligente de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación así como el mantenimiento del rendimiento y utilidad de los mismos.

Pues bien, en los dos primeros indicadores que se han formulado (relativos al cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 3 de la Ley 49/2002 y al tratamiento de las operaciones vinculadas) hemos podido dar razón de las proposiciones en ellos contenidas a través de las cuentas anuales de las fundaciones. Sin embargo, la verificación de la casuística que ahora se aborda, es decir, el control de la gestión tributaria de las sociedades en las que participa o administra la fundación, resulta más incierta.

A este respecto, la segunda parte del PC-ENL -Normas de registro y valoración- regula el registro contable de los denominados instrumentos financieros en su Norma de Registro y Valoración 10ª. Por su parte, en el PC-PyM-ENL dicha regulación se

establece en sus Normas 10ª (Activos financieros), 11ª (Pasivos financieros) y 12ª (Contratos financieros particulares). Se entiende por instrumento financiero al contrato que da lugar a un activo financiero en una entidad y, simultáneamente, a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad. La entidad reconocerá un instrumento financiero en su balance cuando se convierta en una parte obligada del contrato o negocio jurídico conforme a las disposiciones del mismo.

Un activo financiero es cualquier activo que sea: dinero en efectivo, un instrumento de patrimonio de otra entidad o empresa, o suponga un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero, o a intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente favorables. Así, las citadas normas son de aplicación a los siguientes activos financieros: Efectivo y otros activos líquidos equivalentes, Créditos por operaciones comerciales (clientes y deudores varios), Créditos a terceros (préstamos y créditos financieros concedidos, incluidos los surgidos de la venta de activos no corrientes), Valores representativos de deuda de otras entidades adquiridos (obligaciones, bonos y pagarés), Instrumentos de patrimonio de otras entidades adquiridos (acciones, participaciones en instituciones de inversión colectiva y otros instrumentos de patrimonio), Derivados con valoración favorable para la entidad (futuros, opciones, permutas financieras y compraventa de moneda extranjera a plazo) y Otros activos financieros (depósitos en entidades de crédito, anticipos y créditos al personal, fianzas y depósitos constituidos y dividendos a cobrar).

Los activos financieros, a efectos de su valoración, se clasificarán en alguna de las siguientes categorías: **1)** Préstamos y partidas a cobrar: Créditos por operaciones comerciales o no comerciales; **2)** Inversiones mantenidas hasta el vencimiento: Se pueden incluir en esta categoría los valores representativos de deuda, con una fecha de vencimiento fijada, cobros de cuantía determinada o determinable, que se negocien en un mercado activo y que la entidad tenga la intención efectiva y la capacidad de conservarlos hasta su vencimiento; **3)** Activos financieros mantenidos para negociar: Se considera que un activo financiero se posee para negociar cuando: a) Se origine o adquiera con el propósito de venderlo en el corto plazo (por ejemplo, valores representativos de deuda, cualquiera que sea su plazo de vencimiento, o instrumentos de patrimonio, cotizados, que se adquieren para venderlos en el corto plazo), b) Forme parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente de la que existan evidencias de actuaciones recientes para obtener ganancias en el corto plazo, o c) Sea un instrumento financiero derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura; **4)** Otros activos financieros a valor razonable con cambios en el excedente

del ejercicio: en esta categoría se incluirán los activos financieros híbridos a los que hace referencia el último párrafo del apartado 4.1 de esta norma; **5)** Inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Las inversiones en el patrimonio de entidades o empresas del grupo, multigrupo y asociadas, tal como éstas quedan definidas en la norma 11ª de elaboración de las cuentas anuales, se tienen que valorar aplicando los criterios de este apartado, no pudiendo ser incluidas en otras categorías a efectos de su valoración.

Por su parte, la Nota 4ª de la Memoria del PC-ENL, relativa a las Normas de registro y valoración, establece, en relación a los instrumentos financieros, que en dicho documento se indicarán los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como el registro de la corrección de valor y su reversión y la baja definitiva de activos financieros deteriorados. Tratándose de inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas, se informará sobre el criterio seguido en la valoración de estas inversiones, así como el aplicado para registrar las correcciones valorativas por deterioro.

Por último, la Nota 10ª de la Memoria del PC-ENL -Instrumentos financieros- previene, en relación a la información a incluir en la misma sobre la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y los resultados de la entidad que se informará sobre el importe de las correcciones valorativas por deterioro para cada clase de activos financieros [Nota 10.2.2.c) PC-ENL].

Se indicará si el valor razonable de los activos financieros y pasivos financieros se determina, en su totalidad o en parte, tomando como referencia los precios cotizados en mercados activos o se estiman utilizando una técnica de valoración. En este último caso se señalarán las hipótesis y metodologías consideradas en la estimación del valor razonable para cada clase de activos financieros y pasivos financieros.

La entidad revelará el hecho de que los valores razonables registrados o sobre los que se ha informado en la memoria se determinan, total o parcialmente, utilizando técnicas de valoración fundamentadas en hipótesis que no se apoyan en condiciones de mercado en el mismo instrumento ni en datos de mercado observables que estén disponibles. Cuando el valor razonable se hubiese determinado según lo dispuesto en este párrafo, se informará del importe total de la variación de valor razonable imputado a la cuenta de resultados del ejercicio [Nota 10.2.3.b) PC-ENL].



En los supuestos de Entidades del grupo, multigrupo y asociadas se informará sobre las contingencias en las que se haya incurrido en relación con dichas entidades. Se detallará información sobre el importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas. Asimismo se informará, en su caso, sobre las dotaciones y reversiones de las correcciones valorativas por deterioro cargadas y abonadas, respectivamente, contra la partida del patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos. Igualmente se indicará cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los activos financieros, tal como: litigios, embargos, etc.

Sintetizada así la información que, por lo que ahora interesa, se ha de incluir en las cuentas anuales, la cuestión a dilucidar es si con estas indicaciones en dichas cuentas anuales de los “los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro”, de la información “sobre las contingencias en las que se haya incurrido en relación con dichas entidades del grupo, multigrupo y asociadas” o “sobre cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los activos financieros, tal como litigios, embargos, etc.”, resultaría explicitada la existencia de un conocimiento suficiente por parte del Patronato del cumplimiento de las obligaciones tributarias de las sociedades en las que participa o de las que es administrador la fundación.

Pues bien, la obligación de indicar los criterios contables aplicados, el importe de las correcciones o, en su caso, de las circunstancias de carácter sustantivo que afecten a los activos financieros, resulta, a nuestro juicio, demasiado genérica como para entender que el test de deterioro a efectuar en los activos financieros o en sede misma de las participadas tenga el alcance suficiente para dar razón de las contingencias ahora analizadas por lo que, en consecuencia, y como desiderátum, debiera efectuarse mención expresa en la memoria a la gestión y control de las sociedades participadas o administradas.

A mayor abundamiento, la Norma 11ª contenida en la Tercera Parte del PC-ENL (Normas de elaboración de las cuentas anuales), relativa a entidades del grupo, multigrupo y asociadas, establece cuanto sigue:

*“A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una entidad sin fines lucrativos se entenderá que otra entidad forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las entidades estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.*”

*En particular, se presumirá que dos entidades no lucrativas tienen la calificación de entidades del grupo a los exclusivos efectos de cumplir con el deber de informar en sus respectivas cuentas anuales individuales, en los términos requeridos por este Plan, cuando en ambas entidades coincidan la mayoría de las personas que componen sus respectivos órganos de gobierno.*

*Se entenderá que una entidad es asociada cuando, sin que se trate de una entidad del grupo, en el sentido señalado anteriormente, la entidad o alguna o algunas de las entidades del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal entidad una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.*

*En este sentido, se entiende que existe influencia significativa en la gestión de otra entidad, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:*

**a)** *La entidad o una o varias entidades del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la entidad, y*

**b)** *Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control.*

*Asimismo, la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:*

- 1.** *Representación en el órgano de gobierno de la entidad participada;*
- 2.** *Participación en los procesos de fijación de políticas;*
- 3.** *Transacciones de importancia relativa con la participada;*
- 4.** *Intercambio de personal directivo; o*
- 5.** *Suministro de información técnica esencial.*

*Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando la entidad o una o varias entidades del grupo incluidas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de otra entidad.*

*Se entenderá por entidad multigrupo aquella que esté gestionada conjuntamente por la entidad o alguna o algunas de las entidades del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de entidades”.*

Por su parte, art. 42.1 del Código de Comercio previene que:

*“Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección.*

*Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:*

**a)** *Posea la mayoría de los derechos de voto.*

**b)** *Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.*

**c)** *Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.*

*d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.*

*A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona”.*

Los supuestos de hecho establecidos en los preceptos transcritos (entre otros: la existencia de una relación de control, la actuación conjunta, la dirección única, la coincidencia de una mayoría de las personas que componen sus respectivos órganos de gobierno, el ejercicio de una influencia significativa, el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, la representación en el órgano de gobierno de la entidad participada, la participación en los procesos de fijación de políticas o la gestión conjunta) permiten colegir la existencia de un conocimiento suficiente del devenir de las entidades participadas o administradas, lo cual no es óbice para que estos extremos se expliciten en la formulación de las cuentas anuales.

Aceptado cuanto antecede, es lo cierto que el exacto conocimiento de la gestión del Patronato en relación con las sociedades en las que participe o de las que la fundación sea administrador vendrá dado por el contenido del Libro de Actas a que se refiere el art. 12 RF. Sin embargo, el admitir el acceso de terceros a este libro registro supone exceder los cánones de la debida actuación transparente por parte de las fundaciones pues, si bien la concreción del principio de transparencia va más allá del estricto cumplimiento del ordenamiento jurídico, de la misma manera, la exposición pública de la gestación de la voluntad fundacional quiebra la aplicación juiciosa del principio enunciado.

A este respecto, resulta ilustrativo el Auto del TSJ de Madrid - Sección núm. 6 de lo Contencioso-Administrativo - Pieza de Medidas Cautelares -259/2015- por el que se resuelve el recurso contencioso-administrativo, interpuesto mediante escrito de 15 de abril de 2015, por la asociación sin ánimo de lucro constituida por empresas cotizadas españolas EMISORES ESPAÑOLES, contra la Instrucción dictada con fecha 12 de febrero

de 2015 de la Dirección General de Registros y Notariado/DGRN), sobre legalización de libros de los empresarios en aplicación del art. 18 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización y en el que se solicitaba mediante otrosí la suspensión de la ejecución de la referida Instrucción.

El citado art. 18 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización es del siguiente tenor:

**Artículo 18: Legalización de libros.**

*1. Todos los libros que obligatoriamente deban llevar los empresarios con arreglo a las disposiciones legales aplicables, incluidos los libros de actas de juntas y demás órganos colegiados, o los libros registros de socios y de acciones nominativas, se legalizarán telemáticamente en el Registro Mercantil después de su cumplimentación en soporte electrónico y antes de que trascurren cuatro meses siguientes a la fecha del cierre del ejercicio.*

*2. Los empresarios podrán voluntariamente legalizar libros de detalle de actas o grupos de actas formados con una periodicidad inferior a la anual cuando interese acreditar de manera fehaciente el hecho y la fecha de su intervención por el Registrador.*

*3. El Registrador comprobará el cumplimiento de los requisitos formales, así como la regular formación sucesiva de los que se lleven dentro de cada clase y certificará electrónicamente su intervención en la que se expresará el correspondiente código de validación."*

Los argumentos que utiliza la sociedad actora para solicitar la suspensión de la Instrucción son, entre otros, los siguientes:

*2- Que la Instrucción, en muchos de sus apartados, no meramente desarrolla la Ley 14/2013, sino que va más allá, de tal manera que está innovando el ordenamiento, lo que le está vedado a la Dirección General de los Registros y del Notariado. Los siguientes aspectos de la Instrucción que suponen una clara extralimitación respecto de lo dispuesto en el art. 18 de la Ley 14/2013 según la asociación actora son los siguientes:*

*(c) Porque la sección 26ª de la Instrucción extiende su aplicación subjetiva no sólo a los empresarios sino además a "uniones temporales de empresas, comunidades de bienes, asociaciones de cualquier clase, fundaciones u otras personas físicas y jurídicas obligadas a llevar una contabilidad ajustada a las prescripciones del Código de Comercio". Dice que estas entidades no mercantiles, como asociaciones y fundaciones, que se regulan por sus propias leyes (Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, de reguladora del Derecho de Asociación y Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones -aprobado por Real Decreto 1497/2003, de 28 de noviembre-; Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, el Reglamento del Registro de fundaciones de competencia estatal - aprobado por Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre-; etc.), y ninguna de esas normas prevé que tales entidades deban realizar actuaciones ante el Registro Mercantil, sino, en su caso, ante otros registros (el Registro de Asociaciones, el Registro de Fundaciones, etc.).*

6.- Porque se podría dar lugar a incurrir en riesgo gravísimo de responsabilidad por parte de los administradores de las sociedades que en caso de dar cumplimiento a la Instrucción estarían incumpliendo, necesariamente, otras obligaciones previstas en distintas normas, todas ellas de mayor rango normativo que la Instrucción, especialmente en lo que se refiere a los deberes de confidencialidad.

7.- Porque asimismo, concurriría riesgo gravísimo de acceso a información confidencial y privilegiada por parte de cualesquiera personas, especialmente competidores y contrapartes, debido a la ineficiente regulación contenida en la Instrucción por la ausencia de protocolos para evitar un uso indebido de la información confidencial y/o privilegiada por parte de los Registradores y demás personal del Registro Mercantil sin protocolo de actuación para evitarlo. Por lo que se desprende un gravísimo riesgo de que esa misma información confidencial y privilegiada caiga en manos de terceros. Ya que la información que consta en el Registro Mercantil es de libre acceso al público, de tal manera que cualquier sujeto puede dirigirse a él para obtener información de cualquier empresa”.

Fundamenta la Sala que:

**Tercero:**

“(…) centrándonos en este único punto del conflicto de intereses y en la naturaleza irreparable de los perjuicios que se puedan ocasionar a la actora que podrían conllevar la pérdida de la finalidad legítima del recurso, o si por el contrario es de gran relevancia la entidad de los causados al interés general, hemos de fijar nuestra atención en algunas posibles innovaciones de la Instrucción dirigidas sobre todo a los empresarios y sociedades, no precisamente a los Registradores mercantiles.

Estas novedades podrían entenderse agravadas cuando vemos que en la Instrucción no parece añadirse mención alguna sobre la necesidad de salvaguardar la información confidencial de las empresas que va a ser comunicada al Registro Mercantil desde el mismo momento de hacer entrega de libros que anteriormente eran presentados para su legalización pero en blanco, esto es, sin contenido alguno ni inclusión de actas. Y ello es evidentemente trascendente porque entre estos libros se pudiera encontrar por ejemplo el libro de actas de la junta de accionistas y demás órganos colegiados, en los que se incluyen las deliberaciones y decisiones adoptadas en el consejo de administración, comités, etc. Y además en la información que se desprende del texto de las actas se pudiera incluir información confidencial que se extrae de los anexos de las mismas, donde constan datos tanto de actuaciones ya realizadas como de planes de futuro, con lo que de conocerse por terceros parece evidente que se afectaría gravemente la estrategia del negocio, y se podría ocasionar un perjuicio para el interés empresarial de las referidas sociedades y comunidades; sin que parezca que esta información quede suficientemente protegida con la remisión genérica que se hace en la sección 27ª a la legislación vigente sobre protección de datos.

De esta forma llegamos a una clara conclusión, y es que esos posibles perjuicios -de difícil o casi imposible reparación- y ocasionados a los empresarios (emisores recurrentes) derivados de la publicidad que se pudiera dar a terceros de la información empresarial y comercial de sociedades, fundaciones y empresas..... se podrían evitar con la suspensión de la Instrucción, sin que se ocasionen por el contrario perjuicios al interés general, sobre todo al observar que en

*sus secciones 23ª y 24ª se prevé la posibilidad subsidiaria y temporal de no poner en marcha por determinadas causas lo previsto en la Instrucción.*

*Así pues, en el presente caso, de la ejecución de la Instrucción impugnada se deriva de un modo inmediato y claro la posibilidad de daños y perjuicios de difícil o imposible reparación, y no solo económicos, derivados para las entidades socias de la recurrente que consideran que la información confidencial sobre sus datos ocasionaría unos perjuicios irreparables que se le podrían ocasionar con la ejecución de la resolución impugnada tal como está redactada que no contiene la más mínima regulación sobre las exigencias de salvaguarda de esa información confidencial y privilegiada que va a pasar a los Registros Mercantiles pudiendo acceder a ella terceros que se dirijan a estos registros y ejerzan el derecho que les brinda el artículo 369 del Reglamento del Registro Mercantil y su solicitud de publicidad.*

#### **Cuarto**

*(...) Por tanto, teniendo en cuenta la afectación generalizada para la confidencialidad de los datos de las empresas y demás entidades que recoge esta Instrucción, se puede concluir que en el caso que nos ocupa no existe un interés público de mayor relevancia que deba prevalecer sobre los legítimos intereses de las empresas, y demás entidades y sociedades recogidas en la Instrucción en la protección de sus datos”.*

### **11.5.- PERCEPCIÓN DE DONATIVOS Y OTROS INGRESOS A TÍTULO LUCRATIVO**

Señala Gil del Campo (2010: 221), al analizar las rentas exentas (art. 6 Ley 49/2002), que los donativos y donaciones constituyen «las rentas más típicas de las entidades sin fines lucrativos, que por su carácter habitual se la considera como ingreso propio y se la diferencia de las adquisiciones lucrativas que se incluyen en el número 3º de este mismo artículo». Dicho núm. 3º atañe a las rentas derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.

Como se ha reiterado, el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, regula el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en la misma, en consideración a su función social, actividades y características. Tratándose de fundaciones que cumplan todos los requisitos enumerados en el art. 3.º de la LRF-ENL, serán consideradas, a efectos de dicha Ley, como entidades sin fines lucrativos y por tanto, podrán aplicar el régimen fiscal especial contenido en dicho Título II; teniendo, igualmente, la consideración de entidades beneficiarias del mecenazgo a las que se refiere el art. 16 de esta norma.

Por su parte, el Capítulo II del Título III de la Ley 49/2002 regula el régimen fiscal de las donaciones y aportaciones, contemplando, en su art. 17, los donativos,

donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples realizados a favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo enumeradas en el art. 16 (entre ellas las fundaciones a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II) y que darán derecho a practicar las deducciones previstas en los artículos 19, 20 y 21 de la misma Ley.

En todo caso, para que el acto pueda considerarse como una donación (“irrevocable, pura y simple”), deben concurrir, como elementos esenciales de la donación percibida, entre otros, los siguientes: el empobrecimiento del donante, el enriquecimiento del donatario y la intención de hacer una liberalidad (*animus donandi*).

La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá (ex art. 22) establecer una relación de las denominadas actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general citados en el número 1.º del art. 3.º de esta Ley, así como las entidades beneficiarias, de acuerdo con su art. 16. Puede así la LPGE, en relación con dichas actividades y entidades, elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la LRF-ENL.

Por lo que a la base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones se refiere, la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, ha modificado, como indica su Exposición de Motivos, en el ámbito de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, los porcentajes de deducción aplicables por las personas físicas, del 25 al 30 por ciento, si bien transitoriamente para 2015 dicho porcentaje queda establecido en el 27,5 por ciento. Adicionalmente, se estimula la fidelización de las donaciones, realizadas tanto por personas físicas como jurídicas. En concreto, las personas físicas podrán aplicar una deducción del 75 por ciento respecto de los primeros 150 euros que sean objeto de donación, y un 35 por ciento por el exceso, siempre que se hayan efectuado donativos a la misma entidad en los últimos tres años, si bien dichos porcentajes se sitúan en el 50 y 32,5 por ciento, respectivamente, en el ejercicio 2015. Las donaciones fidelizadas durante un mínimo de 3 años, realizadas por las personas jurídicas, tendrán derecho a una deducción del 40 por ciento, si bien en 2015, dicho porcentaje se fija en el 37,5 por ciento.

Paralelamente, el Capítulo III del Título de la Ley 49/2002, regula el régimen fiscal de otras formas de mecenazgo; a saber: los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (art. 25), los gastos en actividades de

interés general (art. 26) y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público (art. 27).

En virtud de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, las entidades a que se refiere el art. 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

En la memoria económica que, según establece la Ley 49/2002, deben elaborar las entidades sin fines lucrativos, informarán a cerca de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad, identificando al colaborador que participe en ellos con indicación de las cantidades recibidas [art. 3º.1.g) Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo].

En los supuestos gastos en actividades de interés general, es el empresario quien por sí, o en colaboración con una entidad no lucrativa, realiza directamente los gastos para los fines de interés general a que se refiere el art. 3.1 de la Ley 49/2002. Para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de deducibles los gastos realizados para los fines de interés general a que se refiere el número 1.º del art. 3.º de la LRF-ENL.

Por último, el art. 27 de la Ley 49/2002 regula los denominados programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, definiéndolos como el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley. Se crea así, de acuerdo con la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002, un marco jurídico al que deberán ajustarse los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que pueda establecerse por Ley, fijando su contenido máximo, duración y reglas básicas.



Por lo que a las obligaciones formales asociadas a estos incentivos fiscales se refiere, las entidades no lucrativas deberán expedir la certificación prevenida en los arts. 24 de la Ley 49/2002 y 6.º de su Reglamento, con el contenido especificado en los citados preceptos. Asimismo, deberán presentar una declaración informativa sobre las certificaciones emitidas de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles percibidos durante cada año natural, mediante la presentación del modelo 182, aprobado por Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueba dicho modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas.

En dicha declaración informativa sobre las certificaciones emitidas por donativos, donaciones y aportaciones deducibles percibidos durante cada año natural, además de los datos de identificación, deberá constar determinada información referida a los donantes y aportantes: nombre y apellidos, razón o denominación social; número de identificación fiscal; importe del donativo o aportación y, si estos fueran en especie, valoración de lo donado o aportado; referencia a si el donativo o la aportación se perciben para las actividades prioritarias de mecenazgo que se señalen por Ley de PGE; información sobre revocaciones de donativos y aportaciones que, en su caso, se hayan producido en el año natural; e indicación de si el donativo o aportación da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las Comunidades Autónomas. El plazo previsto reglamentariamente para la presentación de esta declaración es el mes de enero de cada año, en relación con los donativos percibidos en el año inmediato anterior.

Igualmente, se ha de incluir dentro de la relación de donantes del modelo 182 a todos los contribuyentes y sujetos pasivos beneficiarios de la deducción por donativos; es decir, que además de a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se ha de incluir a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, que tienen derecho a deducción en la cuota, de acuerdo con lo previsto en la Ley 49/2002, y a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

En cuanto a la valoración de lo donado o aportado a efectos de su inclusión en la declaración informativa sobre las certificaciones emitidas a que nos acabamos de referir, procede acudir al art. 18 de la Ley 49/2002, el cual regula la base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones. Dicho precepto recoge las normas de valoración de las donaciones para determinar la base de las correspondientes deducciones y establecer el valor de lo donado a efectos de la elaboración de dicha declaración informativa.

El art. 4.2 de la citada Orden EHA/3021/2007 previene que las entidades beneficiarias del régimen de incentivos al mecenazgo que se establece en el Título III de la Ley 49/2002, deberán hacer constar, además, la razón o denominación social, y del resto de información que señalada en su apartado 4.1, el valor de lo donado o aportado en el año natural, cuando se trate de donativos, donaciones o aportaciones en especie.

Dicha valoración será facilitada por el donante y de su veracidad responderá la entidad beneficiaria quien, en su caso, podría ser declarada responsable solidario de la deuda tributaria y de la sanción atribuible al mecenazgo que hubiere sobrevalorado el importe de su donación.

En el supuesto de adquisición por herencia (art. 22 LF) se entenderá hecha siempre a beneficio de inventario. Dicho beneficio produce en favor del heredero, tal y como se ha expuesto, los efectos siguientes (art. 1023 CC): (i) no queda obligado a pagar las deudas y demás cargas de la herencia sino hasta donde alcancen los bienes de la misma, (ii) conserva contra el caudal hereditario todos los derechos y acciones que tuviera contra el difunto y (iii) no se confunden para ningún efecto, en daño del heredero, sus bienes particulares con los que pertenezcan a la herencia.

A este respecto, la STS 24/2011, de 28 de enero, Sala de lo Civil, Rec. n.º 984/2007, fundamenta (FD Segundo) cuanto sigue:

*«La ley pone a disposición del llamado a la herencia el beneficio de inventario para que pueda adquirirla separada de su propio patrimonio, hasta que se hayan pagado todos los acreedores (y legatarios). Su función esencial, no otra, es limitar la responsabilidad del heredero al valor del activo hereditario. Por ello, el efecto básico es la no confusión de los patrimonios de heredero y causante (artículo 1023 .3.º del Código civil ) lo que conlleva la limitación de la responsabilidad de dicho heredero (artículo 1023.1.º) quedando la herencia en administración hasta que resulten pagados los acreedores (y legatarios) (artículo 1026). De aquí que se pierda el beneficio de inventario si realiza algún acto doloso o culposo de enajenación de bienes hereditarios, conforme al artículo 1024 .2.º del Código civil, debidamente interpretado; es decir, se trata de enajenación irregular, anómala; se trata de una enajenación que es válida pero que entraña una irregularidad que se sanciona con la pérdida del beneficio de inventario. Una antigua sentencia de 4 de abril de 1903, refiriéndose el número 1.º del mismo artículo lo aplica cuando el heredero ha actuado maliciosamente con el propósito de lucrarse o de perjudicar a los interesados en la sucesión o con cualquier otro intento más o menos reprobado».*

Como ponen de manifiesto Pérez Escolar et al. (2010: 282), «de lo que no cabe ya duda, no obstante, es de que el hecho de que la adquisición de herencias por parte de las fundaciones se entienda hecha a beneficio de inventario no implica simplemente

la asunción automática de una responsabilidad *intra vires* con exoneración de todos los trámites que de ordinario conlleva dicho beneficio de inventario, como autorizadamente se sostuvo bajo la vigencia de la Ley 30/1994. La mención del art. 22.1, segundo inciso, LF, a la responsabilidad de los patronos por los actos del art. 1024 CC, precepto cuyo número 1º presupone la realización de inventario, despeja cualquier posible incertidumbre a este respecto: la aceptación de la herencia se entiende hecha automáticamente a beneficio de inventario como medida de protección del patrimonio fundacional pero eso no implica que la liquidación de dicha herencia no requiera la realización de inventario y demás trámites que corresponden a la aceptación beneficiaria».

Así pues, los Patronos serán responsables frente a la fundación de la pérdida del beneficio de inventario por los actos a que se refiere el artículo 1.024 del Código Civil, a cuyo tenor:

**Artículo 1.024.**

*El heredero perderá el beneficio de inventario:*

*1.º Si a sabiendas dejare de incluir en el inventario alguno de los bienes, derechos o acciones de la herencia.*

*2.º Si antes de completar el pago de las deudas y legados enajenase bienes de la herencia sin autorización judicial o la de todos los interesados, o no diese al precio de lo vendido la aplicación determinada al concederle la autorización.*

El Código Civil recoge otros supuestos de pérdida del beneficio de inventario; a saber:

**Artículo 1.002.**

*Los herederos que hayan sustraído u ocultado algunos efectos de la herencia, pierden la facultad de renunciarla, y quedan con el carácter de herederos puros y simples, sin perjuicio de las penas en que hayan podido incurrir.*

**Artículo 1.018.**

*Si por culpa o negligencia del heredero no se principiare o no se concluyere el inventario en los plazos y con las solemnidades prescritas en los artículos anteriores, se entenderá que acepta la herencia pura y simplemente.*

**Artículo 1.017.**

*El inventario se principiará dentro de los 30 días siguientes a la citación de los acreedores y legatarios, y concluirá dentro de otros 60.*

*Si por hallarse los bienes a larga distancia, o ser muy cuantiosos, o por otra causa justa, parecieren insuficientes dichos 60 días, podrá el Juez prorrogar este término por el tiempo que estime necesario, sin que pueda exceder de un año.*

Señala Santos (2005: 329) que «la omisión del legislador no parece, sin embargo, que deba considerarse premeditada, ya que no hay razón alguna que justifique un diverso tratamiento según cual sea la causa que motive la pérdida del beneficio de inventario. Pensamos pues que, aunque el art. 22.1 LF no haga referencia expresa a estos supuestos, deben entenderse comprendidos igualmente en su ámbito, de forma que los patronos responderán -en línea de principio y con las excepciones que se expresarán a continuación- de la pérdida del beneficio de inventario derivada de su actuación con independencia de la causa concreta que lo origine».

No obstante, si a resultas de la omisión que ahora se comenta, no se deriva un perjuicio económico para la fundación, no concurrirá el presupuesto habilitante para la aplicación de la responsabilidad de los patronos a que se refiere el artículo 17.2 LF (“Los patronos responderán solidariamente frente a la fundación de los daños y perjuicios que causen por actos contrarios a la Ley o a los Estatutos, o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo”). Lo que no obsta, para que el Protectorado (art. 35.2 LF), ponderada la ilicitud del actuar de los Patronos, inste su cese por no desempeñar el cargo con la diligencia de un representante leal [art. 18.2.d)].

Por lo que a la aceptación de legados con cargas o donaciones onerosas o remuneratorias y la repudiación de herencias, donaciones o legados sin cargas se refiere (ex art. 22.2 LF), será comunicada por el Patronato al Protectorado en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes, pudiendo éste ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos, si los actos del Patronato fueran lesivos para la fundación, en los términos previstos en la Ley de Fundaciones.

En otro orden de cosas, tratándose de ingresos procedentes de su condición de beneficiaria en la disolución, con o sin liquidación, de otras fundaciones, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de dichas entidades. Disuelta y liquidada la fundación, el procedimiento de recaudación continuará con la entidad destinataria de sus bienes y derechos.

Por último, nos hemos referido a la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, en virtud de la cual las fundaciones conservarán durante un período mínimo de 10 años (art. 25.1 LPBC) los registros con la identificación de todas las personas que aporten o reciban a título gratuito fondos o recursos de la fundación (arts. 3 y 4); lo que implica la obligación de identificar no sólo a las personas que aporten o reciban fondos, sino también, en su caso, a sus titulares reales en los definidos por el artículo 4 de la LPBC.

De acuerdo con la síntesis efectuada, los indicadores que se formulan concernientes a la percepción de donaciones, donativos y otros ingresos a título lucrativo recaen sobre los siguientes extremos:

- 1º) Naturaleza de las adquisiciones por herencia, donación o legado.
- 2º) Sucesores de personas físicas y obligaciones tributarias pendientes del causante.
- 3º) Beneficiaria de la disolución de otras entidades no lucrativas.
- 4º) Obligaciones formales de la entidad donataria. Otras obligaciones.

**- 4.1.- Naturaleza de las adquisiciones por herencia, donación o legado.**

<b>DENOMINACIÓN</b>	<b>PERCEPCIÓN DE DONATIVOS Y OTROS INGRESOS A TÍTULO LUCRATIVO: 4.1.- NATURALEZA DE LAS ADQUISICIONES POR HERENCIA, DONACIÓN O LEGADO</b>
<b>Código</b>	IRTT – 4.1
<b>Tipo de indicador</b>	Indicador de responsabilidad y transparencia tributaria
<b>Finalidad</b>	<b>– Verificar que las donaciones percibidas cumplen las condiciones para disfrutar de los incentivos fiscales al mecenazgo</b>
<b>Formulación</b>	¿Son irrevocables, puros y simples, los donativos, donaciones y aportaciones recibidos, derivándose de ellos un enriquecimiento para la fundación?
<b>Normativa</b>	– Artículos 17, 19, 20 y 21 Ley 49/2002
<b>Origen de datos</b>	Órgano de administración / Asesores externos
<b>Unidad de medida</b>	Dicotómica (Sí / No)
<b>Periodicidad</b>	Anual
<b>Base de referencia</b>	Deberá ser afirmativo
<b>Verificación</b>	Órgano de administración / Asesores externos

**- 4.2.- Sucesores de personas físicas y obligaciones tributarias pendientes del causante.**

<b>DENOMINACIÓN</b>	<b>PERCEPCIÓN DE DONATIVOS Y OTROS INGRESOS A TÍTULO LUCRATIVO: 4.2.- SUCESESORES DE PERSONAS FÍSICAS Y OBLIGACIONES TRIBUTARIAS PENDIENTES DEL CAUSANTE</b>
<b>Código</b>	IRTT – 4.2

<b>Tipo de indicador</b>	Indicador de responsabilidad y transparencia tributaria
<b>Finalidad</b>	<b>Conocer las deudas, cargas y gravámenes que puedan recaer sobre las adquisiciones efectuadas a título lucrativo</b>
<b>Formulación</b>	¿Se han cumplido los requisitos para la adquisición de herencias o legados a beneficio de inventario?
<b>Normativa</b>	– Artículo 39.1 y 2 LGT – Artículos 17.2, 22, 35.2 y 18.2.d) LF – Artículos 1002, 1017, 1018, 1023 y 1024 Código Civil.
<b>Origen de datos</b>	Órgano de administración
<b>Unidad de medida</b>	Dicotómica (Sí / No)
<b>Periodicidad</b>	Anual
<b>Base de referencia</b>	Deberá ser afirmativo
<b>Verificación</b>	Órgano de administración / Asesores externos

**- 4.3.- Beneficiaria de la disolución de otras entidades no lucrativas.**

<b>DENOMINACIÓN</b>	<b>PERCEPCIÓN DE DONATIVOS Y OTROS INGRESOS A TÍTULO LUCRATIVO: 4.3.- BENEFICIARIA DE LA DISOLUCIÓN OTRAS ENL</b>
<b>Código</b>	IRTT - 4.3
<b>Tipo de indicador</b>	Indicador de responsabilidad y transparencia tributaria
<b>Finalidad</b>	– Evitar la sucesión de deudas tributarias en su condición de beneficiarias de la disolución de otras ENL
<b>Formulación</b>	¿Existen obligaciones tributarias pendientes en las entidades de cuyo patrimonio es beneficiaria por disolución de la entidad ahora disuelta?
<b>Normativa</b>	– Artículo 40.4 LGT
<b>Origen de datos</b>	Órgano de administrador / Asesores externos
<b>Unidad de medida</b>	Dicotómica (Sí / No)
<b>Periodicidad</b>	Anual
<b>Base de referencia</b>	Deberá ser afirmativo
<b>Verificación</b>	Órgano de administración / Asesores externos

**- 4.4.- Obligaciones formales. Otras obligaciones.**

<b>DENOMINACIÓN</b>	<b>PERCEPCIÓN DE DONATIVOS Y OTROS INGRESOS A TÍTULO LUCRATIVO: 4.4.- OBLIGACIONES FORMALES. OTRAS</b>
---------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	OBLIGACIONES
<b>Código</b>	IRTT - 4.4
<b>Tipo de indicador</b>	Indicador de responsabilidad y transparencia tributaria
<b>Finalidad</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Justificar la efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones recibidos y deducibles en la imposición personal del donante.</li> <li>– Velar para que las fundaciones no sean utilizadas para el blanqueo de capitales o para canalizar fondos o recursos a las personas o entidades vinculadas a grupos u organizaciones terroristas.</li> </ul>
<b>Formulación</b>	¿Se conservan los registros con la identificación de todas las personas que aporten o reciban a título gratuito fondos o recursos de la fundación y se da correcta razón de los mismos en las declaraciones informativas?
<b>Normativa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Artículo 18 y 24 Ley de Régimen fiscal de las ENL</li> <li>– Artículo 6 Reglamento de la Ley de régimen fiscal de las entidades no lucrativas</li> <li>– Orden EHA/3021/2007, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas.</li> <li>– Artículo 42.1.a) LGT</li> <li>– Artículos 3, 4 y 39 Ley 10/2010 de Prevención del Blanqueo de Capitales</li> <li>– Artículo 42 Reglamento -RD 304/2014- de desarrollo de la Ley de prevención del blanqueo de capitales</li> </ul>
<b>Origen de datos</b>	Órgano de administración / Asesores externos / Declaraciones informativas ante la AEAT
<b>Unidad de medida</b>	Dicotómica (Sí / No)
<b>Periodicidad</b>	Anual
<b>Base de referencia</b>	Deberá ser afirmativo
<b>Verificación</b>	Órgano de administración / Asesores externos / Extractos bancarios / Modelo (182)

La información suficiente a cerca de la naturaleza de las donaciones percibidas, las formalidades seguidas en la aceptación herencias, la prevención sobre el origen de determinados ingresos o el cumplimiento de las obligaciones formales, procederá del órgano de gobierno y administración; usuarios, en su caso, del indicador que hemos formulado, verificando que los actos, operaciones y procedimientos de la gestión tributaria de las entidades se adecuan a la normativa que les es de aplicación.

De dicho proceder se podrá dar cuenta en la memoria que integra las cuentas anuales (Nota 13. Información fiscal) así como en la memoria de actividades; manifestándose que, v.gr.: la entidad tiene establecidos procedimientos de verificación del cumplimiento de la legalidad que trae causa de la percepción de donativos y demás ingresos a título lucrativo. Se garantiza así la pertinencia de las deducciones fiscales a que hubiere lugar en sede del mecenazgo y se protege el patrimonio fundacional de las contingencias fiscales que pudieran derivarse a resultados de tales percepciones.

Sentado lo anterior, seguidamente se transcribe la información que, en la muestra analizada, concierne a los aspectos ahora analizados:

#### ■ FUNDACIÓN ADSIS

##### - **Nota (15).** *Ingresos y Gastos.*

##### **15.5.** *Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones*

*“La partida A 1.c) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones se reflejan los ingresos por las diferentes procedentes de la venta de entradas del Cirque su Soleil, la campaña a Sonríe al Futuro y colaboraciones empresariales”.*

	<b>Ejercicio 2012</b>	<b>Ejercicio 2013</b>
- Promoción para captación de recursos	11.453,73	18.591,41
- Ingresos patrocinadores y colaboradores	19.336,17	25.313,90
<b>TOTAL Partida 1.c) de la Cuenta de Resultados</b> <b>“Ingresos promoc., patrocinadores y colabor.”</b>	<b>30.789,90</b>	<b>43.905,31</b>

*“Los convenios de colaboración empresarial firmados durante el ejercicio 2013, han sido con Fundación Privada Intervida, Plataforma Entid. Pei Jove y Gerdau Aceros Especiales Europa, SL” (Pág. 26/68).*

##### - **Nota (19).** *Su*

##### **19.2.** *Subvenciones, donaciones y legados de capital.*

*“En el ejercicio 2013, hemos recibido donación del patrimonio de la Asociación Aluesa, según escritura pública a 17 de mayo del 2013 con el objetivo de seguir realizando la actividad del Centro de Día para la atención a personas afectadas por ludopatías y el donativo de la empresa HP (Hewlett Packard) en su Charity Day para la inversión en equipos informáticos” (Pág. 28/68).*

<b>Descripción</b>	<b>Valor</b>
<i>Local comercial, 46-plano 8 A-3 (Urb. Las Remudas) - Teide</i>	<i>12.332,49</i>
<i>Local comercial, 47-plano 8 A-3 (Urb. Las Remudas) - Teide</i>	<i>34.000,00</i>
<i>Maquinaria de Talleres</i>	<i>26.825,00</i>
<i>Mobiliario</i>	<i>6.094,00</i>



<i>Equipos para proceso de información</i>	<i>1.828,00</i>
<i>Otro inmovilizado material</i>	<i>543,00</i>
<i>Utilillaje</i>	<i>5.759,37</i>
<b>TOTAL DONATIVO DE CAPITAL DE ALUESA</b>	<b>87.381,86</b>
<i>Hp del Charity Day – Gas</i>	<i>7.660,00</i>
<b>TOTAL DONATIVOS DE CAPITAL</b>	<b>95.041,86</b>

#### ■ FUNDACIÓN ANESVAD.

- **Nota (16).** *Subvenciones, Donaciones y Legados Recibidos* (Pág. 37/64).

*“Por otra parte, la Fundación, en el curso de su actividad, es beneficiaria de herencias recibidas para financiar sus actividades fundacionales. En el momento en que las mismas son aceptadas y se dispone de la valoración de los activos recibidos, la Fundación registra contablemente estas herencias como mayor patrimonio de la Entidad en la cuenta “Subvenciones, donaciones y legados recibidos-Herencias de capital”. Al 31 de diciembre de 2013 la valoración de dichas “Herencias de capital” relativas a activos inmobiliarios que se encuentran destinadas a la venta, asciende a 2.305.359 euros”.*

#### ■ FUNDACIÓN FEDERICO OZANAM DE ZARAGOZA.

- **Nota (17).** *Actividades de la entidad*

**d)** *Recursos económicos totales obtenidos por la entidad durante el ejercicio 2013 (euros)*

**d.3)** *Convenios de colaboración suscritos con otras entidades durante el ejercicio 2013:*

*“Durante el ejercicio 2013, la Fundación ha suscrito convenios de colaboración empresarial con otras entidades en los términos previstos en el artículo 25 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo” (Pág. 112/154).*

<b>DESCRIPCIÓN</b>	<b>ENTIDAD</b>	<b>Ingresos</b>	<b>Gastos</b>	<b>No produce corriente b. y s.</b>
<i>Convenio FEPA. Pisos de menores</i>	<i>FEPA</i>	<i>87.057,43</i>	<i>80.589,92</i>	
<i>Convenio “Bolsa de alquiler de viviendas”</i>	<i>IberCaja</i>	<i>100.000,00</i>	<i>91.918,17</i>	
<i>Convenio integración laboral de colectivos en riesgo</i>	<i>IberCaja</i>	<i>6.000,00</i>	<i>6.114,75</i>	
<i>Convenio “Centro de Día Venecia”</i>	<i>Cai</i>	<i>20.000,00</i>	<i>19.618,17</i>	
<i>Convenio colaboración Torreirreina</i>	<i>Cai</i>	<i>80.000,00</i>	<i>96.140,36</i>	
<i>Convenio “Bolsa de alquiler de viviendas”</i>	<i>Cai</i>	<i>90.000,00</i>	<i>82.726,35</i>	
<i>Convenio Itinerarios formativos para jóvenes</i>	<i>Porticus Iberia, SLU</i>	<i>10.000,00</i>	<i>10.191,25</i>	
<i>Convenio atención al socio en Aragón</i>	<i>ATAM</i>	<i>1.423,05</i>	<i>487.940,11</i>	
<i>Convenio Pro infancia 2013-2014</i>	<i>La Caixa</i>	<i>105.801,50</i>	<i>101.660,74</i>	
<i>Convenio Intervención barrio San Pablo</i>	<i>La Caixa</i>	<i>135.542,00</i>	<i>135.462,90</i>	
<i>Convenio “Proyecto incorpora”</i>	<i>La Caixa</i>	<i>40.000,00</i>	<i>42.807,22</i>	

<b>TOTALES</b>		<b>675.823,98</b>	<b>1.155.169,94</b>	<b>0,00</b>
----------------	--	-------------------	---------------------	-------------

- **Nota (16).** *Subvenciones, donaciones y legados* (Págs. 61-81/154).

Se detallan las siguientes conceptos: Subvención, donación o legado recibidos, Destino, Entidad concedente, Año de concesión, Periodo de aplicación, Importe concedido, Imputado a resultados hasta comienzo del ejercicio, Imputado al resultado del ejercicio, Pendiente de imputar a resultados (no reintegrable) y Pendiente de imputar a resultados (reintegrable).

#### ■ **FUNDACIÓN PRODIS.**

- **Nota (14).** *Actividad de la Fundación*

**A)** *Denominación de la actividad: PROMENTOR Y FORMACIÓN*

*Patrocinadores del Programa Promentor* (Pág. 45/77)

- CREDIT SUISSE EMEA FOUNDATION
- EADS-CASA
- FUNDACIÓN ACS
- FUNDACIÓN ADECCO
- FUNDACIÓN CASCAJARES
- FUNDACIÓN EBRO FOODS
- FUNDACIÓN PROSEGUR
- FUNDACIÓN VODAFONE
- IBERCAJA OBRA SOCIAL
- INGENIERÍA Y ECONOMÍA DEL TRANSPORTE (INECO)
- JAPAN TOBACCO INTERNATIONAL
- PATENTES TALGO
- PWC
- SEGUROS SANTA LUCÍA
- SIEMENS

**A)** *Denominación de la actividad: INTEGRACIÓN LABORAL / EMPLEO CON APOYO*

*En el 2013 las siguientes empresas y entidades han patrocinado este programa* (Pág. 49/77)

- AON GIL Y CARVAJAL
- BANCO POPULAR
- BANKIA
- CASER
- COMUNIDAD DE MADRID CONSEJERÍA DE ASUNTOS SOCIALES / FONDO SOCIAL EUROPEO
- COMUNIDAD DE MADRID CONSEJERÍA DE EMPLEO, TURISMO Y CULTURA
- CRÉDIT AGRICOLE BARCLAYS
- FERROATLÁNTICA

- FERTIBERIA
- FUNDACIÓN CAJA MADRID
- FUNDACIÓN LA CAIXA
- ING DIRECT
- INGENIERÍA Y ECONOMÍA DEL TRANSPORTE (INECO)
- INTERMONEY Y VALORES SV
- MARSH
- MCKINSEY & COMPANY
- MEDTRONIC
- OHL
- UBS

**IV) Convenios de colaboración con otras entidades**

*"No hay convenio de colaboración con otras entidades"* (pág. 62/77)

**- Nota (14). Subvenciones, donaciones y legados** (Numeración duplicada)

Se transcribe la *"relación de personas jurídicas que se han imputado al resultado del ejercicio"*.

<b>CUENTAS DE INGRESOS</b>	<b>PERSONAS JURÍDICAS</b>
740	399.359,34
747	907.478,27
<b>TOTAL</b>	<b>1.306.837,61</b>

*"El número de entidades asciende a 54. Respecto al número de donaciones de personas físicas recibidas en el ejercicio imputadas directamente al resultado del ejercicio asciende a 391.730,41 euros, y el número de donantes asciende a 592 personas"* (Pág. 34/77).

**■ FUNDACIÓN RAMÓN ARECES.**

**- Nota (24.4). Convenios de colaboración con otras entidades** (Pág. 36/48)

<b>DESCRIPCIÓN: COLABORACIONES CON OTRAS INSTITUCIONES</b>	<b>INGRESOS</b>	<b>GASTOS</b>	<b>No produce corriente de bienes y servicios</b>
Colaboraciones-Fundación PROCNIC	-	450.000	-
Colaboraciones-Fundación General CSIC	-	250.000	-
Colaboraciones-Fundación Encuentro	-	210.356	-
Colaboraciones-London School of Economics	-	176.869	-
Colaboraciones-Fundación Carolina	-	150.000	-
Colaboraciones-Fundación Príncipe de Asturias	-	150.000	-
Colaboraciones-Universidad de Oviedo. Cátedra Ramón Areces	-	100.000	-
Colaboraciones-Fundación Cotec	-	60.101	-

Colaboraciones-Fundación Carlos de Amberes	-	60.101	-
Colaboraciones-Fundación Santa maría la Real	-	60.000	-
Colaboraciones-Real Academia de la Historia	-	60.000	-
Colaboraciones- Real Academia de Ciencias Morales y Políticas	-	60.000	-
Colaboraciones-Fundación Madrid Vivo	-	60.000	-
Colaboraciones-Fundación Comillas del Español y la Cultura	-	50.000	-
Colaboraciones-Fundación Kovacs	-	45.000	-
Colaboraciones-Universidad Eclesiástica San Dámaso	-	40.000	-
Colaboraciones-Centro Académico Romano Fundación	-	40.000	-
Colaboraciones-Fundación Estudios de Economía Aplicada	-	32.062	-
Colaboraciones-Fundación Barcelona School of Economics	-	32.000	-
Colaboraciones-Fundación Príncipe de Girona	-	30.000	-
Colaboraciones-RR.AA. de Ciencias Físicas y Naturales	-	30.000	-
Otras Colaboraciones con Instituciones (2)	-	1.307.654	-
<b>TOTAL COLABORACIONES CON OTRAS INSTITUCIONES</b>	-	<b>3.454.143</b>	-

(2) Otras colaboraciones recoge entre otras instituciones: Fundación Autónoma, Fundación UAM P. Master, Fundación Universidad Carlos III, Fundación General de Universidad de Alcalá, Fundación Atapuerca, Centro Int. de Investigaciones Financieras, Fundación Internacional IESE, Fundación Create, Fundación Biblioteca de la Literatura Universal, Consorcio Casa de África, Fundación Luso-Española, Sociedad Internacional de Bioética, Asociación Española de Fundaciones y Otras Colaboraciones.

#### ■ FUNDACIÓN RAMÓN REY ARDID.

- **Nota (4).** Criterios contables

##### 4.2.7. Convenios de colaboración (Págs. 8-9/110)

*“La imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias está en concordancia al grado de desarrollo de los proyectos para los cuales se ha obtenido financiación, de acuerdo con el siguiente desglose (en euros):*

	2013	2012
<i>Convenios firmados en ejercicios anteriores imputados a resultados del ejercicio</i>	46.250,00	37.500,00
<i>Total convenios firmados en el ejercicio</i>	117.603,70	139.000,00
<i>Convenios firmados en el ejercicio periodificados para ejercicios siguientes</i>	(51.709,90)	(49.678,54)
<b><i>Total convenios imputados a resultados del ejercicio</i></b>	<b>112.144,61</b>	<b>126.821,46</b>

*“El importe de los convenios de colaboración firmados en el año 2013 según detalle es el siguiente:*

Fundación la Caixa .....	75.000,00 euros
Man+Hummel Ibérica .....	20.000,00 euros
Montana Municipality .....	18.000,00 euros
Fundación Ntra. Sra. del Pilar .....	4.603,70 euros

Y en 2012:

Fundación la Caixa .....	75.000,00 euros
Fundación Barclays .....	60.000,00 euros
Caja 3 .....	4.000,00 euros

■ **Nota (14).** Subvenciones, donaciones y legados recibidos

**14.2.** Subvenciones de capital traspasados al resultado del ejercicio.

“En fecha 22 de octubre de 2009 se recibe en herencia voluntaria de D. Francisco de Paula Marín Martínez un inmueble sito en c/ Teniente Ortiz de Zarate, nº2 de Zaragoza. Su valor es de 69.675,85 euros y su uso está destinado a dispositivo residencial para usuarios de la fundación. Para el ejercicio 2013 se ha dotado la cantidad de 1.393,51 euros recogidos en la cuenta 747020900 Donac. y legad. Exced. Ejerc. Privados Otras”(Pág. 26/110).

■ **FUNDACIÓN SECRETARIADO GITANO.**

En la pág. 148/180 se detallan los 396 “convenios de colaboración suscritos en el ejercicio con otras entidades.”

■ **FUNDACIÓN TOMILLO.**

■ **Nota (19).** Actividad de la entidad

**19.1** Actividad de la entidad

**IV.** Convenios de colaboración con otras entidades.

	<b>Ingresos</b>	<b>Gastos</b>	<b>No produce corriente de bienes</b>
Convenio Desarrollo de programación en Java (Málaga) (Asociación para el empleo)	69.0000,00	69.0000,00	X
Adventures of agent Penny Program (Citigroup)	30.291,46	30.291,46	X
Programing for the Future (Java + Cobol Madrid) (Accenture)	82.763,69	82.763,69	X
Taller sensibilización para el emprendimiento dentro de la línea de Asistencia Téc. VIVES PROYECTO (Fundación contra el hambre)	5.600,00	5.600,00	X
Experto en redes Cisco y Sistemas Microsoft Server virtualizados + Programación en Java (Fundación Barclays)	3.250,00	3.250,00	X
Think Big 2013 (Fundación Telefónica)	450.581,28	450.581,28	X
Teatro y Medioambiente “Los niños construyen su	25.264,00	25.264,00	X

<i>futuro" (Ikea Ibérica, SA)</i>			
<i>Hacia el empleo juvenil en España: de la escuela a la industria (J &amp; P Morgan Chase &amp; Co.)</i>	<i>64.750,00</i>	<i>64.750,00</i>	<i>X</i>
<i>Servicio de Transición a la Autonomía para jóvenes en situación de exclusión social (Fundación la Caixa)</i>	<i>3.000,0</i>	<i>3.000,0</i>	<i>X</i>
<i>Programa CAIXA PROINFANCIA (Fundación la Caixa)</i>	<i>798.655,69</i>	<i>798.655,69</i>	<i>X</i>
<i>Operaciones Básicas de Cocina (Fundación la Caixa)</i>	<i>7.000,00</i>	<i>7.000,00</i>	<i>X</i>
<i>Operaciones Básicas de Catering Navalcarnero (Fundación la Caixa)</i>	<i>7.000,00</i>	<i>7.000,00</i>	<i>X</i>
<i>INCORPORA Fomento de la Ocupación (Fundación la Caixa)</i>	<i>40.000,00</i>	<i>40.000,00</i>	<i>X</i>
<i>Youth Busines JP Morgan, YBI, YBS, TOMILLO (Prince of Wales Foundation)</i>	<i>36.000,00</i>	<i>36.000,00</i>	<i>X</i>

*"Los ingresos recibidos por estos conceptos han sido aplicados en su totalidad a diversos gastos de los proyectos que patrocinaban" (Pág. 58/75).*

## **12.- RESUMEN Y CONCLUSIONES**

Ha sido objeto del presente trabajo la formulación de indicadores de responsabilidad tributaria como mecanismo de prevención de las contingencias fiscales que pudieran recaer tanto sobre las fundaciones como sobre sus órganos de gobierno. Los instrumentos a elaborar redundarán, en última instancia, en la protección del patrimonio fundacional.

Paralelamente, una actuación transparente de las fundaciones exige que el grado de cumplimiento de estos indicadores, sea visible por los terceros en general y por los donantes o mecenas en particular, debiéndose dar razón de dicho cumplimiento atendiendo a los distintos destinatarios de la información a suministrar.

En orden a la verificación de estos instrumentos se ha elaborado una muestra de fundaciones a partir de la información sobre sociedades que suministra la base de datos SABI (último acceso 28 de febrero de 2015), acotado a aquellas sociedades en las que alguna fundación figure en la composición de su accionariado. Con esta sistemática se ha obtenido una relación de 332 fundaciones que figuran como socios de sociedades mercantiles. La ruta de búsqueda ha sido: SABI - Lista alfabética - Nombre del accionista - Fundación; obteniéndose así un resultado de "332 accionistas seleccionados".

La muestra obtenida ha sido depurada excluyendo a aquellas fundaciones no pertenecientes a la Asociación Española de Fundaciones, en el entendimiento de que la integración de las entidades a estudiar en esta asociación evidencia una vocación de permanencia y de compromiso interfundacional.

Al tiempo, atendiendo a su especificidad, se han descartado las fundaciones vinculadas a Cáritas y a la ONCE; resultando con este proceder, una muestra de 76 fundaciones.

Del mismo modo, se ha corregido la muestra a fin de centrar nuestro análisis en aquellas fundaciones de naturaleza independiente y que mejor se ajustan a su concepción paradigmática. En consecuencia, se han desechado aquellas entidades que pueden desnaturalizar la figura fundacional (a saber y hasta un total de 16: las vinculadas al sector público, a los colegios profesionales y a las organizaciones sindicales o empresariales) o bien (y en igual número de 16 fundaciones) las de carácter corporativo, constituidas o dependientes económicamente de sociedades mercantiles, entidades crediticias y de seguros, más cercanas en su origen al ámbito de la responsabilidad social corporativa.

Por último, se han excluido aquellas entidades que no poseen página web (cinco) o que, teniéndola, no cuelgan en ella la totalidad de documentos que integran sus cuentas anuales (treinta y una) relativas al ejercicio 2013. Tras efectuar todas las operaciones apuntadas resulta una muestra final de ocho fundaciones susceptibles de análisis y que seguidamente se relacionan: Fundación ADSIS, Fundación ANESVAD, Fundación FEDERICO OZANAM DE ZARAGOZA, Fundación PRODIS, Fundación RAMÓN ARECES, Fundación RAMÓN REY ARDID, Fundación SECRETARIADO GITANO y Fundación TOMILLO.

Con esta metodología y atendiendo al objeto de nuestro desarrollo, se ha partido de la regulación sustantiva de las fundaciones de competencia estatal así como de la caracterización económica del sector fundacional. Delimitado así nuestro ámbito de estudio, se ha analizado, en primer lugar, la responsabilidad de los Patronos en tanto órgano de gobierno de la fundación así como su posible identificación con la figura del administrador societario.

En relación a estos extremos, nos hemos referido a la capacidad de las fundaciones para adquirir y poseer toda clase de bienes, contraer obligaciones y ejercitar acciones civiles o criminales conforme a las Leyes. De igual modo, se han analizado las

cuestiones que, excusando las reiteraciones en que podamos incurrir, seguidamente se sintetizan.

Como se ha indicado, corresponde al Patronato, en tanto órgano de gobierno y representación de la fundación, cumplir los fines fundacionales, administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad y mantener el rendimiento y utilidad de dichos activos. Asimismo, los Patronos deben desempeñar su cargo con la diligencia de un representante leal.

De las obligaciones (bien de origen contractual o bien derivadas de actos y omisiones ilícitos o en que intervenga cualquier género de culpa o negligencia) atribuibles a las fundaciones, puede generarse una responsabilidad autónoma, en sede de su órgano de administración. A este respecto, el art. 17.2 LF establece, de manera similar a lo que acontece en la figura del administrador societario, una responsabilidad solidaria de los Patronos frente a la fundación, por los actos lesivos que éstos pudieran realizar en el desempeño de su cargo.

En el ámbito societario los administradores de hecho o de derecho responden (arts. 236 a 241 bis LSC) frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa.

La LSC establece el carácter solidario de la responsabilidad de los miembros del órgano de administración que hubieran adoptado el acuerdo o realizado el acto lesivo, salvo los que 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 (ex art. 238) acción social de responsabilidad contra los administradores persigue obtener el resarcimiento del patrimonio de la sociedad, pudiéndose entablar previo acuerdo de la junta general, que puede ser adoptado a solicitud de cualquier socio aunque no conste en el orden del día.

Paralelamente, la LSC (art. 239) prevé que el socio o socios que posean individual o conjuntamente una participación que les permita solicitar la convocatoria de la junta general, puedan entablar la acción de responsabilidad en defensa del interés social cuando los administradores no convocasen la junta general solicitada a tal fin,



cuando la sociedad no la entablare dentro del plazo de un mes, contado desde la fecha de adopción del correspondiente acuerdo, o bien cuando este hubiere sido contrario a la exigencia de responsabilidad. Cuando esta acción social de responsabilidad se fundamente en la infracción del deber de lealtad, la acción podrá ser ejercitada directamente sin necesidad de someter la decisión a la junta general.

Por su parte, el art. 240 LSC previene la legitimación subsidiaria de los acreedores para el ejercicio de la acción social contra los administradores cuando no haya sido ejercitada por la sociedad o sus socios, siempre que el patrimonio social resulte insuficiente para la satisfacción de sus créditos.

Por último, el art. 367 LSC establece la responsabilidad solidaria de los administradores por las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución cuando incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la junta general para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución, así como la de los administradores que no soliciten la disolución judicial o, si procediere, el concurso de la sociedad, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución.

En el ámbito fundacional la responsabilidad de los Patronos frente a la fundación de los daños y perjuicios que causen por actos contrarios a la Ley o a los Estatutos, o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo (art. 17.2) posee, atendiendo al carácter voluntario del cargo de Patrono y a la necesidad de su aceptación, naturaleza contractual; siendo su objetivo resarcir de los daños y perjuicios que causen por actos contrarios al ordenamiento jurídico -y a la Ley de Fundaciones en particular- o a los Estatutos o por los actos realizados sin la diligencia propia de un representante leal, si bien no toda actuación negligente, descuido o falta de previsión son susceptibles de generar responsabilidad en los miembros del órgano, sino sólo aquellas que resulten lesivas.

Tratándose de una responsabilidad solidaria, la fundación podrá dirigirse contra cualquiera de los patronos o contra todos ellos simultáneamente. Las reclamaciones entabladas contra uno no serán obstáculo (art. 1.144 CC) para las que posteriormente se dirijan contra los demás, mientras no resulte cobrada la deuda por completo.

Paralelamente, habrá que estar a lo dispuesto en el art. 1.107 CC para delimitar las consecuencias derivadas de la antijuridicidad dichas acciones u omisiones. Así,

mediando culpa -falta de la diligencia debida- los daños y perjuicios de que responde el patrono son los previstos o que se hayan podido prever al tiempo de constituirse la obligación y que sean consecuencia necesaria de su falta de cumplimiento. En caso de dolo, entendido como conocimiento de la ilicitud del acto y la voluntad de efectuarlo, su responsabilidad alcanzará a todos los daños que conocidamente se deriven de la falta de cumplimiento de la obligación.

En todo caso, la responsabilidad de los Patronos frente a la fundación va a pivotar en torno al grado de cumplimiento del deber de diligencia. A este respecto, siguiendo a Rivero (2001: 744), «en cuanto a los criterios de diligencia exigible -además de los lealtad, próxima a la buena fe y standards jurídicos semejantes-, habrán de relacionarse, por lo abstracto, de suyo, de la diligencia, con los casos concretos de cada caso y fundación (objeto y actividad, estructura de la misma, patrimonio y medios materiales, número de beneficiarios, etc.), y posición de los patronos dentro del órgano de gobierno con una valoración más objetiva que subjetiva, lo que no se opone a que también deba ser considerada la función y competencias concretas según estatutos que tengan el o los patronos cuestionados. En este último aspecto no podrá prescindirse, igualmente, de la referencia que puedan hacer los estatutos a las facultades y deberes de los patronos».

Pues bien, a diferencia de lo establecido en la LSC, no existe en la Ley de Fundaciones una regulación expresa de la responsabilidad individual de los patronos por los daños causados a terceros (asimilable a la acción individual de responsabilidad del art. 241 LSC) ni una responsabilidad por deudas equiparable a la prevenida en el art. 367 LSC, por lo que la acción de responsabilidad a entablar por terceros que acrediten un interés legítimo, una lesión en su patrimonio, deberá seguir el régimen general de la responsabilidad civil del Derecho común. Así pues, rechazada la aplicación analógica, procederá acudir al ordenamiento jurídico en su conjunto para dirimir las responsabilidades en que, en su caso, pudieran incurrir los patronos. Así (ex art. 1.902 CC) el que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado. Esta obligación es exigible (ex art. 1903-1º CC) no sólo por los actos u omisiones propios, sino por los de aquellas personas de quienes se debe responder.

En segundo lugar, nos hemos detenido en el régimen de responsabilidad establecido en la Ley General Tributaria, analizándose las figuras del responsable, solidario o subsidiario, y la del sucesor.

A este respecto, el art. 42.1 de la LGT otorga la condición de responsables solidarios de la deuda tributaria, entre otros supuestos, a las personas (físicas o jurídicas) o entidades que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Esta responsabilidad alcanza tanto a la deuda tributaria como de las sanciones que puedan imponerse, manifestándose así la naturaleza sancionadora de la responsabilidad exigida.

Igual responsabilidad solidaria de la deuda tributaria recae sobre quienes sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas [art. 42.1.c)], por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar.

No mediando transmisión jurídica, la existencia de sucesión empresarial deberá obtenerse del análisis conjunto de los elementos o indicios concurrentes en el concreto supuesto que se enjuicie, como pudieran ser, entre otros, la vinculación familiar entre los socios de las sociedades intervinientes, la identidad real de objeto social, la correlación en las carteras de clientes y proveedores, la transmisión de trabajadores de una a otra empresa, la coincidencia de entidades bancarias, la transmisión de los activos generadores de rendimientos, la coincidencia temporal en el fin de la actividad de una empresa y correlativo comienzo de la otra, la vinculación familiar entre sucedida y sucesora o la transmisión de un conjunto patrimonial que hace posible la continuación de la empresa (clientes, proveedores, trabajadores, maquinaria y elementos de transporte).

Paralelamente (art. 175.2 LGT) el que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en este párrafo c) del art. 42.1, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio.

Sentado cuanto antecede, el segundo apartado del art. 42 LGT configura una serie de supuestos de responsabilidad solidaria concernientes a las personas o entidades que sean responsables de un vaciamiento patrimonial en perjuicio de la acción recaudatoria y cuyo resarcimiento les es exigido. Así, el citado precepto recoge el proceder antijurídico de aquellas personas o entidades:

**a)** Que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

**b)** Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

**c)** Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

**d)** Las depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

Su responsabilidad alcanza al pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, y ello por cuanto el derecho de cobro perjudicado es la totalidad del crédito tributario, si bien hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.

Por lo que a la responsabilidad subsidiaria se refiere, el art. 43.1 de la LGT otorga la condición de responsable subsidiario a, entre otros, los siguientes sujetos:

**a)** Los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas;

**(i)** Los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones [art. 43.1.a) LGT].

**(ii)** Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago [art. 43.1.b) LGT].

**(iii)** Los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a los trabajadores, profesionales u otros empresarios cuando, existiendo continuidad

en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación [art. 43.2 LGT].

**b)** Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria; y con el límite del valor de los bienes transmitidos, en los términos del art. 79 de la LGT [(43.1.d)].

**c)** Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal.

**d)** En determinados supuestos, las personas o entidades en las que concurra una voluntad rectora común respecto de los débitos bien de la sociedad dominante bien de la dominada. Así, las letras g) y h) del art. 43.1 LGT establecen la garantía del crédito tributario mediante la aplicación de la figura, acuñada por la jurisprudencia, del levantamiento del velo. A tal fin, se extiende la responsabilidad por las deudas y sanciones tributarias de determinados obligados a las personas o entidades que posean su control (letra h) y, paralelamente, la responsabilidad de estas últimas y de otras entidades carentes de personalidad, por los débitos de las primeras (letra g).

Por último, la LGT establece como obligados tributarios, y en defecto del obligado principal, a quienes sucedan a las personas, físicas (art. 39) o jurídicas (art. 40), por las obligaciones tributarias pendientes de éstas y con independencia de que, a la fecha de la muerte del causante o en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad, la deuda tributaria no estuviera liquidada (ex arts. 39.2 y 40.2 LGT). Así, el sucesor se subroga en la misma posición jurídica que la del desaparecido deudor originario, sin que sea menester acto administrativo de derivación de las obligaciones materiales o formales pendientes del deudor primigenio. Paralelamente, el sucesor carece de la acción de reembolso o repetición frente al deudor inicial de la que sí dispone el responsable.

A los sucesores de las personas físicas se refiere el art. 39.1 LGT, estableciendo que a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. Así, la herencia (ex 998 CC) podrá ser aceptada pura y simplemente, o a beneficio de inventario. Esta última modalidad produce en favor del heredero (ex art. 1023 CC) los efectos siguientes: 1º) no queda obligado a pagar las

deudas y demás cargas de la herencia sino hasta donde alcancen los bienes de la misma; 2º) conserva contra el caudal hereditario todos los derechos y acciones que tuviera contra el difunto y 3º) no se confunden para ningún efecto, en daño del heredero, sus bienes particulares con los que pertenezcan a la herencia. Por la aceptación pura y simple, o sin beneficio de inventario, quedará el heredero responsable de todas las cargas de la herencia, no sólo con los bienes de ésta, sino también con los suyos propios (ex art. 1003 CC).

La aceptación de herencias por las fundaciones se entenderá hecha siempre a beneficio de inventario. Esta circunstancia no las exime de la obligación de la formación del mismo, resultando de aplicación, y en su caso, la exigencia de responsabilidad a los patronos (ex art. 17.2 LF) que pudiere derivarse del art. 1024 CC; a saber: dejar a sabiendas de incluir en el inventario alguno de los bienes, derechos o acciones de la herencia (art. 1024.1º) o si antes de completar el pago de las deudas y legados enajenase bienes de la herencia sin autorización judicial o la de todos los interesados, o no diese al precio de lo vendido la aplicación determinada al concederle la autorización (art. 1024.2º).

Igual consecuencia resultará por los perjuicios económicos ocasionados a la fundación en los supuestos de (ex art. 1002 CC) sustracción u ocultación algunos efectos de la herencia, en cuyo caso perderán la facultad de renunciarla, y quedarán con el carácter de herederos puros y simples, sin perjuicio de las penas en que hayan podido incurrir, así como en los supuestos en que no se principiare o no se concluyere el inventario en los plazos y con las solemnidades prescritas en el Código civil [El inventario hay que comenzararlo en los treinta días siguientes a la citación de los acreedores y concluirá dentro de los sesenta días siguientes a dicha citación (art. 1016 CC)].

Tratándose de sucesores de personas jurídicas distingue el art. 40 LGT los siguientes supuestos:

**a)** Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley (art. 40.1 primer párrafo).

**b)** Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento (art. 40.1 segundo párrafo).

**c)** En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades y entidades con personalidad jurídica, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad y entidad con personalidad jurídica (art. 40.3). El régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

**d)** En los casos de disolución de fundaciones o entidades a las que se refiere el apartado 4 del art. 35 de la LGT las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades (art. 40.4).

En el ámbito de prevención del blanqueo de capitales, previene la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, que los sujetos obligados habrán de analizar los riesgos principales a los que se enfrentan y que variarán en función del tipo de negocio, de productos y de clientes con los que establecen relaciones de negocio. Partiendo de ese análisis, se ha de proceder a diseñar las políticas y procedimientos internos, de manera tal que estos se adapten al perfil de riesgo de la entidad, moderándose la intensidad de las medidas de diligencia debida aplicadas, según las características concretas del cliente y la operación.

El art. 2 de la Ley 10/2010 enumera los distintos sujetos obligados, incluyendo como tales [letra x)] a las fundaciones y asociaciones sujetas a un régimen de control específico en los términos establecidos en su art. 39, y cuyo incumplimiento se tipifica como infracción grave [artículo 52.3.b) Ley 10/2010].

A tenor del citado art. 39 LPBC el Protectorado y el Patronato, en ejercicio de las funciones que les atribuye la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, y el personal con responsabilidades en la gestión de las fundaciones velarán para que éstas

no sean utilizadas para el blanqueo de capitales o para canalizar fondos o recursos a las personas o entidades vinculadas a grupos u organizaciones terroristas.

A estos efectos, todas las fundaciones conservarán durante un período mínimo de 10 años (art. 25.1 LPBC) los registros con la identificación de todas las personas que aporten o reciban a título gratuito fondos o recursos de la fundación (arts. 3 y 4); lo que implica la obligación de identificar no sólo a las personas que aporten o reciban fondos, sino también, en su caso, a sus titulares reales en los definidos por el art. 4 de la LPBC.

Los registros a que se refiere el art. 25 estarán a disposición del Protectorado, de la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias o de sus órganos de apoyo, así como de los órganos administrativos o judiciales con competencias en el ámbito de la prevención o persecución del blanqueo de capitales o del terrorismo.

Por lo que a la identificación formal se refiere, el art. 3.1 establece la obligación de los sujetos obligados identificarán a cuantas personas físicas o jurídicas pretendan establecer relaciones de negocio o intervenir en cualesquiera operaciones.

En tercer lugar, se han examinado los requisitos que han de reunir las fundaciones para acogerse al régimen fiscal privilegiado establecido en la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las ENL y del Mecenazgo; a saber: **(i)** la persecución de fines de interés general, **(ii)** el destino de un porcentaje de sus rentas e ingresos a la realización de dichos fines, **(iii)** la relación que ha de existir entre las explotaciones económicas que desarrollen y su objeto o finalidad estatutaria, **(iv)** los destinatarios y beneficiarios de la actividad, **(v)** la gratuidad de los cargos de Patrono, representante estatutario o miembro del órgano de gobierno, **(vi)** el destino del patrimonio en caso de disolución, **(vii)** su inscripción registral y **(viii)** el cumplimiento de sus obligaciones contables, de rendición de cuentas y elaboración de una memoria económica.

En cuarto lugar, hemos analizado la cuantificación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades no lucrativas.

A este respecto, y como se ha indicado, el legislador dispensa, en sede del impuesto societario, un tratamiento privilegiado a las ENL tanto a través de las prevenciones establecidas en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (Entidades parcialmente exentas arts. 109 a 111) como, y de forma particular, a través de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las



entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; corpus este que, dado su carácter de ley especial, requiere de la previa aplicación de la LIS para, posteriormente, atender a las particularidades en ella contenidas.

La determinación de la base imponible fundacional se ha de partir del resultado contable calculado de acuerdo con el PC-ENL atendiendo, en particular, al principio de prevalencia del fondo sobre la forma si bien tomando en consideración los efectos que la ausencia de ánimo de lucro opera en la fijación de sus precios.

El indicado resultado contable será corregido considerando, en primer lugar, las disposiciones que con carácter general establece la Ley del Impuesto sobre Sociedades; incluyéndose así, aunque con determinadas prevenciones, la aplicación de deducciones o los regímenes especiales fusiones o empresas de reducida dimensión (Capítulos VII y XI del Título VII de la LIS). En segundo término, aplicando bien el régimen de entidades parcialmente exentas establecido en los arts. 109 a 111 LIS o bien el regulado en la Ley 49/2002.

Así pues, la cuantificación de la base imponible buscada ha de partir del resultado contable fundacional (excedente) el cual será corregido mediante la aplicación de los preceptos establecidos tanto en la LIS como en la Ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

En particular, nos hemos detenido en la regla especial de valoración relativa a las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas (art. 18 LIS); mecanismo antielusivo tendente a eliminar de la operación, en relación con el valor de las contraprestaciones acordadas, todo aquello en lo que haya influido la condición de vinculadas y, por tanto, todo aquello que no se hubiera acordado, en cuanto a tal valor, en régimen de libre competencia entre entidades no vinculadas.

Las operaciones sobre las que, en principio, recaerá la norma de valoración de las operaciones vinculadas a ellos concernientes (art. 18.1.a LIS), han de ser ajenas a las funciones propias del cargo de Patrono, gratuito por naturaleza en los términos establecidos tanto por la norma sustantiva (art. 15.4 LF) como la fiscal (art. 3.5º LRF-ENL). En particular, la consideración del fundador (no patrono) como parte vinculada a la fundación en los términos del art. 18 LIS dependerá de la significatividad de la influencia que, en su caso, pueda ejercer sobre la entidad, en los mismos términos que cualquier tercero no Patrono.

Por último, el ámbito de aplicación del criterio de valoración de las operaciones vinculadas se extiende igualmente a las relaciones de la fundación y las sociedades mercantiles en las que, de acuerdo con el art. 24.2 LF, pueda participar.

Al tiempo, la Ley 49/2002 establece, en sus artículos 6 y 7, un régimen de exención de las rentas e ingresos de las ENL atendiendo al origen de los mismos. La base imponible positiva que corresponda a las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas será gravada (ex art. 10 Ley 49/2002) al tipo del 10 por 100. La cuota íntegra así obtenida, podrá ser minorada en las deducciones y bonificaciones a que hubiere lugar derivadas de las operaciones sujetas y no exentas y que integran la base imponible de la entidad. Por último, serán deducibles las retenciones e ingresos a cuenta así como los pagos fraccionados correspondientes al período impositivo

En último lugar, nos hemos referido a los incentivos fiscales al mecenazgo en la Ley 49/2002.

Tras la reseñar la relación de las entidades susceptibles de ser beneficiarias de dichos incentivos, nos hemos detenido en los actos, las notas que los caracterizan y los requisitos que han de concurrir para generar el derecho a practicar determinadas deducciones en los impuestos sobre la renta (art. 17). Igualmente se ha hecho referencia al criterio de valoración de la base para la deducción por donativos, donaciones y aportaciones realizados a favor de las entidades no lucrativas y las obligaciones que recaen sobre la entidad beneficiaria.

Dicha valoración, efectuada por el donante, será consignada por la entidad beneficiaria en la certificación que debe expedir (art. 24 Ley 49/2002), justificativa de la efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones recibidos. De la inexactitud de dicha certificación se podría derivar la concurrencia, en su caso, del supuesto de responsabilidad derivado de causar o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria [art. 42.1.a) LGT].

Como se ha indicado, los donativos, donaciones o aportaciones realizadas en favor de las entidades beneficiarias de la actividad de mecenazgo darán derecho a practicar una deducción en la cuota del impuesto personal sobre la renta del donante o aportante. Tales porcentajes de deducción y sus límites, pueden incrementarse en un máximo de cinco puntos porcentuales si la actividad de mecenazgo desarrollada por las entidades beneficiarias se encuentra comprendida en la relación de actividades prioritarias de mecenazgo que establezca la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

La efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles se justificará mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria, quien deberá remitir a la Administración tributaria la información sobre las certificaciones expedidas con el contenido prevenido en el art. 24.3 de la Ley 49/2002 y 6.2 de su Reglamento.

Por último, el Título III de la Ley 49/2002, regula los beneficios fiscales aplicables a otras actuaciones de mecenazgo distintas de la realización de donativos, donaciones y aportaciones y que se circunscriben a actuaciones de mecenazgo desarrolladas por empresarios; a saber: los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (art. 25), los gastos en actividades de interés general (art. 26) y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público (art. 27).

Mediante los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (art. 25) los donantes allegan recursos a las entidades no lucrativas, en virtud de los convenios con ellas celebrados, para la realización de las actividades de interés general que les son propias. Los gastos así efectuados por los mecenas tendrán la consideración de gasto deducible de la base imponible de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, y del rendimiento neto de las actividades económicas en régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pudiendo resultar, a resultas de su integración en la base imponible del donante, una base imponible negativa a compensar en ejercicios siguientes.

Por lo que a las obligaciones formales vinculadas a este beneficio fiscal se refiere, se prevé que las fundaciones, en la memoria económica que, en cumplimiento de lo establecido en la Ley 49/2002, deben elaborar las entidades sin fines lucrativos, informarán a cerca de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad, identificando al colaborador que participe en ellos con indicación de las cantidades recibidas [art. 3º.1.g) Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo].

En relación a los gastos en actividades de interés general, es el empresario quien por sí, o en colaboración con una entidad no lucrativa, realiza directamente los gastos para los fines de interés general a que se refiere el art. 3.1 de la Ley 49/2002. Tales gastos (art. 26.1) tendrán la consideración de deducibles para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante

establecimiento permanente o del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por último, el art. 27 de la LRF-ENL regula los denominados programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, definiéndolos como el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley. Se crea así, según reza la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002, un marco jurídico al que deberán ajustarse los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que pueda establecerse por Ley, fijando su contenido máximo, duración y reglas básicas.

Sentado cuanto antecede, y de acuerdo con los antecedentes normativos ahora sintetizados, los indicadores a formular versarán sobre los extremos siguientes: **(i)** el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley de Régimen Fiscal de Entidades no lucrativas, **(ii)** la valoración y registro de operaciones con partes vinculadas, **(iii)** la responsabilidad de la Fundación derivada de su participación en sociedades o de su condición de administrador societario y **(iv)** la percepción de donativos y otros ingresos a título lucrativo.

En la elaboración de estos instrumentos se ha seguido el modelo establecido en el Documento núm. 3 (2012) de la Asociación Española de Contabilidad y Auditoría «Indicadores para Entidades Sin Fines Lucrativos», incorporando al mismo el ítem “normativa”.

Pues bien, tratándose de un régimen fiscal privilegiado, la primera prevención en relación al mismo ha de recaer en la verificación del cumplimiento de los requisitos que han de reunir las fundaciones para acogerse al mismo. De su incumplimiento se podrán derivar contingencias fiscales para la entidad, para su órgano de administración y para los donantes o mecenas de la fundación.

A tenor de lo expuesto, hemos formulado el siguiente indicador:

DENOMINACIÓN	CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS ESTABLECIDOS EN LA LEY DE RÉGIMEN FISCAL DE ENTIDADES NO LUCRATIVAS
Código	IRTT-1

<b>Tipo de indicador</b>	Indicador de responsabilidad y transparencia tributaria
<b>Finalidad</b>	<b>Verificar que se cumplen los requisitos exigidos para acogerse al régimen fiscal prevenido en la Ley 49/2002</b>
<b>Formulación</b>	¿Se especifican los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre?
<b>Normativa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Artículos 3 y 14 Ley 49/2002</li> <li>– Artículo 3.º Reglamento de la Ley 49/2002</li> <li>– Artículo 17 Ley de Fundaciones</li> <li>– PC-ENL Contenido de la memoria: 16. Situación fiscal</li> <li>– PC-ENL Contenido de la memoria abreviada: 12. Situación fiscal</li> <li>– PC-PyM-ENL Contenido de la memoria: 12. Situación fiscal</li> <li>– PC-PyM-ENL Contenido de la memoria simplificada: 10. Situación fiscal</li> </ul>
<b>Origen de datos</b>	Cuentas Anuales
<b>Unidad de medida</b>	Dicotómica (Sí / No)
<b>Periodicidad</b>	Anual
<b>Base de referencia</b>	Deberá ser afirmativo
<b>Verificación</b>	Cuentas Anuales; página web; Estatutos

En el desarrollo de su actividad, la entidad establecerá relaciones con acreedores y proveedores, clientes y deudores, administraciones públicas, beneficiarios y usuarios; y ello, con la complejidad propia del actuar de un operador económico. En este flujo de relaciones pueden intervenir personas vinculadas a la fundación, por lo que, en consecuencia, deben eliminarse de tales operaciones todo aquello en lo que haya influido la condición de parte vinculada y que, en consecuencia, desnaturalice la figura fundacional.

De acuerdo con lo anterior, el indicador que se ha formulado ha sido el siguiente:

<b>DENOMINACIÓN</b>	<b>VALORACIÓN Y REGISTRO DE LAS OPERACIONES CON PARTES VINCULADAS</b>
<b>Código</b>	IRTT-2
<b>Tipo de indicador</b>	Indicador de responsabilidad y transparencia tributaria
<b>Finalidad</b>	<b>Prevenir el uso indebido de la figura fundacional</b>
	¿Se detallan y cuantifican todas las operaciones

<b>Formulación</b>	efectuadas con partes vinculadas, con expresión de la política de precios seguida y de registro de intereses activos y pasivos que, en su caso, se hubieren devengado?
<b>Normativa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Artículos 15.4, 24 y 28 Ley 50/2002, de Fundaciones.</li> <li>- Artículo 34 Reglamento de Fundaciones.</li> <li>- Artículo 3.5 Ley 49/2002, de Régimen fiscal de las entidades no lucrativas.</li> <li>- Artículo 43.1.g) y h) LGT</li> <li>- Artículos 17 y 18 Ley Impuesto sobre Sociedades</li> <li>- Artículos a 13 a 36 RIS</li> <li>- PC-ENL: <ul style="list-style-type: none"> <li>-Normas de Reconocimiento y Valoración 10ª: 2.5.</li> <li>-Normas 11ª y 13ª de elaboración de las cuentas anuales.</li> <li>-Contenido de la memoria: 27. Operaciones con partes vinculadas.</li> <li>-Contenido de la memoria abreviada: 16. Operaciones con partes vinculadas.</li> </ul> </li> <li>- PC-PyM-ENL: <ul style="list-style-type: none"> <li>-Normas de registro y valoración 22ª (2.3).</li> <li>-Norma 10ª de elaboración de las cuentas anuales.</li> <li>-Contenido de la memoria: 16. Operaciones con partes vinculadas.</li> <li>-Contenido de la memoria simplificada: 13. Otra información.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Origen de datos</b>	Cuentas anuales
<b>Unidad de medida</b>	Dicotómica (Sí / No)
<b>Periodicidad</b>	Anual
<b>Base de referencia</b>	Deberá ser afirmativa
<b>Verificación</b>	Cuentas anuales

De igual modo, la introducción de la fundación en el tráfico jurídico puede realizarse mediante su participación en sociedades mercantiles. A resultas de dicha tenencia de participaciones societarias deben establecerse las prevenciones a que se ha hecho referencia en el indicador anterior y que traen causa de la posible calificación de las transacciones con la sociedad participada como operación vinculada.

Paralelamente, las fundaciones, en el supuesto de disolución y liquidación de las sociedades en que puedan participar, pueden ser sucesoras de las obligaciones tributarias pendientes de aquéllas hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que

les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas en los dos años anteriores a la fecha de disolución.

Por último, concurriendo en la fundación la condición de administrador societario, estarán sujetas al régimen de responsabilidad, solidaria o subsidiaria, a que se refiere la LGT, y que hemos tenido ocasión de analizar.

A tenor de lo expuesto, se ha construido el siguiente indicador:

<b>DENOMINACIÓN</b>	<b>RESPONSABILIDAD DE LA FUNDACIÓN DERIVADA DE SU PARTICIPACIÓN EN SOCIEDADES O DE SU CONDICIÓN DE ADMINISTRADOR</b>
<b>Código</b>	IRTT-3
<b>Tipo de indicador</b>	Indicador de responsabilidad y transparencia tributaria
<b>Finalidad</b>	<b>Prevenir la responsabilidad tributaria de la fundación en su condición de accionista o administrador societario.</b>
<b>Formulación</b>	¿Hay evidencia suficiente sobre posibles contingencias fiscales en sede de las sociedades participadas o de las que es administrador?
<b>Normativa (*)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Artículo 40.1, 2, 3 y 5 LGT</li> <li>– Artículo 43.1.a) y b) LGT</li> <li>– PC-ENL: Contenido de la Memoria - 10</li> <li>– PC-ENL: Contenido de la Memoria Abreviada - 7</li> <li>– PC-PyM-ENL: Contenido de la Memoria - 9</li> <li>– PC-PyM-ENL: Contenido de la Memoria Abreviada – 4 y 13</li> </ul>
<b>Origen de datos</b>	Cuentas Anuales
<b>Unidad de medida</b>	Dicotómica (Sí / No)
<b>Periodicidad</b>	Anual
<b>Base de referencia</b>	Deberá ser afirmativo
<b>Verificación</b>	Página web - Cuentas anuales ; Patronato / Actas ; Asesores externos

El último grupo de operaciones objeto de atención preferente atañe a la percepción de donativos y otros ingresos a título lucrativo.

Así, hemos analizado el régimen fiscal de las donaciones y aportaciones (art. 17 LRF-ENL) que, con el carácter de irrevocables, puras y simples, se pudieran realizar a las fundaciones. Tales donativos darán derecho a practicar las deducciones recogidas en

los artículos 19, 20 y 21 de Ley 49/2002, incrementadas, en su caso, en los supuestos de las denominadas actividades prioritarias de mecenazgo previstas en las correspondientes leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Nos hemos detenido, igualmente, en la figura de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, en la deducción de los gastos en actividades de interés general así como en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

Por último, y en lo que ahora concierne, se han analizado los requisitos de índole formal que acompañan a estos beneficios fiscales. En particular, se ha hecho referencia a la información a incluir en la memoria económica a cerca de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad; a la obligación de expedir la certificación prevenida en los arts. 24 de la Ley 49/2002 y 6.º de su Reglamento, con el contenido especificado en los citados preceptos o la declaración informativa a presentar ante la AEAT sobre las certificaciones emitidas de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles percibidos durante cada año natural con el contenido estable la Orden Ministerial que la regula.

Al tiempo, deberá efectuarse el debido control de la valoración de los bienes y derechos así percibidos pues de su veracidad responderá la entidad beneficiaria quien, en su caso, podría ser declarada responsable solidario de la deuda tributaria y de la sanción atribuible al mecenaz que hubiere sobrevalorado el importe de su donación.

Tratándose de adquisición por herencia (art. 22 LF) se entenderá hecha siempre a beneficio de inventario. Dicho beneficio produce en favor del heredero, tal y como se ha expuesto, los efectos siguientes (art. 1023 CC): (i) no queda obligado a pagar las deudas y demás cargas de la herencia sino hasta donde alcancen los bienes de la misma, (ii) conserva contra el caudal hereditario todos los derechos y acciones que tuviera contra el difunto y (iii) no se confunden para ningún efecto, en daño del heredero, sus bienes particulares con los que pertenezcan a la herencia.

El hecho de que la adquisición de herencias por parte de las fundaciones se entienda hecha a beneficio de inventario lo que no exonera al órgano de administración de su obligación de realización de inventario y demás trámites que corresponden a la aceptación beneficiaria, resultando responsables frente a la fundación, en otro caso, de la pérdida del beneficio de inventario.



Por lo que a la aceptación de legados con cargas o donaciones onerosas o remuneratorias y la repudiación de herencias, donaciones o legados sin cargas se refiere (ex art. 22.2 LF), será comunicada por el Patronato al Protectorado en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes, pudiendo éste ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos, si los actos del Patronato fueran lesivos para la fundación, en los términos previstos en la Ley de Fundaciones.

En otro orden de cosas, tratándose de ingresos procedentes de su condición de beneficiaria en la disolución, con o sin liquidación, de otras fundaciones, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de dichas entidades. Disuelta y liquidada la fundación, el procedimiento de recaudación continuará con la entidad destinataria de sus bienes y derechos.

Por último, nos hemos referido a la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, en virtud de la cual las fundaciones conservarán durante un período mínimo de 10 años (art. 25.1 LPBC) los registros con la identificación de todas las personas que aporten o reciban a título gratuito fondos o recursos de la fundación (arts. 3 y 4); lo que implica la obligación de identificar no sólo a las personas que aporten o reciban fondos, sino también, en su caso, a sus titulares reales en los definidos por el artículo 4 de la LPBC.

<b>DENOMINACIÓN</b>	<b>PERCEPCIÓN DE DONATIVOS Y OTROS INGRESOS A TÍTULO LUCRATIVO: 4.1.- NATURALEZA DE LAS ADQUISICIONES POR HERENCIA, DONACIÓN O LEGADO</b>
<b>Código</b>	IRTT – 4.1
<b>Tipo de indicador</b>	Indicador de responsabilidad y transparencia tributaria
<b>Finalidad</b>	<b>– Verificar que las donaciones percibidas cumplen las condiciones para disfrutar de los incentivos fiscales al mecenazgo</b>
<b>Formulación</b>	¿Son irrevocables, puros y simples, los donativos, donaciones y aportaciones recibidos, derivándose de ellos un enriquecimiento para la fundación?
<b>Normativa</b>	– Artículos 17, 19, 20 y 21 Ley 49/2002
<b>Origen de datos</b>	Órgano de administración / Asesores externos
<b>Unidad de medida</b>	Dicotómica (Sí / No)
<b>Periodicidad</b>	Anual
<b>Base de referencia</b>	Deberá ser afirmativo
<b>Verificación</b>	Órgano de administración / Asesores externos

<b>DENOMINACIÓN</b>	<b>PERCEPCIÓN DE DONATIVOS Y OTROS INGRESOS A TÍTULO LUCRATIVO: 4.2.- SUCESESORES DE PERSONAS FÍSICAS Y OBLIGACIONES TRIBUTARIAS PENDIENTES DEL CAUSANTE</b>
<b>Código</b>	IRTT – 4.2
<b>Tipo de indicador</b>	Indicador de responsabilidad y transparencia tributaria
<b>Finalidad</b>	<b>Conocer las deudas, cargas y gravámenes que puedan recaer sobre las adquisiciones efectuadas a título lucrativo</b>
<b>Formulación</b>	¿Se han cumplido los requisitos para la adquisición de herencias o legados a beneficio de inventario?
<b>Normativa</b>	– Artículo 39.1 y 2 LGT – Artículos 17.2, 22, 35.2 y 18.2.d) LF – Artículos 1002, 1017, 1018, 1023 y 1024 Código Civil.
<b>Origen de datos</b>	Órgano de administración
<b>Unidad de medida</b>	Dicotómica (Sí / No)
<b>Periodicidad</b>	Anual
<b>Base de referencia</b>	Deberá ser afirmativo
<b>Verificación</b>	Órgano de administración / Asesores externos

<b>DENOMINACIÓN</b>	<b>PERCEPCIÓN DE DONATIVOS Y OTROS INGRESOS A TÍTULO LUCRATIVO: 4.3.- BENEFICIARIA DE LA DISOLUCIÓN OTRAS ENL</b>
<b>Código</b>	IRTT - 4.3
<b>Tipo de indicador</b>	Indicador de responsabilidad y transparencia tributaria
<b>Finalidad</b>	<b>– Evitar la sucesión de deudas tributarias en su condición de beneficiarias de la disolución de otras ENL</b>
<b>Formulación</b>	¿Existen obligaciones tributarias pendientes en las entidades de cuyo patrimonio es beneficiaria por disolución de la entidad ahora disuelta?
<b>Normativa</b>	– Artículo 40.4 LGT
<b>Origen de datos</b>	Órgano de administrador / Asesores externos
<b>Unidad de medida</b>	Dicotómica (Sí / No)
<b>Periodicidad</b>	Anual
<b>Base de referencia</b>	Deberá ser afirmativo
<b>Verificación</b>	Órgano de administración / Asesores externos

<b>DENOMINACIÓN</b>	<b>PERCEPCIÓN DE DONATIVOS Y OTROS INGRESOS A TÍTULO LUCRATIVO: 4.4.- OBLIGACIONES FORMALES. OTRAS OBLIGACIONES</b>
<b>Código</b>	IRTT - 4.4
<b>Tipo de indicador</b>	Indicador de responsabilidad y transparencia tributaria
<b>Finalidad</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Justificar la efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones recibidos y deducibles en la imposición personal del donante.</li> <li>– Velar para que las fundaciones no sean utilizadas para el blanqueo de capitales o para canalizar fondos o recursos a las personas o entidades vinculadas a grupos u organizaciones terroristas.</li> </ul>
<b>Formulación</b>	¿Se conservan los registros con la identificación de todas las personas que aporten o reciban a título gratuito fondos o recursos de la fundación y se da correcta razón de los mismos en las declaraciones informativas?
<b>Normativa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Artículo 18 y 24 Ley de Régimen fiscal de las ENL</li> <li>– Artículo 6 Reglamento de la Ley de régimen fiscal de las entidades no lucrativas</li> <li>– Orden EHA/3021/2007, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas.</li> <li>– Artículo 42.1.a) LGT</li> <li>– Artículos 3, 4 y 39 Ley 10/2010 de Prevención del Blanqueo de Capitales</li> <li>– Artículo 42 Reglamento -RD 304/2014- de desarrollo de la Ley de prevención del blanqueo de capitales</li> </ul>
<b>Origen de datos</b>	Órgano de administración / Asesores externos / Declaraciones informativas ante la AEAT
<b>Unidad de medida</b>	Dicotómica (Sí / No)
<b>Periodicidad</b>	Anual
<b>Base de referencia</b>	Deberá ser afirmativo
<b>Verificación</b>	Órgano de administración / Asesores externos / Extractos bancarios / Modelo (182)

Sentado cuanto antecede, el desarrollo de nuestra exposición, tras la elaboración de los indicadores, ha de proseguir, en primer lugar, contrastando su grado de cumplimiento a través de los elementos de juicio de que disponemos, es decir, las

cuentas anuales de las fundaciones analizadas. En segundo lugar, y de forma paralela, concretando el alcance del principio de transparencia al ámbito de nuestro estudio.

Con carácter previo, y por lo que al contraste de los indicadores formulados en la muestra obtenida se refiere, se ha constatado que las ocho fundaciones habían sometido sus cuentas anuales a auditoría, resultando, en todos los casos, informes sin salvedades. Paralelamente, cinco de estas ocho fundaciones han sido analizadas por la “Fundación Lealtad”, dando razón en el informe de dicha Fundación, y en particular, del cumplimiento, en todos los casos, del denominado por la citada entidad “Principio de Presentación de las Cuentas Anuales y Cumplimiento de las Obligaciones Legales” y que es formulado en los siguientes términos:

*A. «La organización acreditará el cumplimiento de las obligaciones legales ante la Administración Tributaria, Seguridad Social y Protectorado o Registro correspondiente.*

*B. La organización elaborará las cuentas anuales de acuerdo con el Plan General de Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos que serán sometidas a auditoría externa y aprobadas por la Asamblea General o el Patronato».*

■ Pues bien, el primer indicador, tendente a verificar que se cumplen los requisitos exigidos para acogerse al régimen fiscal prevenido en la Ley 49/2002, se ha formulado en los siguientes términos:

¿Se especifican los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre?

En su verificación hemos visto como, salvo la Memoria de la “Fundación Federico Ozanam de Zaragoza”, en ninguno de los correspondientes documentos de la muestra se recoge el contenido concerniente a la situación fiscal a que se refieren la Notas 16 y 12 de la Memoria del PC-ENL y PC-PyM-ENL; a cuyo tenor:

***Situación Fiscal: Impuestos sobre beneficios.***

*b) En su caso, deberán especificarse los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. En particular, las entidades obligadas por la legislación fiscal a incluir la memoria económica en la memoria de las cuentas anuales incluirán la citada información en este apartado.*

No obstante, de la lectura íntegra de las distintas cuentas anuales analizadas, se obtiene evidencia suficiente del cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 3

de la Ley 49/2002, excepto, en algunos casos, de la mención expresa en dichas cuentas del destino del patrimonio fundacional en caso de su disolución (art.3. 6º).

■ El segundo indicador, con el objetivo de prevenir el uso indebido de la figura fundacional, se ha formulado en los siguientes términos:

¿Se detallan y cuantifican todas las operaciones efectuadas con partes vinculadas, con expresión de la política de precios seguida y de registro de intereses activos y pasivos que, en su caso, se hubieren devengado?

Como se ha indicado al formular dicho indicador, y ahora nos permitimos reiterar, en todas las Memorias se indica que las correspondientes cuentas anuales han sido formuladas a partir de los registros contables de la Fundación y se han elaborado cumpliendo la legislación vigente, conforme al RD 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las mismas.

Se transcribe así, con mayor o menor grado de literalidad, la NRV relativa, en su caso, a los activos financieros, dándose razón del importe de las correcciones valorativas por deterioro de las inversiones financieras y de la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y los resultados de la entidad. Asimismo, se detalla la correspondiente información sobre las entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Igualmente se hace referencia a la gratuidad del cargo de Patrono, al importe de las dietas devengadas por el órgano de administración, al cumplimiento de los límites a que se refiere el art. 33 del RF y a la valoración a precios de mercado de las operaciones realizadas con las partes vinculadas (valor razonable).

Sentado lo anterior, únicamente en la Memoria de la “Fundación Secretariado Gitano” se efectúa mención expresa a que “los precios de las operaciones realizadas vinculadas se encuentran adecuadamente soportados, por lo que la dirección de la Fundación considera que no existen riesgos que puedan originar pasivos fiscalmente significativos”. Igualmente reseñable es la concreción que en dicha memoria se efectúa en relación al tipo de interés aplicado a sus operaciones con partes vinculadas (Nota 8.1 Créditos a empresas del grupo a largo plazo): “estos préstamos devengan un tipo de interés anual del 3%”.

Esta identificación es igualmente recogida en la memoria de la “Fundación Tomillo” al indicar que [9.1.1) Categorías de activos financieros: Activos financieros a

largo plazo, salvo inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas]: “Préstamos y partidas a cobrar recogía dos préstamos participativos a Centro de Estudios Económicos Tomillo, S.L. de 225.000 euros y 70.000 euros cada uno cuyo vencimiento era en 2016, con interés fijo del Euribor a un año y un interés variable equivalente al 2% anual que se aplicaría únicamente si la prestataria obtuviera beneficios antes de impuestos suficientes para cubrir el total de los intereses devengados hasta esa fecha, incluyendo la parte variable de los mismos”.

■ El tercer indicador, encaminado a prevenir la responsabilidad tributaria de la fundación en su condición de accionista o administrador societario, presenta la siguiente formulación:

¿Hay evidencia suficiente sobre posibles contingencias fiscales en sede de las sociedades participadas o de las que es administrador?

Como se ha expuesto, y ahora nos permitimos reproducir, en los dos primeros indicadores elaborados (relativos al cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 3 de la Ley 49/2002 y al tratamiento de las operaciones vinculadas) hemos podido dar razón de las proposiciones en ellos contenidas a través de las cuentas anuales de las fundaciones. Sin embargo, la verificación de la casuística que ahora se aborda, es decir, el control de la gestión tributaria de las sociedades en las que participa o administra la fundación, resulta más incierta.

En este sentido, con la indicación en las cuentas anuales de los “los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro”, de la información “sobre las contingencias en las que se haya incurrido en relación con dichas entidades del grupo, multigrupo y asociadas” o “sobre cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los activos financieros, tal como litigios, embargos, etc.”, no se explicita la existencia de un conocimiento suficiente por parte del Patronato del cumplimiento de las obligaciones tributarias de las sociedades en las que participa o de las que es administrador la fundación.

Es decir, la obligación de indicar los criterios contables aplicados, el importe de las correcciones o, en su caso, de las circunstancias de carácter sustantivo que afecten a los activos financieros, resulta, a nuestro juicio, demasiado genérica como para entender que el test de deterioro a efectuar en los activos financieros o en sede misma de las participadas, tenga el alcance suficiente para dar razón de las contingencias ahora analizadas por lo que, en consecuencia, y como desiderátum, debiera efectuarse

mención expresa en la memoria a la gestión y control de las sociedades participadas o administradas.

Aceptado cuanto antecede, es lo cierto que el exacto conocimiento de la gestión del Patronato en relación con las sociedades en las que participe o de las que la fundación sea administrador vendrá dado por el contenido del Libro de Actas a que se refiere el art. 12 RF. Sin embargo, el admitir el acceso de terceros a este libro registro supone exceder los cánones de la debida actuación transparente por parte de las fundaciones pues, si bien la concreción del principio de transparencia va más allá del estricto cumplimiento del ordenamiento jurídico, de la misma manera, la exposición pública de la gestación de la voluntad fundacional quiebra la aplicación juiciosa del principio enunciado.

■ El último indicador elaborado atañe a la percepción de donativos y otros ingresos a título lucrativo con cuatro objetivos que hemos desglosado en otros tantos indicadores. Los objetivos ahora perseguidos son los siguientes:

– Verificar que las donaciones percibidas cumplen las condiciones para disfrutar de los incentivos fiscales al mecenazgo.

– Conocer las deudas, cargas y gravámenes que puedan recaer sobre las adquisiciones efectuadas a título lucrativo.

– Evitar la sucesión de deudas tributarias en su condición de beneficiarias de la disolución de otras ENL.

– Justificar la efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones recibidos y deducibles en la imposición personal del donante y Velar para que las fundaciones no sean utilizadas para el blanqueo de capitales o para canalizar fondos o recursos a las personas o entidades vinculadas a grupos u organizaciones terroristas. A tal fin se han formulado sus correlativos indicadores con el siguiente literal:

– ¿Son irrevocables, puros y simples, los donativos, donaciones y aportaciones recibidos, derivándose de ellos un enriquecimiento para la fundación?

– ¿Se han cumplido los requisitos para la adquisición de herencias o legados a beneficio de inventario?

– ¿Existen obligaciones tributarias pendientes en las entidades de cuyo patrimonio es beneficiaria por disolución de la entidad ahora disuelta?

– ¿Se conservan los registros con la identificación de todas las personas que aporten o reciban a título gratuito fondos o recursos de la fundación y se da correcta razón de los mismos en las declaraciones informativas?

La información suficiente a cerca de la naturaleza de las donaciones percibidas, las formalidades seguidas en la aceptación herencias, la prevención sobre el origen de determinados ingresos o el cumplimiento de las obligaciones formales, procederá del órgano de gobierno y administración; usuarios, en su caso, del indicador que hemos formulado, verificando que los actos, operaciones y procedimientos de la gestión tributaria de las entidades se adecuan a la normativa que les es de aplicación.

De dicho proceder se podrá dar cuenta en la memoria que integra las cuentas anuales (Información fiscal) así como en la memoria de actividades; manifestándose que, v.gr.: la entidad tiene establecidos procedimientos de verificación del cumplimiento de la legalidad que trae causa de la percepción de donativos y demás ingresos a título lucrativo. Se garantiza así la pertinencia de las deducciones fiscales a que hubiere lugar en sede del mecenas y se protege el patrimonio fundacional de las contingencias fiscales que pudieran derivarse a resultas de tales percepciones.

Tras la exposición efectuada resta por adelantar posibles líneas de investigación derivadas de la misma. Así, y entre otras:

**Primera.-** Verificar el grado de cumplimiento de los indicadores que hemos formulado mediante la remisión de cuestionarios a una muestra de fundaciones siguiendo la metodología utilizada por Monzón (2010: 159).

**Segunda.-** Analizar las conclusiones así obtenidas atendiendo a sectores de actividad y ámbitos territoriales.

**Tercera.-** Estudiar la diferencia en el grado de cumplimiento de los indicadores formulados, en lo que fuere pertinente, entre las fundaciones acogidas al régimen establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y las acogidas al régimen de entidades parcialmente exentas reguladas en los artículos 109 a 111 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

**Cuarta.-** Aplicar el enfoque utilizado en el presente trabajo a la imposición indirecta (Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Transmisiones Onerosas) y a la imposición local.

**Quinta.-** Delimitar la responsabilidad tributaria analizada desde el derecho comparado.

**Sexta.-** Cuantificar la carga fiscal indirecta que recae sobre el sector fundacional derivada del conjunto de obligaciones a que se ha hecho referencia.



## **ANEXO NORMATIVO**



## ANEXO NORMATIVO IRTT-1

### Cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley de Régimen Fiscal de Entidades no lucrativas y de los incentivos fiscales al mecenazgo

#### Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

##### **Artículo 3.º Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Requisitos de las entidades sin fines lucrativos.**

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

**1.º** Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

**2.º** Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:

**a)** Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.

**b)** Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.

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

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

El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

**3.º** Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.

**4.º** 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.

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, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Lo dispuesto en el primer párrafo de este número no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior.

**5.º** Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior y respetará el régimen específico establecido para aquellas asociaciones que, de acuerdo con la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, hayan sido declaradas de utilidad pública.

Los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

Lo dispuesto en este número será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen.

En este caso, la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

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

En ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos, a efectos de esta Ley, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna

entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

7.º Que estén inscritas en el registro correspondiente.

8.º Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.

9.º Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente.

10.º Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

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

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

#### **Artículo 14. Aplicación del régimen fiscal especial.**

1. Las entidades sin fines lucrativos podrán acogerse al régimen fiscal especial establecido en este Título en el plazo y en la forma que reglamentariamente se establezca.

Ejercitada la opción, la entidad quedará vinculada a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, en tanto se cumplan los requisitos del artículo 3.º de esta Ley y mientras no se renuncie a su aplicación en la forma que reglamentariamente se establezca.

2. La aplicación del régimen fiscal especial estará condicionada al cumplimiento de los requisitos y supuestos de hecho relativos al mismo, que deberán ser probados por la entidad.

3. El incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3.º de esta Ley determinará para la entidad la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento por el Impuesto sobre Sociedades, los tributos locales y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con la normativa reguladora de estos tributos, junto con los intereses de demora que procedan.

La obligación establecida en este apartado se referirá a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente, cuando se trate del requisito establecido en el número 2.º del artículo 3.º de esta Ley, y a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y a los cuatro anteriores, cuando se trate del establecido en el número 6.º del mismo artículo, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan.

**Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.**

#### **Artículo 3.º Memoria económica.**

1. La memoria económica que, en cumplimiento de lo establecido en la Ley 49/2002, deban elaborar las entidades sin fines lucrativos, contendrá la siguiente información:

a) Identificación de las rentas exentas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades señalando el correspondiente número y letra de los artículos 6.º y 7.º de la Ley 49/2002 que ampare la exención con indicación de los ingresos y gastos de cada una de ellas. También deberán indicarse los cálculos y criterios utilizados para determinar la distribución de los gastos entre las distintas rentas obtenidas por la entidad.

**b)** Identificación de los ingresos, gastos e inversiones correspondientes a cada proyecto o actividad realizado por la entidad para el cumplimiento de sus fines estatutarios o de su objeto. Los gastos de cada proyecto se clasificarán por categorías, tales como gastos de personal, gastos por servicios exteriores o compras de material.

**c)** Especificación y forma de cálculo de las rentas e ingresos a que se refiere el artículo 3.º 2.º de la Ley 49/2002, así como descripción del destino o de la aplicación dado a las mismas.

**d)** Retribuciones, dinerarias o en especie, satisfechas por la entidad a sus patronos, representantes o miembros del órgano de gobierno, tanto en concepto de reembolso por los gastos que les haya ocasionado el desempeño de su función, como en concepto de remuneración por los servicios prestados a la entidad distintos de los propios de sus funciones.

**e)** Porcentaje de participación que posea la entidad en sociedades mercantiles, incluyendo la identificación de la entidad, su denominación social y su número de identificación fiscal.

**f)** Retribuciones percibidas por los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, con indicación de las cantidades que hayan sido objeto de reintegro.

**g)** Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad, identificando al colaborador que participe en ellos con indicación de las cantidades recibidas.

**h)** Indicación de las actividades prioritarias de mecenazgo que, en su caso, desarrolle la entidad.

**i)** Indicación de la previsión estatutaria relativa al destino del patrimonio de la entidad en caso de disolución y, en el caso de que la disolución haya tenido lugar en el ejercicio, del destino dado a dicho patrimonio.

**2.** La memoria económica deberá presentarse ante la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal de la entidad o en la Dependencia Regional de Inspección u Oficina Nacional de Inspección, si estuvieran adscritas a éstas, dentro del plazo de siete meses desde la fecha de cierre del ejercicio.

No obstante, las entidades cuyo volumen total de ingresos del período impositivo no supere los 20.000 euros y no participen en sociedades mercantiles no vendrán obligadas a la presentación de la memoria económica, sin perjuicio de la obligación de estas entidades de elaborar dicha memoria económica.

**3.** Las entidades que, en virtud de su normativa contable, estén obligadas a la elaboración anual de la memoria podrán cumplir lo dispuesto en este artículo mediante la inclusión en dicha memoria de la información a que se refiere el apartado 1.

En estos casos, a los únicos efectos del cumplimiento de lo dispuesto en la Ley 49/2002 en relación con la memoria económica, el lugar y plazo de presentación, así como los supuestos de exclusión de la obligación de su presentación ante la Administración tributaria, serán los establecidos en el apartado 2.

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

##### **Artículo 17. Responsabilidad de los patronos.**

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

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

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

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

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

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

**Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.**

**16. Situación fiscal**

**16.1 Impuestos sobre beneficios.**

a) Información sobre el régimen fiscal aplicable a la entidad. En particular, se informará de la parte de ingresos y resultados que debe incorporarse como base imponible a efectos del impuesto sobre sociedades.

b) En su caso, deberán especificarse los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. En particular, las entidades obligadas por la legislación fiscal a incluir la memoria económica en la memoria de las cuentas anuales incluirán la citada información en este apartado.

c) Explicación de la diferencia que exista entre el importe neto de los ingresos y gastos del ejercicio y la base imponible (resultado fiscal). Con este objeto, se incluirá la siguiente conciliación, teniendo en cuenta que aquellas diferencias entre dichas magnitudes que no se identifican como temporarias de acuerdo con la norma de registro y valoración, se calificarán como diferencias permanentes.

Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del impuesto sobre beneficio

	Cuenta de Resultados			Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto		
	Aumentos	Disminuciones		Aumentos	Disminuciones	
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio						.....
Impuesto sobre Sociedades.	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Diferencias permanentes:						.....
- Resultados exentos.	.....	.....	.....	.....	.....	.....
- Otras diferencias.	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Diferencias temporarias:						
- con origen en el ejercicio.	.....	.....	.....	.....	.....	.....
- con origen en ejercicios anteriores.	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Compensación de bases imponible negativas de ejercicios anteriores.			(----- --)			(----- --)
Base imponible (resultado fiscal).			----- --			----- --

Explicación y conciliación numérica entre el gasto/ingreso por impuestos sobre beneficios y el resultado de multiplicar los tipos de gravamen aplicables al total de ingresos y gastos reconocidos, diferenciando el saldo de la cuenta de resultados.

Además, deberá indicarse la siguiente información.

**1.** Desglose del gasto o ingreso por impuestos sobre beneficios, diferenciando el impuesto corriente y la variación de impuestos diferidos, que se imputa al excedente de la cuenta de resultados -distinguiendo el correspondiente a las operaciones continuadas y a operaciones interrumpidas si las hubiera y siempre que la entidad deba informar separadamente de los resultados procedentes de operaciones interrumpidas-, así como el directamente imputado al patrimonio neto, diferenciando el que afecte a cada epígrafe, de la cuenta de resultados.

**2.** En relación con los impuestos diferidos, se deberá desglosar esta diferencia, distinguiendo entre activos (diferencias temporarias, créditos por bases imponibles negativas y otros créditos) y pasivos (diferencias temporarias).

**3.** El importe y plazo de aplicación de diferencias temporarias deducibles, bases imponibles negativas y otros créditos fiscales, cuando no se haya registrado en el balance el correspondiente activo por impuesto diferido.

**4.** El importe de los activos por impuesto diferido, indicando la naturaleza de la evidencia utilizada para su reconocimiento, incluida, en su caso, la planificación fiscal, cuando la realización del activo depende de ganancias futuras superiores a las que corresponden a la reversión de las diferencias temporarias imponibles, o cuando la entidad haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente ejercicio o en el anterior, en el país con el que se relaciona el activo por impuesto diferido.

**5.** Naturaleza, importe y compromisos adquiridos en relación con los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, tales como beneficios, deducciones y determinadas diferencias permanentes, así como los pendientes de deducir. En particular, se informará sobre incentivos fiscales objeto de periodificación, señalando el importe imputado al ejercicio y el que resta por imputar.

**6.** Se informará adicionalmente del impuesto a pagar a las distintas jurisdicciones fiscales, detallando las retenciones y pagos a cuenta efectuados.

**7.** Se identificarán el resto de diferencias permanentes señalando su importe y naturaleza.

**8.** Cambios en los tipos impositivos aplicables respecto a los del ejercicio anterior. Se indicará el efecto en los impuestos diferidos registrados en ejercicios anteriores.

**9.** Información relativa a las provisiones derivadas del impuesto sobre beneficios así como sobre las contingencias de carácter fiscal y sobre acontecimientos posteriores al cierre que supongan una modificación de la normativa fiscal que afecta a los activos y pasivos fiscales registrados. En particular, se informará de los ejercicios pendientes de comprobación.

**10.** Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

#### **16.2.** Otros tributos.

Se informará sobre cualquier circunstancia de carácter significativo en relación con otros tributos; en particular cualquier contingencia de carácter fiscal, así como los ejercicios pendientes de comprobación.

**Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.**

### **Memoria abreviada**

#### ***Contenido de la memoria abreviada***

#### **12. Situación fiscal**

##### **12.1** Impuestos sobre beneficios.

**a)** El régimen fiscal aplicable a la entidad. En particular, se informará de la parte de ingresos y resultados que debe incorporarse como base imponible a efectos del impuesto sobre sociedades.

**b)** En su caso, deberán especificarse los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los



efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. En particular, las entidades obligadas por la legislación fiscal incluir la memoria económica en la memoria de las cuentas anuales incluirán la citada información en este apartado.

**c)** Información relativa a las diferencias temporarias deducibles e imponibles registradas en el balance al cierre del ejercicio.

**d)** Antigüedad y plazo previsto de recuperación fiscal de los créditos por bases imponibles negativas.

**e)** Incentivos fiscales aplicados en el ejercicio y compromisos asumidos en relación con los mismos.

**f)** Provisiones derivadas del impuesto sobre beneficios así como sobre las contingencias de carácter fiscal y sobre acontecimientos posteriores al cierre que supongan una modificación de la normativa fiscal que afecta a los activos y pasivos fiscales registrados. En particular se informará de los ejercicios pendientes de comprobación.

**g)** Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

## **12.2 Otros tributos.**

Se informará sobre cualquier circunstancia de carácter significativo en relación con otros tributos; en particular cualquier contingencia de carácter fiscal, así como los ejercicios pendientes de comprobación.

**Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.**

## **Memoria**

### **Contenido de la memoria de PYMESFL**

#### **12. Situación fiscal**

##### **1. Impuestos sobre beneficios.**

**a)** El régimen fiscal aplicable a la entidad. En particular, se informará de la parte de ingresos y resultados que debe incorporarse como base imponible a efectos del impuesto sobre sociedades.

**b)** En su caso, deberán especificarse los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. En particular, las entidades obligadas por la legislación fiscal a incluir la memoria económica en la memoria de las cuentas anuales incluirán la citada información en este apartado.

**c)** Información relativa a las diferencias temporarias deducibles e imponibles registradas en el balance al cierre del ejercicio.

**d)** Antigüedad y plazo previsto de recuperación fiscal de los créditos por bases imponibles negativas.

**e)** Incentivos fiscales aplicados en el ejercicio y compromisos asumidos en relación con los mismos.

**f)** Provisiones derivadas del impuesto sobre beneficios así como sobre las contingencias de carácter fiscal y sobre acontecimientos posteriores al cierre que supongan una modificación de la normativa fiscal que afecta a los activos y pasivos fiscales registrados. En particular se informará de los ejercicios pendientes de comprobación.

**g)** Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

##### **2. Otros tributos.**

Se informará sobre cualquier circunstancia de carácter significativo en relación con otros tributos, en particular cualquier contingencia de carácter fiscal, así como los ejercicios pendientes de comprobación.

**Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.**

#### **Memoria Simplificada**

#### ***Contenido de la memoria simplificada***

#### **10. Situación fiscal**

**10.1** Impuesto sobre beneficios. Se informará sobre:

**a)** El régimen fiscal aplicable a la entidad. En particular, se suministrará información sobre la parte de ingresos y resultados que debe incorporarse como base imponible a efectos del impuesto sobre sociedades.

**b)** En su caso, deberán especificarse los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. En particular, las entidades obligadas por la legislación fiscal a incluir la memoria económica en la memoria de las cuentas anuales incluirán la citada información en este apartado.

**c)** Diferencias entre la base imponible del impuesto y el resultado contable antes de impuestos motivadas por la distinta calificación de los ingresos, gastos, activos y pasivos.

**d)** Bases imponibles negativas pendientes de compensar fiscalmente, plazos y condiciones.

**e)** Incentivos fiscales aplicados en el ejercicio y los pendientes de deducir, así como los compromisos adquiridos en relación con estos incentivos.

**f)** Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

**10.2** Otros tributos.

Se informará sobre cualquier circunstancia de carácter significativo en relación con otros tributos; en particular cualquier contingencia de carácter fiscal, así como los ejercicios pendientes de comprobación.

## **ANEXO NORMATIVO IRTT-2**

### **Valoración y registro de las operaciones con partes vinculadas**

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

#### **Artículo 15. Patronos.**

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

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, y salvo que el fundador hubiese dispuesto lo contrario, el Patronato podrá fijar una retribución adecuada a aquellos patronos que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato, previa autorización del Protectorado.

#### **Artículo 24. Actividades económicas.**

**1.** Las fundaciones podrán desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia.

Además, podrán intervenir en cualesquiera actividades económicas a través de su participación en sociedades, con arreglo a lo previsto en los siguientes apartados.

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

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

#### **Artículo 28. Autocontratación.**

Los patronos podrán contratar con la fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero, previa autorización del Protectorado que se extenderá al supuesto de personas físicas que actúen como representantes de los patronos.

**Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal.**

#### **Artículo 34. Remuneración de patronos y autocontratación.**

1. La solicitud de autorización para que los patronos sean remunerados o contraten con la fundación, por sí o por medio de representante, a que se refieren los artículos 15.4 y 28 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, será cursada al protectorado por el patronato y habrá de ir acompañada de la siguiente documentación:

a) Copia del documento en que se pretende formalizar el negocio jurídico entre el patrono y la fundación.

b) Certificación del acuerdo del patronato por el que se decide la realización del negocio jurídico, incluyendo el coste máximo total que supondrá para la fundación.

c) Memoria explicativa de las circunstancias concurrentes, entre las que se incluirán las ventajas que supone para la fundación efectuar el negocio jurídico con un patrono.

2. El protectorado resolverá y notificará la resolución en el plazo de tres meses, entendiéndose estimada la solicitud si, transcurrido dicho plazo, no hubiese recaído resolución expresa ni hubiese sido notificada.

3. El protectorado denegará en todo caso la autorización en los siguientes supuestos:

a) Cuando el negocio jurídico encubra una remuneración por el ejercicio del cargo de patrono.

b) Cuando el valor de la contraprestación que deba recibir la fundación no resulte equilibrado.

4. También deberá el patronato solicitar autorización del protectorado, en los términos establecidos en los apartados anteriores, para designar como patrono a una persona, natural o jurídica, que mantenga un contrato en vigor con la fundación.

**Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.**

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

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

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

de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior y respetará el régimen específico establecido para aquellas asociaciones que, de acuerdo con la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, hayan sido declaradas de utilidad pública.

Los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

Lo dispuesto en este número será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen.

En este caso, la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

#### **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.**

##### **Artículo 43 LGT. Responsables subsidiarios.**

1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

**g)** Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.

**h)** Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones.

#### **Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.**

##### **Artículo 17. Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias.**

1. Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley.

No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias. El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias. El

importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados.

**2.** Las operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de cuál sea la valoración contable.

**3.** Los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de fusión y escisión total o parcial, se valorarán, en sede de las entidades y de sus socios, de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

Los elementos patrimoniales aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, así como los valores adquiridos por canje, se valorarán de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

No obstante, en caso de no resultar de aplicación el régimen establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley en cualquiera de las operaciones mencionadas en este apartado, los referidos elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con lo establecido en el apartado siguiente.

**4.** Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

**a)** Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo. No tendrán esta consideración las subvenciones.

**b)** Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley o bien que resulte de aplicación el apartado 2 anterior.

**c)** Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de éstos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.

**d)** Los transmitidos en virtud de fusión, y escisión total o parcial, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

**e)** Los adquiridos por permuta.

**f)** Los adquiridos por canje o conversión, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

Se entenderá por valor de mercado el que hubiera sido acordado entre partes independientes, pudiendo admitirse cualquiera de los métodos previstos en el artículo 18.4 de esta Ley.

**5.** En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d) del apartado anterior, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. No obstante, en el supuesto de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital o fondos propios, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado.

En los supuestos previstos en las letras e) y f) del apartado anterior, las entidades integrarán en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos adquiridos y el valor fiscal de los entregados.

En la adquisición a título lucrativo, la entidad adquirente integrará en su base imponible el valor de mercado del elemento patrimonial adquirido.

La integración en la base imponible de las rentas a las que se refiere este artículo se efectuará en el período impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas.

**6.** En la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación.

La misma regla se aplicará en el caso de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones.

No obstante, tratándose de operaciones realizadas por sociedades de inversión de capital variable reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, no sometidas al tipo general de gravamen, el importe total percibido en la reducción de capital con el límite del aumento del valor

liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social, se integrará en la base imponible del socio sin derecho a ninguna deducción en la cuota íntegra.

Cualquiera que sea la cuantía que se perciba en concepto de distribución de la prima de emisión realizada por dichas sociedades de inversión de capital variable, se integrará en la base imponible del socio sin derecho a deducción alguna en la cuota íntegra.

Se aplicará lo anteriormente señalado a organismos de inversión colectiva equivalentes a las sociedades de inversión de capital variable que estén registrados en otro Estado, con independencia de cualquier limitación que tuvieran respecto de grupos restringidos de inversores, en la adquisición, cesión o rescate de sus acciones; en todo caso resultará de aplicación a las sociedades amparadas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios.

7. En la distribución de beneficios se integrará en la base imponible de los socios el valor de mercado de los elementos recibidos.

8. En la disolución de entidades y separación de socios se integrará en la base imponible de éstos la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación anulada.

9. En la fusión, absorción o escisión total o parcial se integrará en la base imponible de los socios la diferencia entre el valor de mercado de la participación recibida y el valor fiscal de la participación anulada, salvo que resulte de aplicación el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

10. La reducción de capital cuya finalidad sea diferente a la devolución de aportaciones no determinará para los socios rentas, positivas o negativas, integrables en la base imponible.

11. En los casos de coberturas contables y partidas cubiertas con cambios de valor reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias, aquellas minorarán el valor de estas a los efectos de determinar el tratamiento fiscal que corresponda a la renta obtenida.

#### **Artículo 18. Operaciones vinculadas.**

1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.

c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.

h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

**3.** Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación tendrá un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de esta Ley, sea inferior a 45 millones de euros.

En ningún caso, el contenido simplificado de la documentación resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

1.º Las realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

2.º Las operaciones de transmisión de negocios.

3.º Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativas de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

4.º Las operaciones sobre inmuebles.

5.º Las operaciones sobre activos intangibles.

La documentación específica no será exigible:

a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 de esta Ley.

b) A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de interés Económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de Sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. No obstante, la documentación específica será exigible en el caso de uniones temporales de empresas o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de esta Ley.

c) Las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

d) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.

**4.** Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades

independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

d) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

e) Método del margen neto operacional, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas.

Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.

**5.** En el supuesto de prestaciones de servicios entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, se requerirá que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

**6.** A los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

**a)** Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

**b)** Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

**c)** Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.



El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

**7.** En el supuesto de acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios suscritos entre personas o entidades vinculadas, deberán cumplirse los siguientes requisitos:

**a)** Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que en su caso sean objeto de adquisición, producción o desarrollo como resultado del acuerdo.

**b)** La aportación de cada persona o entidad participante deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad.

**c)** El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.

El acuerdo suscrito entre personas o entidades vinculadas deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se fijen.

**8.** En el caso de contribuyentes que posean un establecimiento permanente en el extranjero, en aquellos supuestos en que así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que les resulte de aplicación, se incluirán en la base imponible de aquellos las rentas estimadas por operaciones internas realizadas con el establecimiento permanente, valoradas por su valor de mercado.

**9.** Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el principio de libre competencia.

La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor de mercado de las operaciones.

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones de períodos impositivos anteriores siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas.

**10.** La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La corrección practicada no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

**11.** En aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, con carácter general, el siguiente tratamiento:

**a)** Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

**b)** Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.i).4.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

No se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

**12.** Reglamentariamente se regulará la comprobación de las operaciones vinculadas, con arreglo a las siguientes normas:

1.º La comprobación de las operaciones vinculadas se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria sea objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.

2.º Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la comprobación, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación, se notificará la liquidación practicada a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario y a las demás personas o entidades afectadas, a quienes se comunicará dicha interrupción, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la liquidación practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

3.º La firmeza de la liquidación determinará su eficacia y firmeza frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan, salvo que dichas regularizaciones se hayan efectuado por la propia persona o entidad vinculada afectada, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

4.º Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección que sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

5.º Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

6.º Cuando en el seno de la comprobación a que se refiere este apartado se efectuase la comprobación del valor de la operación, no resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 57 y en el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

### **13.**

1.º Constituye infracción tributaria la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas, cuando la Administración tributaria no realice correcciones en aplicación de lo dispuesto en este artículo.

Esta infracción tendrá la consideración de infracción grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:

a) La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por conjunto de datos, omitido, o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada persona o entidad en su condición de contribuyente.

b) La sanción prevista en la letra anterior tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:

- El 10 por ciento del importe conjunto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes realizadas en el período impositivo.

- El 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.

2.º Constituyen infracción tributaria los siguientes supuestos, siempre que conlleven la realización de correcciones por la Administración tributaria, en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes:

(i) la falta de aportación o la aportación de documentación incompleta, o con datos falsos de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

(ii) que el valor de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Estas infracciones tendrán la consideración de infracción grave y se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación. Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número 2.º

3.º Las correcciones realizadas por la Administración tributaria en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que determinen falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, habiéndose cumplido la obligación de documentación específica a que se refiere

el apartado 3 de este artículo, no constituirá la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la referidas correcciones.

**4.º** Las sanciones previstas en este apartado serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley General Tributaria, por la desatención de los requerimientos realizados.

Respecto de las sanciones impuestas conforme a lo dispuesto en este artículo resultará de aplicación lo establecido en los apartados 1.b) y 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

**14.** El valor de mercado a efectos de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no producirá efectos respecto a otros impuestos, salvo disposición expresa en contrario. Asimismo, el valor a efectos de otros impuestos no producirá efectos respecto del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas de este impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, salvo disposición expresa en contrario.

**Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.**

## CAPÍTULO V

### Información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas

#### SECCIÓN 1.ª ELEMENTOS GENERALES DE LA INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN SOBRE ENTIDADES Y OPERACIONES VINCULADAS

##### **Artículo 13. Información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas.**

**1.** Las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo, definido en los términos establecidos en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, y no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad, residente o no residente, deberán aportar la información país por país a que se refiere el artículo 14 de este Reglamento.

Asimismo, deberán aportar esta información aquellas entidades residentes en territorio español dependientes, directa o indirectamente, de una entidad no residente en territorio español que no sea al mismo tiempo dependiente de otra o a establecimientos permanentes de entidades no residentes, siempre que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que hayan sido designadas por su entidad matriz no residente para elaborar dicha información.
- b) Que no exista una obligación de información país por país en términos análogos a la prevista en este apartado respecto de la referida entidad no residente en su país o territorio de residencia fiscal.
- c) Que no exista un acuerdo de intercambio automático de información, respecto de dicha información, con el país o territorio en el que resida fiscalmente la referida entidad no residente.
- d) Que, existiendo un acuerdo de intercambio automático de información respecto de dicha información con el país o territorio en el que reside fiscalmente la referida entidad no residente, se haya producido un incumplimiento sistemático del mismo que haya sido comunicado por la Administración tributaria española a las entidades dependientes o a los establecimientos permanentes residentes en territorio español en el plazo previsto en el párrafo siguiente.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, cualquier entidad residente en territorio español que forme parte de un grupo obligado a presentar la información aquí establecida deberá comunicar a la Administración tributaria la identificación y el país o territorio de residencia de la entidad obligada a elaborar esta información. Esta comunicación deberá realizarse antes de la finalización del período impositivo al que se refiera la información.

El plazo para presentar la información prevista en este apartado concluirá transcurridos doce meses desde la finalización del período impositivo. El suministro de dicha información se efectuará en el modelo elaborado al efecto, que se aprobará por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

**2.** A los efectos de lo dispuesto en artículo 18.3 de la Ley del Impuesto, las personas o entidades vinculadas, con el objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán aportar, a requerimiento de la Administración tributaria, la siguiente documentación específica:

a) La documentación a que se refiere el artículo 15 de este Reglamento, relativa a las operaciones vinculadas del grupo al que pertenece el contribuyente, definido en los términos establecidos en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, incluyendo a los establecimientos permanentes que formen parte del mismo.

b) La documentación del contribuyente a que se refiere el artículo 16 de este Reglamento. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español estarán igualmente obligados a aportar esta documentación.

Esta documentación deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración, y es independiente de cualquier documentación o información adicional que la Administración tributaria pueda solicitar en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

La documentación específica señalada deberá elaborarse de acuerdo con los principios de proporcionalidad y suficiencia. En su preparación, el contribuyente podrá utilizar aquella documentación relevante de que disponga para otras finalidades.

**3.** No obstante, la documentación específica señalada en el apartado anterior no resultará de aplicación:

a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 de la Ley del Impuesto.

b) A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. No obstante la documentación específica será exigible en el caso de uniones temporales de empresas o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de la Ley del Impuesto.

c) A las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

d) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.

**4.** El contribuyente deberá incluir en las declaraciones que así se prevea, la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezca por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

## SECCIÓN 2.ª INFORMACIÓN PAÍS POR PAÍS

### **Artículo 14. Información país por país.**

**1.** La información país por país establecida en este artículo resultará exigible a las entidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 13 de este Reglamento, exclusivamente, cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, sea, al menos, de 750 millones de euros.

**2.** La información país por país comprenderá, respecto del período impositivo de la entidad dominante, de forma agregada, por cada país o jurisdicción:

- a) Ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros.
- b) Resultados antes del Impuesto sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo.
- c) Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga satisfechos, incluyendo las retenciones soportadas.
- d) Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo devengados, incluyendo las retenciones.
- e) Importe de la cifra de capital y otros fondos propios existentes en la fecha de conclusión del período impositivo.
- f) Plantilla media.
- g) Activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito.
- h) Lista de entidades residentes, incluyendo los establecimientos permanentes y actividades principales realizadas por cada una de ellas.
- i) Otra información que se considere relevante y una explicación, en su caso, de los datos incluidos en la información.

3. La información establecida en este artículo se presentará en euros.

#### SECCIÓN 3.ª DOCUMENTACIÓN ESPECÍFICA

##### **Artículo 15. Documentación específica del grupo al que pertenezca el contribuyente.**

1. La documentación relativa al grupo, a que se refiere la letra a) del apartado 2 del artículo 13 de este Reglamento, deberá comprender:

a) Información relativa a la estructura y organización del grupo:

1.º Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.

2.º Identificación de las distintas entidades que formen parte del grupo.

b) Información relativa a las actividades del grupo:

1.º Actividades principales del grupo, así como descripción de los principales mercados geográficos en los que opera el grupo, fuentes principales de beneficios y cadena de suministro de aquellos bienes y servicios que representen, al menos, el 10 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del grupo, correspondiente al período impositivo.

2.º Descripción general de las funciones ejercidas, riesgos asumidos y principales activos utilizados por las distintas entidades del grupo, incluyendo los cambios respecto del período impositivo anterior.

3.º Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptados por el grupo.

4.º Relación y breve descripción de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios relevantes entre entidades del grupo.

5.º Descripción de las operaciones de reorganización y de adquisición o cesión de activos relevantes, realizadas durante el período impositivo.

c) Información relativa a los activos intangibles del grupo:

1.º Descripción general de la estrategia global del grupo en relación al desarrollo, propiedad y explotación de los activos intangibles, incluyendo la localización de las principales instalaciones en las que se realicen actividades de investigación y desarrollo, así como la dirección de las mismas.

2.º Relación de los activos intangibles del grupo relevantes a efectos de precios de transferencia, indicando las entidades titulares de los mismos, así como descripción general de la política de precios de transferencia del grupo en relación con los mismos.

3.º Importe de las contraprestaciones correspondientes a las operaciones vinculadas del grupo, derivadas de la utilización de los activos intangibles, identificando las entidades del grupo afectadas y sus territorios de residencia fiscal.

4.º Relación de acuerdos entre las entidades del grupo relativos a intangibles, incluyendo los acuerdos de reparto de costes, los principales acuerdos de servicios de investigación y acuerdos de licencias.

5.º Descripción general de cualquier transferencia relevante sobre activos intangibles realizada en el período impositivo, incluyendo las entidades, países e importes.

d) Información relativa a la actividad financiera:

1.º Descripción general de la forma de financiación del grupo, incluyendo los principales acuerdos de financiación suscritos con personas o entidades ajenas al grupo.

2.º Identificación de las entidades del grupo que realicen las principales funciones de financiación del grupo, así como el país de su constitución y el correspondiente a su sede de dirección efectiva.

3.º Descripción general de la política de precios de transferencia relativa a los acuerdos de financiación entre entidades del grupo.

e) Situación financiera y fiscal del grupo:

1.º Estados financieros anuales consolidados del grupo, siempre que resulten obligatorios para el mismo o se elaboren de manera voluntaria.

2.º Relación y breve descripción de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que afecte a la distribución de los beneficios del grupo entre países.

2. La documentación prevista en este artículo no resultará de aplicación a aquellos grupos en los que el importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la Ley del Impuesto, sea inferior a 45 millones de euros.

3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 18.13 de la Ley del Impuesto constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren el número 1.º de la letra a), los números 1.º, 2.º, 3.º y 5.º de la letra b), el número 1.º de la letra c) y los números 1.º y 3.º de la letra d) del apartado 1 de este artículo. A estos mismos efectos tendrá la consideración de dato cada una de las informaciones a que se refiere el número 2.º de la letra a), el número 4.º de la letra b), los números 2.º, 3.º, 4.º y 5.º de la letra c), el número 2.º de la letra d) y los números 1.º y 2.º de la letra e) del apartado 1 de este artículo.

#### **Artículo 16. Documentación específica del contribuyente.**

1. La documentación específica del contribuyente deberá comprender:

a) Información del contribuyente:

1.º Estructura de dirección, organigrama y personas o entidades destinatarias de los informes sobre la evolución de las actividades del contribuyente, indicando los países o territorios en que dichas personas o entidades tienen su residencia fiscal.

2.º Descripción de las actividades del contribuyente, de su estrategia de negocio y, en su caso, de su participación en operaciones de reestructuración o de cesión o transmisión de activos intangibles en el período impositivo.

3.º Principales competidores.

b) Información de las operaciones vinculadas:

1.º Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.

2.º Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.

3.º Análisis de comparabilidad detallado, en los términos descritos en el artículo 17 de este Reglamento.

4.º Explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, los comparables obtenidos y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

5.º En su caso, criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 18 de este Reglamento.

6.º Copia de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que estén relacionados con las operaciones vinculadas señaladas anteriormente.

7.º Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.

c) Información económico-financiera del contribuyente:

1.º Estados financieros anuales del contribuyente.

2.º Conciliación entre los datos utilizados para aplicar los métodos de precios de transferencia y los estados financieros anuales, cuando corresponda y resulte relevante.

3.º Datos financieros de los comparables utilizados y fuente de la que proceden.

**2.** Si, para determinar el valor de mercado, se utilizan otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados distintos en los señalados en las letras a) a e) del artículo 18.4 de la Ley del Impuesto, como pudieran ser métodos de descuento de flujos de efectivo futuro estimados, se describirá detalladamente el método o técnica concreto elegido, así como las razones de su elección.

En concreto, se describirán las magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés, tasas de actualización y demás variables en que se basen los citados métodos y técnicas y se justificará la razonabilidad y coherencia de las hipótesis asumidas por referencia a datos históricos, a planes de negocios o a cualquier otro elemento que se considere esencial para la correcta determinación del valor y su adecuación al principio de libre competencia.

Deberá maximizarse el uso de datos observables de mercado, que deberán quedar acreditados, y se limitará, en la medida de lo posible, el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

La documentación que deberá mantenerse a disposición de la Administración tributaria comprenderá los informes, documentos y soportes informáticos necesarios para la verificación de la correcta aplicación del método de valoración y del valor de mercado resultante.

**3.** Las obligaciones documentales previstas en el apartado 1 anterior se referirán al período impositivo en el que el contribuyente haya realizado la operación vinculada.

Cuando la documentación elaborada para un período impositivo continúe siendo válida en otros posteriores, no será necesaria la elaboración de nueva documentación, sin perjuicio de que deban efectuarse las adaptaciones que fueran necesarias.

**4.** En el supuesto de personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la Ley del Impuesto, sea inferior a 45 millones de euros, la documentación específica tendrá el siguiente contenido simplificado:

a) Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.

b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.

c) Identificación del método de valoración utilizado.

d) Comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

En el supuesto de personas o entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 101 de la Ley del Impuesto, esta documentación específica se podrá entender cumplimentada a través del documento normalizado elaborado al efecto por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Estas entidades no deberán aportar los comparables a que se refiere la letra d) anterior.

**5.** El contenido simplificado de la documentación específica a que se refiere el apartado anterior no resultará de aplicación a las siguientes operaciones:



a) Las realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

b) Las operaciones de transmisión de negocios.

c) Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativas de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

d) Las operaciones de transmisión de inmuebles.

e) Las operaciones sobre activos intangibles.

No obstante, en el supuesto de entidades a que se refiere el artículo 101 de la Ley del Impuesto de personas físicas y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las obligaciones específicas de documentación no deberán incorporar el análisis de comparabilidad a que se refiere el artículo 17 de este Reglamento.

6. A efectos de lo dispuesto en el artículo 18.13 de la Ley del Impuesto, constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren el número 1.º, 2.º y 3.º de la letra a), los números 3.º, 4.º y 7.º de la letra b), los números 1.º, 2.º y 3.º de la letra c) del apartado 1 así como la información a que se refiere el apartado 2 de este artículo. A estos mismos efectos, tendrá la consideración de dato cada una de las informaciones a que se refiere los números 1.º, 2.º, 5.º y 6.º de la letra b) del apartado 1 de este artículo y las letras a), b), c) y d) del apartado 4 de este artículo.

## CAPÍTULO VI

### **Reglas de valoración y procedimiento de comprobación de operaciones vinculadas**

#### SECCIÓN 1.ª DETERMINACIÓN DEL VALOR DE MERCADO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS.

##### REGLAS ESPECÍFICAS

#### **Artículo 17. Determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas: análisis de comparabilidad.**

1. A los efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 18 de la Ley del Impuesto, se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

Para ello deberán tenerse en cuenta las relaciones entre las personas o entidades vinculadas y las condiciones de las operaciones a comparar atendiendo a la naturaleza de las operaciones y a la conducta de las partes.

2. Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información sobre ellas, las siguientes circunstancias:

a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.

b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.

c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.

d) Las circunstancias económicas que puedan afectar a las operaciones vinculadas, en particular, las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios.

e) Las estrategias empresariales.

Asimismo, a los efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia también deberá tenerse en cuenta cualquier otra circunstancia que sea relevante y sobre la que el contribuyente haya podido

disponer razonablemente de información, como entre otras, la existencia de pérdidas, la incidencia de las decisiones de los poderes públicos, la existencia de ahorros de localización, de grupos integrados de trabajadores o de sinergias.

En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

3. Cuando las operaciones vinculadas que realice el contribuyente se encuentren estrechamente ligadas entre sí, hayan sido realizadas de forma continua o afecten a un conjunto de productos o servicios muy similares, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad a que se refiere el apartado anterior se efectuará teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones.

4. Dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias a que se refiere el apartado 2 anterior que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando los ajustes de comparabilidad necesarios.

5. El análisis de comparabilidad previsto en este artículo forma parte de la documentación a que se refiere el artículo 16 de este Reglamento y cumple la obligación prevista en el número 3.º de la letra b) del apartado 1 del citado artículo.

6. El grado de comparabilidad, la naturaleza de la operación y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los principales factores que determinarán, en cada caso, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 18 de la Ley del Impuesto, el método de valoración más adecuado.

7. Cuando, a pesar de no existir datos suficientes, se haya podido determinar un rango de valores que cumpla razonablemente el principio de libre competencia, teniendo en cuenta el proceso de selección de comparables y las limitaciones de la información disponible, se podrán utilizar medidas estadísticas para minimizar el riesgo de error provocado por defectos en la comparabilidad.

#### **Artículo 18. Requisitos de los acuerdos de reparto de costes suscritos entre personas o entidades vinculadas.**

A efectos de lo previsto en el apartado 7 del artículo 18 de la Ley del Impuesto, los acuerdos de reparto de costes de bienes y servicios suscritos por el contribuyente deberán incluir la identificación de las demás personas o entidades participantes, en los términos previstos en la letra a) del apartado 1 del artículo 16 de este Reglamento, el ámbito de las actividades y proyectos específicos cubiertos por los acuerdos, su duración, criterios para cuantificar el reparto de los beneficios esperados entre los partícipes, la forma de cálculo de sus respectivas aportaciones, especificación de las tareas y responsabilidades de los partícipes, consecuencias de la adhesión o retirada de los partícipes así como cualquier otra disposición que prevea adaptar los términos del acuerdo para reflejar una modificación de las circunstancias económicas.

### SECCIÓN 2.ª COMPROBACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

#### **Artículo 19. Comprobación de las operaciones vinculadas.**

1. Cuando la comprobación de las operaciones vinculadas no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria. En dicha acta se justificará la regularización que resulte por aplicación del artículo 18 de la Ley del Impuesto. La liquidación derivada de este acta tendrá carácter provisional de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Si el contribuyente interpone recurso o reclamación contra la liquidación provisional practicada como consecuencia de la regularización practicada, se notificará dicha liquidación y la existencia del procedimiento revisor a las demás personas o entidades vinculadas afectadas al objeto de que puedan personarse en el procedimiento, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 223.3 y 232.3 de la Ley 58/2003.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el contribuyente haya interpuesto recurso o reclamación, se notificará la liquidación provisional practicada a las demás personas o entidades vinculadas afectadas para que aquellas que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

3. Una vez que la liquidación practicada al contribuyente haya adquirido firmeza, la Administración tributaria regularizará de oficio la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas, salvo que estas hubieran ya efectuado la referida regularización con carácter previo. La regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación o, en su caso, de una autoliquidación o de una liquidación derivada de una solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Tratándose de impuestos en los que no exista período impositivo, dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación o, en su caso, de una autoliquidación o de una liquidación derivada de una solicitud de rectificación de la autoliquidación practicada al contribuyente.

En el caso de impuestos en los que existen períodos impositivos, esta regularización deberá comprender todos aquellos que estén afectados por la corrección llevada a cabo por la Administración tributaria, derivada de la comprobación de la operación vinculada.

La regularización incluirá, en su caso, los correspondientes intereses de demora calculados desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación de cada uno de los períodos impositivos en los que la operación vinculada haya surtido efectos o, si la regularización diera lugar a una devolución y la autoliquidación se presentó fuera de plazo desde la fecha de la presentación extemporánea de la autoliquidación.

Los intereses se calcularán hasta la fecha en que se practica la liquidación o, en su caso, la autoliquidación, correspondiente al período impositivo en que la regularización de dicha operación es eficaz frente a las demás personas o entidades vinculadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.12.3.º de la Ley del Impuesto y en el primer párrafo de este apartado.

La regularización realizada por la Administración tributaria deberá ser tenida en cuenta por los contribuyentes en las declaraciones que se presenten tras la firmeza de la liquidación, cuando la operación vinculada produzca efectos en las mismas.

Para la práctica de la liquidación anterior, los órganos de inspección podrán ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, y realizar las actuaciones de obtención de información que consideren necesarias.

Las personas o entidades afectadas que puedan invocar un tratado o convenio que haya pasado a formar parte del ordenamiento interno, podrán acudir al procedimiento amistoso o al procedimiento arbitral para eliminar la posible doble imposición generada por la corrección, de acuerdo con lo dispuesto en el número 5.º del apartado 12 del artículo 18 de la Ley del Impuesto.

### SECCIÓN 3.ª RESTITUCIÓN PATRIMONIAL

#### **Artículo 20. Restitución patrimonial derivada de las diferencias entre el valor convenido y el valor de mercado de las operaciones vinculadas.**

1. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.11 de la Ley del Impuesto.

2. No se aplicará lo dispuesto en el apartado anterior cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas. Para ello, el contribuyente deberá justificar dicha restitución antes de que se dicte la liquidación que incluya la aplicación de lo señalado en el apartado anterior.

### CAPÍTULO VII

#### **Acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas**

SECCIÓN 1.ª ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN DE OPERACIONES ENTRE PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS

**Artículo 21. Actuaciones previas.**

1. Las personas o entidades vinculadas que pretendan solicitar a la Administración tributaria que determine el valor de mercado de las operaciones efectuadas entre ellas, en condiciones que respeten el principio de libre competencia podrán presentar una solicitud previa, cuyo contenido será el siguiente:

- a) Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones.
- b) Descripción sucinta de las operaciones objeto del mismo.
- c) Elementos básicos de la propuesta de valoración que se pretenda formular.

2. La Administración tributaria analizará la solicitud previa, pudiendo recabar de los interesados las aclaraciones pertinentes y comunicará a los interesados la viabilidad o no del acuerdo previo de valoración.

**Artículo 22. Inicio del procedimiento.**

1. Las personas o entidades vinculadas podrán solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de estas, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 25.8 de este Reglamento.

Dicha solicitud podrá comprender la determinación del valor de mercado de las rentas estimadas por operaciones realizadas por un contribuyente con un establecimiento permanente en el extranjero, en aquellos supuestos en que así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que le resulte de aplicación.

La solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el principio de libre competencia, y que contendrá una descripción del método y del análisis seguido para determinar el valor de mercado.

La solicitud deberá ser suscrita por las personas o entidades solicitantes, que deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita conocen y aceptan la solicitud de valoración.

2. La solicitud deberá acompañarse de la documentación a que se refieren los artículos 15 y 16 de este Reglamento, en cuanto resulte aplicable a la propuesta de valoración, y se adaptará a las circunstancias del caso.

**Artículo 23. Régimen de la documentación presentada.**

1. La documentación presentada únicamente tendrá efectos en relación al procedimiento regulado en este capítulo y será exclusivamente utilizada respecto del mismo.

2. Lo previsto en los artículos anteriores no eximirá a los contribuyentes de las obligaciones que les incumben de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o en otra disposición, en cuanto el cumplimiento de las mismas pudiera afectar a la documentación referida en el artículo 21 de este Reglamento.

3. En los casos de desistimiento, caducidad o desestimación de la propuesta se procederá a la devolución de la documentación aportada.

**Artículo 24. Tramitación.**

La Administración tributaria examinará la propuesta junto con la documentación presentada. A estos efectos, podrá requerir a los contribuyentes cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la misma.

**Artículo 25. Terminación y efectos del acuerdo.**

1. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:
  - a) Aprobar la propuesta de valoración presentada por el contribuyente

b) Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.

c) Desestimar la propuesta de valoración formulada por el contribuyente.

2. El acuerdo previo de valoración se formalizará en un documento que incluirá al menos:

a) Lugar y fecha de su formalización.

b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los de los contribuyentes a los que se refiere la propuesta.

c) Conformidad de los contribuyentes con el contenido del acuerdo.

d) Descripción de las operaciones a las que se refiere la propuesta.

e) Elementos esenciales del método de valoración y valor o intervalo de valores que se derivan del mismo.

f) Períodos impositivos o de liquidación a los que será aplicable el acuerdo y fecha de entrada en vigor del mismo.

g) Asunciones críticas cuyo acaecimiento condiciona la aplicabilidad del acuerdo en los términos recogidos en dicho acuerdo.

3. En la desestimación de la propuesta de valoración se incluirá junto con la identificación de los contribuyentes los motivos por los que la Administración tributaria desestima la propuesta.

4. El procedimiento deberá finalizar en el plazo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución expresa, la propuesta podrá entenderse desestimada.

5. La Administración tributaria y los contribuyentes deberán aplicar lo que resulte de la propuesta aprobada.

6. La Administración tributaria podrá comprobar que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente habidos y que la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada.

Cuando de la comprobación resultare que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada no se corresponden con la realidad, o que la propuesta aprobada no ha sido aplicada correctamente, la Inspección de los Tributos procederá a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes.

7. El desistimiento de cualquiera de los contribuyentes determinará la terminación del procedimiento.

8. El acuerdo surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 períodos impositivos siguientes al vigente en la fecha de aprobación del acuerdo.

Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones realizadas en períodos impositivos anteriores, siempre que no hubiera prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.

#### **Artículo 26. Recursos.**

La resolución que ponga fin al procedimiento o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que contra los actos de liquidación que en su día se dicten puedan interponerse.

#### **Artículo 27. Órganos competentes.**

Será competente para instruir, resolver y, en caso de modificación del acuerdo, iniciar el procedimiento el órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica.

#### **Artículo 28. Información sobre la aplicación del acuerdo para la valoración de las operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas.**

Conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, los contribuyentes presentarán un escrito relativo a la aplicación del acuerdo previo de valoración aprobado, cuyo contenido deberá comprender, entre otra, la siguiente información:

a) Operaciones realizadas en el período impositivo o de liquidación al que se refiere la declaración a las que ha sido de aplicación el acuerdo previo.

b) Precios o valores a los que han sido realizadas las operaciones anteriores como consecuencia de la aplicación del acuerdo previo.

c) Descripción, si las hubiere, de las variaciones significativas de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración.

d) Operaciones efectuadas en el período impositivo o de liquidación similares a aquéllas a las que se refiere el acuerdo previo, precios por los que han sido realizadas y descripción de las diferencias existentes respecto de las operaciones comprendidas en el ámbito del acuerdo previo.

e) Aquella que se determine en el propio acuerdo.

No obstante, en los acuerdos firmados con otras Administraciones, la documentación que deberá presentar el contribuyente anualmente será la que se derive del propio acuerdo.

#### **Artículo 29. Modificación del acuerdo previo de valoración.**

1. En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas o tecnológicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas. El procedimiento de modificación podrá iniciarse de oficio o a instancia de los contribuyentes.

2. La solicitud de modificación deberá ser suscrita por las personas o entidades solicitantes, que deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita, conocen y aceptan la solicitud de modificación, y deberá contener la siguiente información:

a) Justificación de la variación significativa de las circunstancias económicas.

b) Modificación que, a tenor de dicha variación, resulta procedente.

El desistimiento de cualquiera de las personas o entidades afectadas determinará la terminación del procedimiento de modificación.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, y previa audiencia de los contribuyentes, quienes dispondrán al efecto de un plazo de 15 días, dictará resolución motivada, que podrá:

1.º Aprobar la modificación formulada por el contribuyente.

2.º Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.

3.º Desestimar la modificación formulada por el contribuyente, confirmando o dejando sin efecto el acuerdo previo de valoración inicialmente aprobado.

3. Cuando el procedimiento de modificación haya sido iniciado por la Administración tributaria, el contenido de la propuesta se notificará a los contribuyentes quienes dispondrán de un plazo de un mes contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta para:

a) Aceptar la modificación.

b) Formular una modificación alternativa, debidamente justificada.

c) Rechazar la modificación, expresando los motivos en los que se fundamentan.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, dictará resolución motivada, que podrá:

1.º Aprobar la modificación, si los contribuyentes la han aceptado.

2.º Aprobar, con la aceptación de los contribuyentes, una modificación alternativa.

3.º Dejar sin efecto el acuerdo por el que se aprobó la propuesta inicial de valoración.

4.º Declarar la continuación de la aplicación de la propuesta de valoración inicial.

4. En el caso de mediar un acuerdo con otra Administración tributaria, la modificación del acuerdo previo de valoración requerirá la previa modificación del acuerdo alcanzado con dicha Administración. A tal efecto se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 31 y siguientes de este Reglamento.

5. El procedimiento deberá finalizarse en el plazo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado una resolución expresa, la propuesta de modificación podrá entenderse desestimada.

6. La resolución que ponga fin al procedimiento de modificación o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que puedan dictarse.

7. La aprobación de la modificación, tendrá los efectos previstos en el artículo 25 de este Reglamento, en relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación o, en su caso, a la comunicación de propuesta de modificación.

8. La resolución por la que se deje sin efecto el acuerdo previo de valoración inicial determinará la extinción de los efectos previstos en el artículo 25 de este Reglamento, en relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación o, en su caso, a la comunicación de propuesta de modificación.

9. La desestimación de la modificación formulada por los contribuyentes determinará:

a) La confirmación de los efectos previstos en el artículo 25 de este Reglamento, cuando no quede probada la variación significativa de las circunstancias económicas.

b) La extinción de los efectos previstos en el artículo 25 de este Reglamento, respecto de las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación, en los demás casos.

#### **Artículo 30. Prórroga del acuerdo previo de valoración.**

1. Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria que se prorrogue el plazo de validez del acuerdo de valoración que hubiera sido aprobado. Dicha solicitud deberá presentarse antes de los 6 meses previos a la finalización de dicho plazo de validez y se acompañará de la documentación que consideren conveniente para justificar que las circunstancias puestas de manifiesto en la solicitud original no han variado.

2. La solicitud de prórroga del acuerdo previo de valoración deberá ser suscrita por las personas o entidades que suscribieron el acuerdo previo cuya prórroga se solicita, y deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones conocen y aceptan la solicitud de prórroga.

3. La Administración tributaria dispondrá de un plazo de 6 meses para examinar la documentación a que se refiere el apartado 1 anterior, y notificar a los contribuyentes la prórroga o no del plazo de validez del acuerdo de valoración previa. A tales efectos, la Administración podrá solicitar cualquier información y documentación adicional.

4. Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior sin haber notificado la prórroga del plazo de validez del acuerdo de valoración previa, la solicitud podrá considerarse desestimada.

5. La resolución por la que se acuerde la prórroga del acuerdo o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que en puedan dictarse.

#### **SECCIÓN 2.ª ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN DE OPERACIONES VINCULADAS CON OTRAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS**

#### **Artículo 31. Procedimiento para el acuerdo sobre operaciones vinculadas con otras Administraciones tributarias.**

El procedimiento para la celebración de acuerdos con otras Administraciones tributarias se regirá por las normas previstas en este capítulo con las especialidades establecidas en los artículos 32 a 36 de este Reglamento.

**Artículo 32. Inicio del procedimiento.**

1. En el caso de que los contribuyentes soliciten que la propuesta formulada se someta a la consideración de otras Administraciones tributarias del país o territorio en el que residan las personas o entidades vinculadas, la Administración tributaria valorará la procedencia de iniciar dicho procedimiento. La desestimación del inicio del procedimiento deberá ser motivada, y no podrá ser impugnada.

2. Cuando la Administración tributaria en el curso de un procedimiento previo de valoración, considere oportuno someter el asunto a la consideración de otras Administraciones tributarias que pudieran resultar afectadas, lo pondrá en conocimiento las personas o entidades vinculadas. La aceptación por parte del contribuyente será requisito previo a la comunicación a la otra Administración.

3. El contribuyente deberá presentar la solicitud de inicio acompañada de la documentación prevista en el artículo 22 de este Reglamento.

**Artículo 33. Tramitación.**

1. En el curso de las relaciones con otras Administraciones tributarias, las personas o entidades vinculadas vendrán obligados a facilitar cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta de valoración.

Los contribuyentes podrán participar en las actuaciones encaminadas a concretar el acuerdo, cuando así lo convengan los representantes de ambas Administraciones tributarias.

2. La propuesta de acuerdo de las Administraciones tributarias se pondrá en conocimiento de los sujetos interesados, cuya aceptación será un requisito previo a la firma del acuerdo entre las Administraciones implicadas.

La oposición a la propuesta de acuerdo determinará la desestimación de la propuesta de valoración.

**Artículo 34. Resolución.**

En caso de aceptación de la propuesta de acuerdo, el órgano competente suscribirá el acuerdo con las otras Administraciones tributarias, dándose traslado de una copia del mismo a los interesados.

**Artículo 35. Órganos competentes.**

Será competente para iniciar, informar, instruir el procedimiento, establecer las relaciones pertinentes con las Administraciones a que se refiere el artículo anterior, resolver el procedimiento y suscribir el acuerdo con la otra Administración tributaria el órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica.

**Artículo 36. Solicitud de otra Administración tributaria.**

Cuando otra Administración tributaria solicite a la Administración tributaria la iniciación de un procedimiento dirigido a suscribir un acuerdo para la valoración de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se observarán las reglas previstas en los artículos anteriores en cuanto resulten de aplicación.

CAPÍTULO VIII

**Documentación de las operaciones con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales**

**Artículo 37. Documentación de las operaciones con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales.**

A efectos de lo previsto en el artículo 19.2 de la Ley del Impuesto, quienes realicen operaciones con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales estarán obligados



a mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación específica prevista en el capítulo V del título I de este Reglamento, con las siguientes especialidades:

a) No será de aplicación lo establecido en la letra d) del artículo 13.3 de este Reglamento.

b) Deberá mantenerse la documentación relativa a todas las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera

**Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.**

## **Memoria**

### ***Contenido de la memoria***

#### **27. Operaciones con partes vinculadas**

1. La información sobre operaciones con partes vinculadas se suministrará separadamente para cada una de las siguientes categorías.

a) Entidad dominante.

b) Otras entidades del grupo.

c) Negocios conjuntos en los que la entidad sea uno de los partícipes.

d) Entidades asociadas.

e) Entidades con control conjunto o influencia significativa sobre la entidad.

f) Personal clave de la entidad o de la entidad dominante.

g) Otras partes vinculadas.

2. La entidad facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos.

a) Identificación de las personas o entidades con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.

b) Detalle de la operación y su cuantificación, expresando la política de precios seguida, poniéndola en relación con las que la entidad utiliza respecto a operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas. Cuando no existan operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas, los criterios o métodos seguidos para determinar la cuantificación de la operación.

c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la entidad y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.

d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos por tipo de instrumento financiero (con la estructura que aparece en el balance de la entidad) y garantías otorgadas o recibidas.

e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relacionadas con los saldos pendientes anteriores.

f) Gastos reconocidos en el ejercicio como consecuencia de deudas incobrables o de dudoso cobro de partes vinculadas.

3. En todo caso, deberá informarse de los siguientes tipos de operaciones con partes vinculadas:

a) Ventas y compras de activos corrientes y no corrientes.

b) Prestación y recepción de servicios.

- c) Contratos de arrendamiento financiero.
- d) Transferencias de investigación y desarrollo.
- e) Acuerdos sobre licencias.

f) Acuerdos de financiación, incluyendo préstamos y aportaciones de capital, ya sean en efectivo o en especie. En las operaciones de adquisición y enajenación de instrumentos de patrimonio, se especificará el número, valor nominal, precio medio y resultado de las mismas, especificando el destino final previsto en el caso de adquisición.

g) Intereses abonados y cargados; así como aquellos devengados pero no pagados o cobrados.

h) Dividendos y otros beneficios recibidos.

i) Garantías y avales.

j) Remuneraciones e indemnizaciones.

k) Aportaciones a planes de pensiones y seguros de vida.

l) Compromisos en firme por opciones de compra o de venta u otros instrumentos que puedan implicar una transmisión de recursos o de obligaciones entre la entidad y la parte vinculada.

m) Acuerdo de reparto de costes en relación con la producción de bienes y servicios que serán utilizados por varias partes vinculadas.

n) Acuerdos de gestión de tesorería, y

o) Acuerdos de condonación de deudas y prescripción de las mismas.

4. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales.

5. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la entidad, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

6. Sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de gobierno, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de gobierno y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de gobierno.

7. También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de gobierno, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de gobierno.

8. En el caso de pertenecer a un grupo de entidades, se describirá la estructura financiera del grupo.

**Memoria abreviada**

***Contenido de la memoria abreviada***

**16. Operaciones con partes vinculadas**

1. La información sobre operaciones con partes vinculadas se suministrará separadamente para cada una de las siguientes categorías:

- a) Entidad dominante.
- b) Otras entidades del grupo.
- c) Negocios conjuntos en los que la entidad sea uno de los partícipes.
- d) Entidades asociadas.
- e) Entidades con control conjunto o influencia significativa sobre la entidad.
- f) Personal clave de la entidad o de la entidad dominante.
- g) Otras partes vinculadas.

2. La entidad facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos:

a) Identificación de las personas o entidades con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.

b) Detalle de la operación y su cuantificación, expresando la política de precios seguida, poniéndola en relación con las que la entidad utiliza respecto a operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas. Cuando no existan operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas, los criterios o métodos seguidos para determinar la cuantificación de la operación.

c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la entidad y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.

d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos en el epígrafe que aparece en el balance de la entidad y garantías otorgadas o recibidas.

e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relacionadas con los saldos pendientes anteriores.

f) Gastos reconocidos en el ejercicio como consecuencia de deudas incobrables o de dudoso cobro de partes vinculadas.

3. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales.

4. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la entidad, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

5. Sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de gobierno, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de gobierno y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los

representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de gobierno.

6. También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de gobierno, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de gobierno.

**Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.**

## Memoria

### Contenido de la memoria de PyM-ESFL

#### 16. Operaciones con partes vinculadas

1. La información sobre operaciones con partes vinculadas se suministrará separadamente para cada una de las siguientes categorías:

- a) Entidad dominante.
- b) Otras entidades del grupo.
- c) Negocios conjuntos en los que la entidad sea uno de los partícipes.
- d) Entidades asociadas.
- e) Entidades con control conjunto o influencia significativa sobre la entidad.
- f) Personal clave de la entidad o de la entidad dominante.
- g) Otras partes vinculadas.

2. La entidad facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos:

a) Identificación de las personas o entidades con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada

b) Detalle de la operación y su cuantificación, informando de los criterios o métodos seguidos para determinar su valor.

c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la entidad y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.

d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos en los epígrafes que aparecen en el balance de la entidad y garantías otorgadas o recibidas.

e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro o incobrables relacionadas con los saldos pendientes anteriores.

3. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales.

4. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la entidad, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

5. No obstante, en todo caso deberá informarse sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de gobierno, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de gobierno y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de gobierno.

También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de gobierno, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de gobierno.

**Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.**

#### **Memoria Simplificada**

##### *Contenido de la memoria simplificada*

#### **13. Otra información**

Se incluirá información sobre:

1. El importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por los miembros del órgano de gobierno, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de gobierno. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo.

También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos a los miembros de los órganos de gobierno, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría.

2. Cambios en el órgano de gobierno, dirección y representación.

3. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, expresado por categorías y sexo.

4. La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos de la entidad que no figuren en balance y sobre los que no se haya incorporado información en otra nota de la memoria, así como su posible impacto

financiero, siempre que esta información sea significativa y de ayuda para la determinación de la posición financiera de la entidad.

5. El porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

6. Las operaciones significativas que haya efectuado con partes vinculadas y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros.

### **ANEXO NORMATIVO IRTT-3**

#### **Responsabilidad de la fundación derivada de su participación en sociedades o en su condición de administrador**

**Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.**

#### **Artículo 40 LGT. Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad.**

1. Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley.

Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.

2. El hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad no impedirá la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores, pudiéndose entender las actuaciones con cualquiera de ellos.

3. En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades y entidades con personalidad jurídica, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad y entidad con personalidad jurídica.

5. Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores y, en su caso, hasta el límite del valor determinado conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo.

#### **Artículo 43. Responsables subsidiarios.**

1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el

momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

**RESOLUCIÓN de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.**

**Contenido de la Memoria**  
**10. Instrumentos financieros**

**10.1 Consideraciones generales.**

La información requerida en los apartados siguientes será de aplicación a los instrumentos financieros incluidos en el alcance de la norma de registro y valoración décima.

A efectos de presentación de la información en la memoria, cierta información se deberá suministrar por clases de instrumentos financieros. Éstas se definirán tomando en consideración la naturaleza de los instrumentos financieros y las categorías establecidas en la norma de registro y valoración décima. Se deberá informar sobre las clases definidas por la entidad.

**10.2 Información sobre la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y los resultados de la entidad.**

**10.2.1** Información relacionada con el balance:

**a)** Categorías de activos financieros y pasivos financieros.

Se revelará el valor en libros de cada una de las categorías de activos financieros y pasivos financieros señalados en la norma de registro y valoración novena, de acuerdo con la siguiente estructura.

**a.1)** Activos financieros, salvo inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Categorías	Clases													
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros		Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
Activos a valor razonable con cambios en excedente del ejercicio. - Mantenidos para negociar. - Otros.														
Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.														
Préstamos y partidas a cobrar.														
Activos disponibles para la venta: - Valorados a														

valor razonable. - Valorados a coste.															
Derivados de cobertura.															
<b>Total.</b>															

**a.2) Pasivos financieros.**

Categorías	Clases													
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados Otros		Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados Otros		Ej x	Ej x-1
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1		
Débitos y partidas a pagar.														
Pasivos a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio. - Mantenedos para negociar. - Otros.														
Derivados de cobertura.														
<b>Total.</b>														

**b) Activos financieros y pasivos financieros valorados a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio.**

Se informará sobre el importe de la variación en el valor razonable, durante el ejercicio y la acumulada desde su designación, e indicará el método empleado para realizar dicho cálculo.

Con respecto a los instrumentos financieros derivados, distintos de los que se califiquen como instrumentos de cobertura, se informará sobre la naturaleza de los instrumentos y las condiciones importantes que puedan afectar al importe, al calendario y a la certidumbre de los futuros flujos de efectivo.

En caso de que la entidad haya designado activos financieros o pasivos financieros en la categoría de «Otros activos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio» o en la de «Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio», informará sobre el uso de esta opción, especificando el cumplimiento de los requisitos exigidos en la norma de registro y valoración.

**c) Reclasificaciones.**

Si de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración décima, se hubiese reclasificado un activo financiero de forma que éste pase a valorarse al coste o al coste amortizado, en lugar de al valor razonable, o viceversa, se informará sobre los importes de dicha reclasificación por cada categoría de activos financieros y se incluirá una justificación de la misma.

**d) Clasificación por vencimientos.**



Para los activos financieros y pasivos financieros que tengan un vencimiento determinado o determinable, se deberá informar sobre los importes que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada una de las partidas de activos financieros y pasivos financieros conforme al modelo de balance.

**e) Transferencias de activos financieros.**

Cuando la entidad hubiese realizado cesiones de activos financieros de tal forma que una parte de los mismos o su totalidad, no cumpla las condiciones para la baja del balance, señaladas en el apartado 2.9 de la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, proporcionará la siguiente información agrupada por clases de activos.

- La naturaleza de los activos cedidos.
- La naturaleza de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad a los que la entidad permanece expuesta.
- El valor en libros de los activos cedidos y los pasivos asociados, que la entidad mantenga registrados, y
- Cuando la entidad reconozca los activos en función de su implicación continuada, el valor en libros de los activos que inicialmente figuraban en el balance, el valor en libros de los activos que la entidad continúa reconociendo y el valor en libros de los pasivos asociados.

**f) Activos cedidos y aceptados en garantía.**

Se informará del valor en libros de los activos financieros entregados como garantía, de la clase a la que pertenecen, así como los plazos y condiciones relacionados con dicha operación de garantía.

Si la entidad mantuviese activos de terceros en garantía, ya sean financieros o no, de los que pueda disponer aunque no se hubiese producido el impago, informará sobre:

- El valor razonable del activo recibido en garantía.
- El valor razonable de cualquier activo recibido en garantía del que la entidad haya dispuesto y si tiene la obligación de devolverlo o no, y
- Los plazos y condiciones relativos al uso, por parte de la entidad, de los activos recibidos en garantía.

**g) Correcciones por deterioro del valor originadas por el riesgo de crédito.**

Se presentará, para cada clase de activos financieros, un análisis del movimiento de las cuentas correctoras representativas de las pérdidas por deterioro originadas por el riesgo de crédito.

**h) Impago e incumplimiento de condiciones contractuales.**

En relación con los préstamos pendientes de pago al cierre del ejercicio, se informará de:

- Los detalles de cualquier impago del principal o intereses que se haya producido durante el ejercicio.
- El valor en libros en la fecha de cierre del ejercicio de aquellos préstamos en los que se hubiese producido un incumplimiento por impago, y
- Si el impago ha sido subsanado o se han renegociado las condiciones del préstamo, antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales.

Si durante el ejercicio se hubiese producido un incumplimiento contractual distinto del impago y siempre que este hecho otorgase al prestamista el derecho a reclamar el pago anticipado, se suministrará una información similar a la descrita, excepto si el incumplimiento se hubiese subsanado o las condiciones se hubiesen renegociado antes de la fecha de cierre del ejercicio.

**10.2.2 Información relacionada con la cuenta de resultados y el patrimonio neto.**

Se informará de:

**a)** Las pérdidas o ganancias netas procedentes de las distintas categorías de instrumentos financieros definidas en la norma de registro y valoración décima.

**b)** Los ingresos y gastos financieros calculados por aplicación del método del tipo de interés efectivo.

**c)** El importe de las correcciones valorativas por deterioro para cada clase de activos financieros, así como el importe de cualquier ingreso financiero imputado en la cuenta de resultados relacionado con tales activos.

### **10.2.3** Otra información a incluir en la memoria.

#### **a)** Contabilidad de coberturas.

La entidad deberá incluir, por clases de cobertura contable, una descripción detallada de las operaciones de cobertura que realice, de los instrumentos financieros designados como instrumentos de cobertura, así como de sus valores razonables en la fecha de cierre de ejercicio y de la naturaleza de los riesgos que han sido cubiertos. En particular, deberá justificar que se cumplen los requisitos exigidos en la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros.

Adicionalmente, en las coberturas de flujos de efectivo, la entidad informará sobre:

**a)** Los ejercicios en los cuales se espera que ocurran los flujos de efectivo y los ejercicios en los cuales se espera que afecten a la cuenta de resultados.

**b)** El importe reconocido en el patrimonio neto durante el ejercicio y el importe que ha sido imputado a la cuenta de resultados desde el patrimonio neto, detallando los importes incluidos en cada partida de la cuenta de resultados.

**c)** El importe que se haya reducido del patrimonio neto durante el ejercicio y se haya incluido en la valoración inicial del precio de adquisición o del valor en libros de un activo o pasivo no financiero, cuando la partida cubierta sea una transacción prevista altamente probable, y

**d)** Todas las transacciones previstas para las que previamente se haya aplicado contabilidad de coberturas, pero que no se espera que vayan a ocurrir.

En las coberturas de valor razonable también se informará sobre el importe de las pérdidas o ganancias del instrumento de cobertura y de las pérdidas o ganancias de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto.

Asimismo, se revelará el importe de la ineficacia registrada en la cuenta de resultados en relación con la cobertura de los flujos de efectivo y con la cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero.

#### **b)** Valor razonable.

La entidad revelará el valor razonable de cada clase de instrumentos financieros y lo comparará con su correspondiente valor en libros.

No será necesario revelar el valor razonable en los siguientes supuestos:

**a)** Cuando el valor en libros constituya una aproximación aceptable del valor razonable; por ejemplo, en el caso de los créditos y débitos por operaciones comerciales a corto plazo.

**b)** Cuando se trate de instrumentos de patrimonio no cotizados en un mercado activo y los derivados que tengan a éstos por subyacente, que, según lo establecido en la norma de registro y valoración décima, se valoren por su coste.

En este caso, la entidad revelará este hecho y describirá el instrumento financiero, su valor en libros y la explicación de las causas que impiden la determinación fiable de su valor razonable. Igualmente, se informará sobre si la entidad tiene o no la intención de enajenarlo y cuándo.

En el caso de baja del balance del instrumento financiero durante el ejercicio, se revelará este hecho, así como el valor en libros y el importe de la pérdida o ganancia reconocida en el momento de la baja.

También se indicará si el valor razonable de los activos financieros y pasivos financieros se determina, en su totalidad o en parte, tomando como referencia los precios cotizados en mercados activos o se

estiman utilizando una técnica de valoración. En este último caso se señalarán las hipótesis y metodologías consideradas en la estimación del valor razonable para cada clase de activos financieros y pasivos financieros.

La entidad revelará el hecho de que los valores razonables registrados o sobre los que se ha informado en la memoria se determinan, total o parcialmente, utilizando técnicas de valoración fundamentadas en hipótesis que no se apoyan en condiciones de mercado en el mismo instrumento ni en datos de mercado observables que estén disponibles. Cuando el valor razonable se hubiese determinado según lo dispuesto en este párrafo, se informará del importe total de la variación de valor razonable imputado a la cuenta de resultados del ejercicio.

**c) Entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**

Se detallará información sobre las entidades del grupo, multigrupo y asociadas, incluyendo:

**a)** Denominación, domicilio y forma jurídica de las entidades del grupo, especificando para cada una de ellas:

- Actividades que ejercen.

- Fracción de capital y de los derechos de voto que se posee directa e indirectamente, distinguiendo entre ambos.

- Importe del capital, reservas, otras partidas del patrimonio neto y resultado del último ejercicio que se derive de los criterios incluidos en el Código de Comercio y sus normas de desarrollo, diferenciando el resultado de explotación y desglosando el de operaciones continuadas y el de operaciones interrumpidas, en caso de que la entidad del grupo esté obligada a dar esta información en sus cuentas anuales individuales.

- Valor según libros de la participación en capital.

- Dividendos recibidos en el ejercicio.

- Indicación de si las acciones cotizan o no en Bolsa y, en su caso, cotización media del último trimestre del ejercicio y cotización al cierre del ejercicio.

**b)** La misma información que la del punto anterior respecto de las entidades multigrupo, asociadas, aquellas en las que aun poseyendo más del 20% del capital la entidad no ejerza influencia significativa y aquellas en las que la entidad sea socio colectivo, siempre que su régimen jurídico permita la participación en este tipo de sociedades. Asimismo, se informará sobre las contingencias en las que se haya incurrido en relación con dichas entidades. Si la entidad ejerce influencia significativa sobre otra poseyendo un porcentaje inferior al 20% del capital o si poseyendo más del 20% no se ejerce influencia significativa, se explicarán las circunstancias que afectan a dichas relaciones.

**c)** Se detallarán las adquisiciones realizadas durante el ejercicio que hayan llevado a calificar a una entidad como dependiente, indicándose la fracción de capital y el porcentaje de derechos de voto adquiridos.

**d)** Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas. Asimismo se informará, en su caso, sobre las dotaciones y reversiones de las correcciones valorativas por deterioro cargadas y abonadas, respectivamente, contra la partida del patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos, en los términos indicados en la norma de registro y valoración.

**e)** El resultado derivado de la enajenación o disposición por otro medio, de inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

**d)** Otro tipo de información.

Se deberá incluir información sobre:

**a)** Los compromisos firmes de compra de activos financieros y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.

**b)** Los contratos de compra o venta de activos no financieros, que de acuerdo con el apartado 5.4 de la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, se reconozcan y valoren según lo dispuesto en dicha norma.

- c) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los activos financieros, tal como: litigios, embargos, etc.
- d) El importe disponible en las líneas de descuento, así como las pólizas de crédito concedidas a la entidad con sus límites respectivos, precisando la parte dispuesta.
- e) El importe de las deudas con garantía real, con indicación de su forma y naturaleza.

### 10.3 Información sobre la naturaleza y el nivel de riesgo procedente de instrumentos financieros.

#### 10.3.1 Información cualitativa.

Para cada tipo de riesgo: riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de mercado (este último comprende el riesgo de tipo de cambio, de tipo de interés y otros riesgos de precio), se informará de la exposición al riesgo y cómo se produce éste, así como se describirán los objetivos, políticas y procedimientos de gestión del riesgo y los métodos que se utilizan para su medición.

Si hubiera cambios en estos extremos de un ejercicio a otro, deberán explicarse.

#### 10.3.2 Información cuantitativa.

Para cada tipo de riesgo, se presentará:

a) Un resumen de la información cuantitativa respecto a la exposición al riesgo en la fecha de cierre del ejercicio. Esta información se basará en la utilizada internamente por el consejo de administración de la entidad u órgano de gobierno equivalente.

b) Información sobre las concentraciones de riesgo, que incluirá una descripción de la forma de determinar la concentración, las características comunes de cada concentración (área geográfica, divisa, mercado, contrapartida, etc.), y el importe de las exposiciones al riesgo asociado a los instrumentos financieros que compartan tales características.

**RESOLUCIÓN de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.**

**Memoria abreviada**  
**Contenido de la memoria abreviada**

**7. Activos financieros**

1. Se revelará el valor en libros de cada una de las categorías de activos financieros señaladas en la correspondiente norma de registro y valoración, salvo inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

A estos efectos se desglosará cada epígrafe atendiendo a las categorías establecidas en la norma de registro décima y se deberá informar sobre las clases definidas por la entidad:

Categorías	Clases													
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros		Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
Activos a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio.														

Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.																			
Préstamos y partidas a cobrar.																			
Activos disponibles para la venta.																			
Derivados de cobertura.																			
<b>Total.</b>																			

En cualquier caso deberá suministrarse toda la información acerca de los traspasos o reclasificaciones entre las diferentes categorías de activos financieros que se hayan producido en el ejercicio. En particular, se informará sobre los importes de dicha reclasificación por cada categoría de activos financieros y se incluirá una justificación de la misma.

2. Se presentará para cada clase de activos financieros, un análisis del movimiento de las cuentas correctoras representativas de las pérdidas por deterioro originadas por el riesgo de crédito.

3. Cuando los activos financieros se hayan valorado por su valor razonable, se indicará:

a) Si el valor razonable se determina, en su totalidad o en parte, tomando como referencia los precios cotizados en mercados activos o se estiman utilizando modelos y técnicas de valoración. En este último caso, se señalarán los principales supuestos en que se basan los citados modelos y técnicas de valoración.

b) Por categoría de activos financieros, el valor razonable, las variaciones en el valor registradas, en su caso, en la cuenta de resultados, así como las consignadas directamente en el patrimonio neto.

c) Con respecto a los instrumentos financieros derivados, distintos de los que se califiquen como instrumentos de cobertura, se informará sobre la naturaleza de los instrumentos y las condiciones importantes que puedan afectar al importe, al calendario y a la certidumbre de los futuros flujos de efectivo.

4. Entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Se detallará información sobre las entidades del grupo, multigrupo y asociadas, incluyendo:

a) Denominación, domicilio y forma jurídica de las entidades del grupo, especificando para cada una de ellas:

- Actividades que ejercen.

- Fracción del capital y de los derechos de voto que se posee directa e indirectamente, distinguiendo entre ambos.

- Importe del capital, fondo social o dotación fundacional, reservas, otras partidas del patrimonio neto y resultado del último ejercicio, diferenciando el resultado de explotación.

- Valor según libros de la participación en capital.

- Dividendos recibidos en el ejercicio.

- Indicación de si las participaciones cotizan o no en Bolsa, y, en su caso, cotización media del último trimestre del ejercicio y cotización al cierre del ejercicio.

b) La misma información que la del punto anterior respecto de las entidades multigrupo, asociadas, aquellas en las que aun poseyendo más del 20% del capital, la entidad no ejerza influencia significativa y aquellas en las que la entidad sea socio colectivo, siempre que su régimen jurídico permita la participación en este tipo de sociedades. Asimismo, se informará sobre las contingencias en las que se haya incurrido en

relación con dichas entidades. Si la entidad ejerce influencia significativa sobre otra poseyendo un porcentaje inferior al 20% del capital o si poseyendo más del 20% no se ejerce influencia significativa, se explicarán las circunstancias que afectan a dichas relaciones.

c) Se detallarán las adquisiciones realizadas durante el ejercicio que hayan llevado a calificar a una entidad como dependiente, indicándose la participación y el porcentaje de derechos adquiridos.

d) Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas.

Asimismo se informará, en su caso, sobre las dotaciones y reversiones de las correcciones valorativas por deterioro cargadas y abonadas, respectivamente, contra la partida del patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos, en los términos indicados en la norma de registro y valoración.

**Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.**

**Memoria**  
**Contenido de la memoria de PYMESFL**  
**9. Activos financieros**

1. Se revelará el valor en libros de cada una de las categorías de activos financieros señaladas en la norma de registro y valoración novena, salvo las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

A estos efectos se desglosará cada epígrafe atendiendo a las categorías establecidas en la norma de registro y valoración novena. Se deberá informar sobre las clases definidas por la entidad.

Categorías	Clases													
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros		Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
Activos financieros mantenidos para negociar.														
Activos financieros a coste amortizado.														
Activos financieros a coste.														
<b>Total.</b>														

2. Se presentará para cada clase de activos financieros, un análisis del movimiento de las cuentas correctoras representativas de las pérdidas por deterioro originadas por el riesgo de crédito.

3. Cuando los activos financieros se hayan valorado por su valor razonable, se indicará:

a) Si el valor razonable se determina, en su totalidad o en parte, tomando como referencia los precios cotizados en mercados activos o se estiman utilizando modelos y técnicas de valoración. En este último caso, se señalarán los principales supuestos en que se basan los citados modelos y técnicas de valoración.

b) Por categoría de activos financieros, el valor razonable y las variaciones en el valor registradas en la cuenta de resultados.

c) Con respecto a los instrumentos financieros derivados, se informará sobre la naturaleza de los instrumentos y las condiciones importantes que puedan afectar al importe, al calendario y a la certidumbre de los futuros flujos de efectivo.

#### 4. Entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Se detallará información sobre las entidades del grupo, multigrupo y asociadas, incluyendo:

a) Denominación, domicilio y forma jurídica de las entidades del grupo, especificando para cada una de ellas:

- Actividades que ejercen.

- Fracción de capital y de los derechos de voto que se posee directa e indirectamente, distinguiendo entre ambos.

- Importe del capital, reservas, otras partidas del patrimonio neto y resultado del último ejercicio, diferenciando el resultado de explotación.

- Valor según libros de la participación en capital.

- Dividendos recibidos en el ejercicio.

- Indicación de si las acciones cotizan o no en Bolsa y, en su caso, cotización media del último trimestre del ejercicio y cotización al cierre del ejercicio.

b) La misma información que la del punto anterior respecto de las entidades multigrupo, asociadas, aquellas en las que aun poseyendo más del 20% del capital la entidad no se ejerza influencia significativa y aquellas en las que la entidad sea socio colectivo, siempre que su régimen jurídico permita la participación en este tipo de sociedades. Asimismo, se informará sobre las contingencias en las que se haya incurrido en relación con dichas entidades. Si la entidad ejerce influencia significativa sobre otra poseyendo un porcentaje inferior al 20% del capital o si poseyendo más del 20% del capital no se ejerce influencia significativa, se explicarán las circunstancias que afectan a dichas relaciones.

c) Se detallarán las adquisiciones realizadas durante el ejercicio que hayan llevado a calificar a una entidad como dependiente, indicándose, en su caso, la fracción de capital y el porcentaje de derechos de voto adquiridos.

d) Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas.

**Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.**

#### **Memoria Simplificada**

#### ***Contenido de la memoria simplificada***

#### **4. Normas de registro y valoración**

Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

**7. Activos financieros y pasivos financieros;** se indicará:

a) Criterios empleados para la calificación y valoración de las diferentes categorías de activos financieros y pasivos financieros.

b) Los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como el registro de la corrección de valor y su reversión y la baja definitiva de activos financieros deteriorados. En particular, se destacarán los criterios utilizados para calcular las correcciones valorativas relativas a los deudores comerciales y otras cuentas a cobrar. Asimismo, se indicarán los criterios contables aplicados a los activos financieros cuyas condiciones hayan sido renegociadas y que, de otro modo, estarían vencidos o deteriorados.

c) Criterios empleados para el registro de la baja de activos financieros y pasivos financieros.

d) Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas; se informará sobre el criterio seguido en la valoración de estas inversiones, así como el aplicado para registrar las correcciones valorativas por deterioro.

e) Los criterios empleados en la determinación de los ingresos o gastos procedentes de las distintas categorías de activos y pasivos financieros: intereses, primas o descuentos, dividendos, etc.

### 13. Otra información

Se incluirá información sobre:

5. El porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

6. Las operaciones significativas que haya efectuado con partes vinculadas y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros.

## ANEXO NORMATIVO IRTT - 4

### -Percepción de donativos y otros ingresos a título lucrativo-

#### 4.1.- Naturaleza de las adquisiciones por herencia, donación o legado

**Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.**

#### **Régimen fiscal de las donaciones y aportaciones**

##### **Artículo 17. Donativos, donaciones y aportaciones deducibles.**

1. Darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior:

a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.

b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.

c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.

d) Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

e) Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.



2. En el caso de revocación de la donación por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.

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

#### **Artículo 18. Base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones.**

1. La base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo 16 será:

a) En los donativos dinerarios, su importe.

b) En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

c) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

d) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.

e) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

f) En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español a que se refieren los párrafos d) y e) del apartado 1 del artículo 17 de esta Ley, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.

2. El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

#### **Artículo 19. Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el 25 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18.

2. La base de esta deducción se computará a efectos del límite previsto en el artículo 56, apartado 1, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

#### **Artículo 20. Deducción de la cuota del Impuesto sobre Sociedades.**

1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III, y IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el 35 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

2. La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

#### **Artículo 21. Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.**

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el apartado 1 del artículo 19 de esta Ley en las declaraciones que por dicho impuesto presenten por hechos imposables acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación.

La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo.

2. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el artículo anterior.

### **4.2.- Sucesores de personas físicas y obligaciones tributarias del causante**

#### **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.**

##### **Artículo 39 LGT. Sucesores de personas físicas.**

1. A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota.

En ningún caso se transmitirán las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

2. No impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada, en cuyo caso las actuaciones se entenderán con cualquiera de ellos, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente.

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

##### **Artículo 17. Responsabilidad de los patronos.**

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

##### **Artículo 22. Herencias y donaciones.**

1. La aceptación de herencias por las fundaciones se entenderá hecha siempre a beneficio de inventario. Los patronos serán responsables frente a la fundación de la pérdida del beneficio de inventario por los actos a que se refiere el artículo 1.024 del Código Civil.

2. La aceptación de legados con cargas o donaciones onerosas o remuneratorias y la repudiación de herencias, donaciones o legados sin cargas será comunicada por el Patronato al Protectorado en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes, pudiendo éste ejercer las acciones de responsabilidad que

correspondan contra los patronos, si los actos del Patronato fueran lesivos para la fundación, en los términos previstos en esta Ley.

**Artículo 35. Funciones del Protectorado.**

2. En todo caso, el Protectorado está legitimado para ejercitar la correspondiente acción de responsabilidad por los actos relacionados en el artículo 17.2 y para instar el cese de los patronos en el supuesto contemplado en el párrafo d) del artículo 18.2.

Asimismo, está legitimado para impugnar los actos y acuerdos del Patronato que sean contrarios a los preceptos legales o estatutarios por los que se rige la fundación.

**Artículo 18. Sustitución, cese y suspensión de patronos.**

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

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

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

**Artículo 1.002.**

Los herederos que hayan sustraído u ocultado algunos efectos de la herencia, pierden la facultad de renunciarla, y quedan con el carácter de herederos puros y simples, sin perjuicio de las penas en que hayan podido incurrir.

**Artículo 1.017.**

El inventario se principiará dentro de los treinta días siguientes a la citación de los acreedores y legatarios, y concluirá dentro de otros sesenta.

Si por hallarse los bienes a larga distancia o ser muy cuantiosos, o por otra causa justa, parecieren insuficientes dichos sesenta días, podrá el Notario prorrogar este término por el tiempo que estime necesario, sin que pueda exceder de un año.

**Artículo 1.018.**

Si por culpa o negligencia del heredero no se principiare o no se concluyere el inventario en los plazos y con las solemnidades prescritas en los artículos anteriores, se entenderá que acepta la herencia pura y simplemente.

**Artículo 1.023.**

El beneficio de inventario produce en favor del heredero los efectos siguientes:

1.º El heredero no queda obligado a pagar las deudas y demás cargas de la herencia sino hasta donde alcancen los bienes de la misma.

2.º Conserva contra el caudal hereditario todos los derechos y acciones que tuviera contra el difunto.

3.º No se confunden para ningún efecto, en daño del heredero, sus bienes particulares con los que pertenezcan a la herencia.

**Artículo 1.024.**

El heredero perderá el beneficio de inventario:

1.º Si a sabiendas dejare de incluir en el inventario alguno de los bienes, derechos o acciones de la herencia.

2.º Si antes de completar el pago de las deudas y legados enajenase bienes de la herencia sin autorización de todos los interesados, o no diese al precio de lo vendido la aplicación determinada al concederle la autorización.

No obstante, podrá disponer de valores negociables que coticen en un mercado secundario a través de la enajenación en dicho mercado, y de los demás bienes mediante su venta en subasta pública notarial previamente notificada a todos los interesados, especificando en ambos casos la aplicación que se dará al precio obtenido.

### **4.3.- Fundación beneficiaria de la disolución de otras entidades no lucrativas**

**Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.**

**Artículo 40 LGT. Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad.**

4. En caso de disolución de fundaciones o entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades.

### **4.4.- Obligaciones formales. Otras obligaciones**

**Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.**

**Artículo 18. Base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones.**

1. La base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo 16 será:

- a) En los donativos dinerarios, su importe.
- b) En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.
- c) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.
- d) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.
- e) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- f) En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español a que se refieren los párrafos d) y e) del apartado 1 del artículo 17 de esta Ley, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.

2. El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

**Artículo 24. Justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles.**

1. La efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles se justificará mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria, con los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

2. La entidad beneficiaria deberá remitir a la Administración tributaria, en la forma y en los plazos que se establezcan reglamentariamente, la información sobre las certificaciones expedidas.

3. La certificación a la que se hace referencia en los apartados anteriores deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

a) El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.

b) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida en las reguladas en el artículo 16 de esta Ley.

c) Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario.

d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.

e) Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.

f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones.

**Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.**

**Artículo 6.º Certificación y declaración informativa de los donativos, donaciones y aportaciones recibidas.**

1. La certificación a la que se hace referencia en el artículo 24 de la Ley 49/2002 deberá contener la siguiente información:

a) El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.

b) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002.

c) Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario.

d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.

e) Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.

f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones.

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 24.2 de la Ley 49/2002, la entidad beneficiaria deberá remitir a la Administración tributaria una declaración informativa sobre las certificaciones emitidas de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles percibidos durante cada año natural, en la que, además de sus datos de identificación, deberá constar la siguiente información referida a los donantes y aportantes:

a) Nombre y apellidos, razón o denominación social.

b) Número de identificación fiscal.

c) Importe del donativo o aportación. En caso de que estos sean en especie, valoración de lo donado o aportado.

d) Referencia a si el donativo o la aportación se perciben para las actividades prioritarias de mecenazgo que se señalen por Ley de Presupuestos Generales del Estado.

e) Información sobre las revocaciones de donativos y aportaciones que, en su caso, se hayan producido en el año natural.

f) Indicación de si el donativo o aportación da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las comunidades autónomas.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año, en relación con los donativos percibidos en el año inmediato anterior.

Esta declaración informativa se efectuará en la forma y lugar que determine el Ministro de Hacienda, quien podrá establecer los supuestos en que deberá presentarse en soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

**Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de internet, y se modifican los modelos de declaración 184, 187, 188, 193 normal y simplificado, 194, 196, 198, 215 y 345.**

La Orden HAC/3219/2003, de 14 de noviembre, aprobó el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador, y estableció las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de Internet.

Recientemente se han aprobado distintas disposiciones normativas que establecen nuevas obligaciones de información relativas al patrimonio de personas con discapacidad.

Concretamente, el artículo 104.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, establece la obligación de suministro de información de los contribuyentes de este impuesto que sean titulares del patrimonio protegido regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, de presentar una declaración en la que se indique la composición del patrimonio, las aportaciones recibidas y las disposiciones realizadas durante el periodo impositivo, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

El desarrollo reglamentario del precepto anterior se recoge en el artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. En este artículo se establece la obligación de los titulares de dichos patrimonios protegidos y, en caso de incapacidad de aquellos, de los administradores de dichos patrimonios, de remitir una declaración informativa sobre las aportaciones recibidas y las disposiciones realizadas durante cada año natural en la que, además de sus datos de identificación harán constar el nombre, apellidos e identificación fiscal tanto de los aportantes como de los beneficiarios de las disposiciones realizadas, el tipo, importe e identificación de las aportaciones recibidas así como de las disposiciones realizadas. La presentación de esta declaración informativa se realizará dentro del mes de enero de cada año, en relación con las aportaciones y disposiciones realizadas en el año inmediato anterior. Asimismo, se establece que la primera declaración informativa que se presente deberá ir acompañada de copia simple de la escritura pública de constitución del patrimonio protegido en la que figure la relación de bienes y derechos que inicialmente lo constituyeron, así como de la relación detallada de las aportaciones recibidas y disposiciones realizadas desde la fecha de constitución del patrimonio protegido hasta la de la presentación de esta primera declaración.

El propio artículo 71 mencionado atribuye al Ministro de Economía y Hacienda la competencia para establecer el modelo, la forma y el lugar de presentación de la declaración informativa a que se refiere este artículo, así como los supuestos en que deberá presentarse en soporte legible por ordenador o por medios telemáticos.

Con el fin de evitar la creación de nuevos modelos de declaraciones informativas y, teniendo en cuenta la naturaleza similar de esta nueva información a suministrar, con la que se incluye en la declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas, modelo 182, se ha considerado conveniente utilizar este modelo de declaración para suministrar la nueva información referente a los patrimonios de personas con discapacidad, lo que hace necesario aprobar un nuevo modelo para la incorporación de dicha información.

Con la presente orden se da cumplimiento a los mandatos reglamentarios, aprobando un modelo de declaración 182 adaptado a las disposiciones legales y reglamentarias, y derogando el hasta ahora vigente, aprobado por Orden HAC/3219/2003, de 14 de noviembre.

La declaración, modelo 182, va a seguir siendo de aplicación también para el suministro de información que se establece en el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo aprobado mediante Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre. En dicho Reglamento se da cumplimiento a la obligación prevista en el apartado 2 del artículo 24 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. De acuerdo con el mencionado apartado 2, las entidades que sean beneficiarias del régimen de incentivos fiscales al mecenazgo que se establece en el título III de la Ley 49/2002, han de remitir a la Administración tributaria, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente, la información relativa a las certificaciones que hayan expedido como justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles.

En desarrollo de este precepto, el artículo 6.º del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo ha establecido que las entidades beneficiarias a que se ha hecho referencia anteriormente han de remitir a la Administración tributaria una declaración informativa sobre las certificaciones emitidas por donativos, donaciones y aportaciones deducibles percibidos durante cada año natural, en la que, además de los datos de identificación, deberá constar determinada información referida a los donantes y aportantes: nombre y apellidos, razón o denominación social; número de identificación fiscal; importe del donativo o aportación y, si estos fueran en especie, valoración de lo donado o aportado; referencia a si el donativo o la aportación se perciben para las actividades prioritarias de mecenazgo que se señalen por Ley de Presupuestos Generales del Estado; información sobre revocaciones de donativos y aportaciones que, en su caso, se hayan producido en el año natural; e indicación de si el donativo o aportación da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las Comunidades Autónomas. El plazo previsto reglamentariamente para la presentación de esta declaración es el mes de enero de cada año, en relación con los donativos percibidos en el año inmediato anterior.

Igualmente, como venía realizándose, se ha de incluir dentro de la relación de donantes del modelo 182 a todos los contribuyentes y sujetos pasivos beneficiarios de la deducción por donativos; es decir, que además de a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se ha de incluir a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, que tienen derecho a deducción en la cuota, de acuerdo con lo previsto en la Ley 49/2002, y a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Destacar que, como consecuencia de la aprobación de la Ley Orgánica 8/2007 de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, a las donaciones a que fuere de aplicación el artículo 4.º de dicha Ley Orgánica, les serán de aplicación las deducciones previstas en la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al Mecenazgo. En consecuencia, y según dispone el artículo 105.2d) de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas y el artículo 69.2 del Real Decreto 439/2007 que aprueba el Reglamento de dicho impuesto, los partidos políticos deberán

presentar la declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas.

El propio artículo 6.º del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo atribuye al Ministro de Economía y Hacienda la competencia para determinar el lugar y forma de presentación de la declaración informativa, así como los supuestos en que deberá presentarse en soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

Asimismo, el modelo 182 va a seguir siendo de aplicación también para el suministro de información relativa a la percepción de donativos que den derecho a la deducción por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas prevista en el artículo 68.3.b) de la Ley del citado Impuesto, tal como se establece la obligación de dicho suministro en el artículo 105.2.d) de la Ley del citado Impuesto y en el artículo 69.2 del Reglamento del Impuesto.

El propio artículo 69.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas atribuye al Ministro de Economía y Hacienda la competencia para determinar el lugar y forma de presentación de la declaración informativa, así como los supuestos en que deberá presentarse en soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

Por lo que se refiere a las formas de presentación no se producen variaciones, salvo la desaparición de la modalidad de presentación de la declaración mediante soporte colectivo directamente legible por ordenador, que se elimina dada la escasa utilización de esta vía, en la actualidad, por los obligados tributarios.

(...)

En su virtud, dispongo:

**Artículo 1.º Aprobación del modelo 182.**

1. Se aprueba el modelo 182 «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes e Impuesto sobre Sociedades. Declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas», que figura en el anexo I de la presente orden. Dicho modelo se compone de los siguientes documentos:

- a) Hoja-resumen, que comprende dos ejemplares, uno para la Administración y otro para el interesado.
- b) Hojas interiores de relación de declarados, cada una de las cuales consta, asimismo, de dos ejemplares, uno para la Administración y otro para el interesado.
- c) Sobre anual para efectuar la presentación.

El número de justificante que habrá de figurar en el modelo 182 será un número secuencial cuyos tres primeros dígitos se corresponderán con el código 182.

2. Serán igualmente válidas las declaraciones que, ajustándose a los contenidos del modelo aprobado en la presente orden, se realicen en papel blanco con el módulo de impresión que, en su caso y a estos efectos, elabore la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Los datos impresos en estas declaraciones prevalecerán sobre las alteraciones o correcciones manuales que pudieran producirse sobre los mismos, por lo que éstas no producirán efectos ante la Administración tributaria.

Las declaraciones así generadas se presentarán en el sobre de retorno del Programa de Ayuda aprobado en el Anexo VI de la Orden EHA/702/2006, de 9 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2005, se establece el procedimiento de remisión del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las condiciones para su confirmación o suscripción, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos o telefónicos.

**Artículo 2.º Aprobación de los diseños físicos y lógicos a los que deberán ajustarse los soportes directamente legibles por ordenador.**



Se aprueban los diseños físicos y lógicos que figuran en el anexo II de la presente Orden, a los que deberán ajustarse los soportes directamente legibles por ordenador para su presentación en sustitución de las hojas interiores de relación de declarados correspondientes al modelo 182.

**Artículo 3.º** *Obligados a presentar el modelo 182.*

Deberán presentar la declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, las entidades receptoras de donativos, donaciones y aportaciones que den derecho a deducción por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o por el Impuesto sobre Sociedades cuando éstas hayan expedido certificación acreditativa del donativo, donación o aportación, los partidos políticos que perciban donaciones a las que resulten de aplicación las deducciones previstas en la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al Mecenazgo, según dispone el artículo 12.Dos de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, así como los titulares de patrimonios protegidos regulados por la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria, y, en caso de incapacidad de aquellos, los administradores de dichos patrimonios.

**Artículo 4.º** *Objeto y contenido de la información.*

1. Las entidades beneficiarias de donativos a las que se refiere el artículo 68.3.b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deberán hacer constar en la declaración informativa de donativos, aportaciones y disposiciones, de acuerdo con las especificaciones contenidas en el modelo, además de los datos de identificación de la entidad receptora de los donativos recibidos durante cada año natural, los siguientes datos referidos a los donantes y aportantes:

- a) Nombre y apellidos o, en su caso, razón o denominación social.
- b) Número de identificación fiscal.
- c) Importe del donativo.

d) Indicación de si el donativo da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las Comunidades Autónomas a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Las entidades beneficiarias del régimen de incentivos al mecenazgo que se establece en el Título III de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del régimen de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, deberán hacer constar, además, la razón o denominación social, y del resto de información que se ha señalado en el apartado anterior, la siguiente:

a) Valor de lo donado o aportado en el año natural, cuando se trate de donativos, donaciones o aportaciones en especie.

b) Referencia a si el donativo, donación o aportación le resulta de aplicación el régimen de mecenazgo prioritario previsto en el artículo 22 de la citada Ley 49/2002.

c) Información sobre las revocaciones de donativos, donaciones y aportaciones que, en su caso, se hayan producido en el año natural.

3. Los titulares de patrimonios protegidos regulados por la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria, y, en caso de incapacidad de aquellos, los administradores de dichos patrimonios deberán hacer constar, además de su nombre y apellidos, la siguiente información:

a) Nombre, apellidos e identificación fiscal de los aportantes y de los beneficiarios de las disposiciones realizadas.

b) Tipo, importe e identificación de las aportaciones recibidas así como de las disposiciones realizadas en el año natural.

4. Los titulares de patrimonios protegidos o, en su caso, los administradores de dichos patrimonios, mencionados en el apartado anterior, deberán presentar conjuntamente con la primera declaración informativa,

modelo 182, que se presente, bien mediante su introducción en el sobre de retorno que corresponda, o bien, de acuerdo con lo establecido en el artículo 10.2 de la presente orden cuando la declaración se presente por vía telemática, los siguientes documentos debidamente cumplimentados:

a) Copia simple de la escritura pública de constitución del patrimonio protegido en la que figure la relación de bienes y derechos que inicialmente lo constituyeron.

b) En su caso, la relación detallada de las aportaciones recibidas y disposiciones realizadas durante el período comprendido entre la fecha de constitución del patrimonio protegido y el año natural inmediato anterior, inclusive, a aquél por el que presenta esta primera declaración.

**Artículo 5.º** *Plazo de presentación del modelo 182.*

La presentación de la declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, modelo 182, tanto en impreso como en soporte directamente legible por ordenador o por vía telemática, se realizará en el mes de enero de cada año, en relación con los donativos, donaciones y aportaciones recibidas o disposiciones realizadas durante el año natural anterior.

Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 10.3 de esta orden.

**Artículo 6.º** *Forma de presentación del modelo 182.*

La declaración anual de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, modelo 182, se presentará con arreglo a los criterios que a continuación se especifican:

1. Las declaraciones que contengan hasta 100 registros de declarados relacionados en la declaración deberán presentarse, a elección del obligado tributario, a través de alguna de las siguientes formas:

a) En impreso, tanto si la declaración ha sido cumplimentada en un formulario ajustado al modelo 182 aprobado en el artículo 1.º de la presente orden, como si se trata de un impreso generado mediante la utilización del módulo de impresión desarrollado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

b) Por vía telemática a través de Internet, con arreglo a las condiciones generales y al procedimiento establecidos, respectivamente, en los artículos 9.º y 10 de la presente orden.

2. Las declaraciones que contengan más de 100 y hasta 49.999 registros de declarados relacionados en la declaración, así como, las que sin exceder de este último número correspondan a los obligados tributarios respecto de los cuales las funciones de gestión están atribuidas a alguna de las Unidades de Gestión de Grandes Empresas dependientes del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, deberán presentarse por vía telemática a través de Internet con arreglo a las condiciones generales y al procedimiento establecidos, respectivamente, en los artículos 9.º y 10 de la presente orden.

3. Las declaraciones que contengan más de 49.999 registros de declarados relacionados en la declaración deberán presentarse en soporte individual directamente legible por ordenador con arreglo a lo establecido en el artículo 8.º de la presente orden, el cual habrá de cumplir las siguientes características:

a) Tipo: CD-R (Compact Disc Recordable) de 12 cm.

b) Capacidad: hasta 700 MB.

c) Formato ISO/IEC DIS 9660:1999, con o sin extensión Joliet.

d) No multisesión.

**Artículo 7.º** *Lugar de presentación del modelo 182.*

1. La presentación de la declaración informativa de donativos, donaciones o aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, modelo 182, en la forma prevista en el artículo 6.º 1.a) de esta orden se presentará en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del obligado tributario o declarante.

Dicha presentación se efectuará, bien directamente o por correo certificado, utilizando el sobre anual que corresponda de los que se relacionan en el artículo 1.º de la presente orden, en el cual se habrá introducido previamente la siguiente documentación:

a) El «ejemplar para la Administración» de la hoja-resumen del modelo 182 debidamente cumplimentada, en la que deberá adherirse en el espacio correspondiente la etiqueta identificativa que suministra la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En el supuesto de no disponer de etiquetas identificativas se cumplimentarán la totalidad de los datos de identificación y se acompañará fotocopia de la tarjeta acreditativa del número de identificación fiscal.

b) Los «ejemplares para la Administración» de las hojas interiores del modelo 182 conteniendo la relación de declarados.

c) La documentación a que se refiere el artículo 4.º 4 de la presente orden en los casos en que proceda su presentación según dicho artículo.

2. La presentación de los soportes directamente legibles por ordenador conteniendo la «Declaración Informativa anual de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas» se realizará en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuyo ámbito territorial esté situado el domicilio fiscal del obligado tributario o declarante, o bien en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o en la Unidad de Gestión de Grandes Empresas, según proceda en función de la adscripción del obligado tributario.

A tal efecto, el obligado tributario deberá presentar además los siguientes documentos:

Los dos ejemplares, para la Administración y para el interesado, de la hoja-resumen del modelo 182, en cada uno de los cuales deberá adherirse en el espacio correspondiente la etiqueta identificativa que suministra la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En el supuesto de no disponer de etiquetas identificativas se cumplimentarán la totalidad de los datos de identificación.

Asimismo, dichos ejemplares deberán estar debidamente firmados, indicando en los espacios correspondientes la identidad del firmante, así como los restantes datos que en la citada hoja-resumen se solicitan.

Una vez sellado por la oficina receptora, el declarante retirará el «ejemplar para el interesado» de la hoja-resumen del modelo 182 presentado, que servirá como justificante de la entrega.

#### **Artículo 8.º** *Identificación de los soportes directamente legibles por ordenador del modelo 182.*

1. El soporte directamente legible por ordenador deberá tener una etiqueta adherida en el exterior, en la que se harán constar los datos que se especifican a continuación y, necesariamente, por el mismo orden:

a) Delegación, Administración o Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que se efectúe la presentación individual.

b) Ejercicio.

c) Modelo de presentación: 182.

d) Número de justificante de la hoja-resumen que se acompaña.

e) Número de identificación fiscal (N.I.F.) del declarante.

f) Apellidos y nombre, o razón social, del declarante.

g) Apellidos y nombre de la persona con quien relacionarse.

h) Número de teléfono y extensión de dicha persona.

i) Número total de registros.

Para hacer constar los referidos datos, bastará consignar cada uno de ellos precedido de la letra que le corresponda según la relación anterior.

En el supuesto de que el archivo conste de más de un soporte directamente legible por ordenador, todos llevarán su etiqueta numerada secuencialmente: 1/n, 2/n, etc., siendo «n» el número total de soportes, pero en la etiqueta del segundo y sucesivos volúmenes sólo será necesario consignar los datos indicados en las letras a), b), c), d), e) y f) anteriores.

2. Todas las recepciones de soportes legibles directamente por ordenador serán provisionales a resultas de su proceso y comprobación. Cuando no se ajusten al diseño y demás especificaciones establecidas en la presente orden, o cuando no resulte posible el acceso a la información contenida en los mismos, se requerirá al declarante para que en el plazo de diez días hábiles subsane los defectos de que adolezca el soporte directamente legible por ordenador presentado, transcurridos los cuales y de persistir las anomalías que impidan a la Administración tributaria el acceso a los datos exigibles, se tendrá por no válida la declaración informativa a todos los efectos, circunstancia esta que se pondrá en conocimiento del obligado tributario de forma motivada.

3. Por razones de seguridad, los soportes directamente legibles por ordenador no se devolverán, salvo que se solicite expresamente, en cuyo caso se procederá al borrado y entrega de los mismos u otros similares.

**Artículo 9.º** *Condiciones generales para la presentación telemática por Internet de las declaraciones correspondientes al modelo 182.*

1. Condiciones para la presentación. La presentación telemática de las declaraciones correspondientes al modelo 182 estará sujeta a las siguientes condiciones:

a) El declarante deberá disponer de Número de Identificación Fiscal (NIF).

b) El declarante deberá tener instalado en el navegador un certificado de usuario X.509.V3 expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda, o cualquier otro certificado electrónico admitido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de acuerdo con lo previsto en la Orden HAC/1181/2003, de 12 de mayo, por el que se establecen normas específicas sobre el uso de la firma electrónica en las relaciones tributarias por medios electrónicos, informáticos y telemáticos con la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Si la presentación telemática va a ser realizada por una persona o entidad autorizada para presentar declaraciones en representación de terceras personas, será esta persona o entidad autorizada quien deberá tener instalado en el navegador su certificado de usuario.

2. Para efectuar la presentación telemática de las declaraciones correspondientes a los modelos 182, el declarante, o, en su caso, el presentador autorizado, deberá utilizar previamente un programa de ayuda para obtener el fichero con la declaración a transmitir. Este programa de ayuda podrá ser el desarrollado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria para las declaraciones correspondientes a los citados modelos u otros que obtengan un fichero con el mismo formato.

El contenido de dichos ficheros se deberá ajustar a los diseños de registros tipo 1 y tipo 2 establecidos en el anexo II de esta orden.

3. Presentación de declaraciones con deficiencias de tipo formal. En aquellos casos en que se detecten anomalías de tipo formal en la transmisión telemática de declaraciones, dicha circunstancia se pondrá en conocimiento del declarante por el propio sistema mediante los correspondientes mensajes de error, para que proceda a su subsanación.

4. Las personas o entidades autorizadas a presentar por vía telemática declaraciones en representación de terceras personas, de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre, que desarrolla la colaboración social en la gestión de los tributos para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios y en la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos, y se extiende ésta expresamente a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros modelos tributarios, podrán hacer uso de dicha facultad respecto de la declaración a que se refiere esta orden.

**Artículo 10.** *Procedimiento para la presentación telemática por Internet de las declaraciones correspondientes al modelo 182.*

1. El procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones será el siguiente:

a) El declarante se conectará a la página de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, dirección electrónica [www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es) y seleccionará, dentro de la Oficina Virtual, el concepto fiscal y el tipo de declaración a transmitir.

b) A continuación, procederá a transmitir la correspondiente declaración con la firma electrónica generada al seleccionar el certificado de usuario X.509.V3 expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda, o cualquier otro certificado electrónico admitido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Si el presentador es una persona o entidad autorizada para presentar declaraciones en representación de terceras personas, se requerirá una única firma, la correspondiente a su certificado.

c) Si la declaración es aceptada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria le devolverá en pantalla los datos del registro tipo 1 validados con un código electrónico de 16 caracteres, además de la fecha y hora de presentación.

En el supuesto de que la presentación fuese rechazada, se mostrarán en pantalla los datos del registro tipo 1, y la descripción de los errores detectados. En este caso, se deberá proceder a subsanar los mismos con el programa de ayuda con el que se generó el fichero o repitiendo la presentación si el error fuese originado por otro motivo.

El presentador deberá imprimir y conservar la declaración aceptada, así como el registro tipo 1 debidamente validado con el correspondiente código electrónico.

2. Cuando la declaración informativa, modelo 182, se presente por vía telemática y las personas obligadas a presentar la declaración deban acompañar a la misma los documentos que se indican en el artículo 4.º 4 de la presente orden, dichos documentos se presentarán en el registro telemático general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para lo cual el declarante deberá conectarse a la página de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, dirección electrónica [www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es) y seleccionar, dentro de la Oficina Virtual, la opción de acceso al registro telemático de documentos y, dentro de ésta, la referida a los modelos correspondientes a los que se incorporará la documentación y proceder a enviar los documentos de acuerdo con el procedimiento con el procedimiento previsto en la Resolución de 23 de agosto de 2005, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se regula la presentación de determinados documentos electrónicos en su registro telemático general.

3. En aquellos supuestos en que por razones de carácter técnico no fuera posible efectuar la presentación por Internet en el plazo a que se refiere el artículo 5.º de esta orden, dicha presentación podrá efectuarse durante los tres días naturales siguientes al de finalización del mencionado plazo.

#### **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.**

##### **Artículo 42. Responsables solidarios.**

1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

#### **Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.**

##### **Artículo 3.º Identificación formal.**

1. Los sujetos obligados identificarán a cuantas personas físicas o jurídicas pretendan establecer relaciones de negocio o intervenir en cualesquiera operaciones.

En ningún caso los sujetos obligados mantendrán relaciones de negocio o realizarán operaciones con personas físicas o jurídicas que no hayan sido debidamente identificadas. Queda prohibida, en particular, la apertura, contratación o mantenimiento de cuentas, libretas, activos o instrumentos numerados, cifrados, anónimos o con nombres ficticios.

2. Con carácter previo al establecimiento de la relación de negocios o a la ejecución de cualesquiera operaciones, los sujetos obligados comprobarán la identidad de los intervinientes mediante documentos fehacientes. En el supuesto de no poder comprobar la identidad de los intervinientes mediante documentos fehacientes en un primer momento, se podrá contemplar lo establecido en el artículo 12, salvo que existan elementos de riesgo en la operación.

Reglamentariamente se establecerán los documentos que deban reputarse fehacientes a efectos de identificación.

3. En el ámbito del seguro de vida, la comprobación de la identidad del tomador deberá realizarse con carácter previo a la celebración del contrato. La comprobación de la identidad del beneficiario del seguro de vida deberá realizarse en todo caso con carácter previo al pago de la prestación derivada del contrato o al ejercicio de los derechos de rescate, anticipo o pignoración conferidos por la póliza.

#### **Artículo 4.º Identificación del titular real.**

1. Los sujetos obligados identificarán al titular real y adoptarán medidas adecuadas a fin de comprobar su identidad con carácter previo al establecimiento de relaciones de negocio o a la ejecución de cualesquiera operaciones.

2. A los efectos de la presente Ley, se entenderá por titular real:

a) La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones.

b) La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica. Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea o de países terceros equivalentes.

c) La persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25 por ciento o más de los bienes de un instrumento o persona jurídicas que administre o distribuya fondos, o, cuando los beneficiarios estén aún por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa principalmente la persona o instrumento jurídicos.

3. Los sujetos obligados recabarán información de los clientes para determinar si éstos actúan por cuenta propia o de terceros. Cuando existan indicios o certeza de que los clientes no actúan por cuenta propia, los sujetos obligados recabarán la información precisa a fin de conocer la identidad de las personas por cuenta de las cuales actúan aquéllos.

4. Los sujetos obligados adoptarán medidas adecuadas al efecto de determinar la estructura de propiedad o de control de las personas jurídicas.

Los sujetos obligados no establecerán o mantendrán relaciones de negocio con personas jurídicas cuya estructura de propiedad o de control no haya podido determinarse. Si se trata de sociedades cuyas acciones estén representadas mediante títulos al portador, se aplicará la prohibición anterior salvo que el sujeto obligado determine por otros medios la estructura de propiedad o de control. Esta prohibición no será aplicable a la conversión de los títulos al portador en títulos nominativos o en anotaciones en cuenta.

#### **Artículo 39. Fundaciones y asociaciones.**

El Protectorado y el Patronato, en ejercicio de las funciones que les atribuye la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, y el personal con responsabilidades en la gestión de las fundaciones velarán para que éstas no sean utilizadas para el blanqueo de capitales o para canalizar fondos o recursos a las personas o entidades vinculadas a grupos u organizaciones terroristas.

A estos efectos, todas las fundaciones conservarán durante el plazo establecido en el artículo 25 registros con la identificación de todas las personas que aporten o reciban a título gratuito fondos o recursos de la fundación, en los términos de los artículos 3.º y 4.º de esta Ley. Estos registros estarán a disposición del Protectorado, de la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias o de sus órganos de apoyo, así como de los órganos administrativos o judiciales con competencias en el ámbito de la prevención o persecución del blanqueo de capitales o del terrorismo.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores será asimismo de aplicación a las asociaciones, correspondiendo en tales casos al órgano de gobierno o asamblea general, a los miembros del órgano de representación que gestione los intereses de la asociación y al organismo encargado de verificar su constitución, en el ejercicio de las funciones que tiene atribuidas por el artículo 34 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, cumplir con lo establecido en el presente artículo.

Atendiendo a los riesgos a que se encuentre expuesto el sector, podrán extenderse reglamentariamente a las fundaciones y asociaciones las restantes obligaciones establecidas en la presente Ley.

**Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.**

#### **Artículo 42. Fundaciones y asociaciones**

1. Las fundaciones y asociaciones identificarán y comprobarán la identidad de todas las personas que reciban a título gratuito fondos o recursos. Cuando la naturaleza del proyecto o actividad haga inviable la identificación individualizada o cuando la actividad realizada conlleve un escaso riesgo de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo, se procederá a la identificación del colectivo de beneficiarios y de las contrapartes o colaboradores en dicho proyecto o actividad.

2. Las fundaciones y asociaciones identificarán y comprobarán la identidad de todas las personas que aporten a título gratuito fondos o recursos por importe igual o superior a 100 euros.

3. Sin perjuicio de lo prevenido en el artículo 39 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, y de las obligaciones que les resulten aplicables de acuerdo con su normativa específica, las fundaciones y asociaciones aplicarán las siguientes medidas:

a) Implementar procedimientos para garantizar la idoneidad de los miembros de los órganos de gobierno y de otros puestos de responsabilidad de la entidad.

b) Aplicar procedimientos para asegurar el conocimiento de sus contrapartes, incluyendo su adecuada trayectoria profesional y la honorabilidad de las personas responsables de su gestión.

c) Aplicar sistemas adecuados, en función del riesgo, de control de la efectiva ejecución de sus actividades y de la aplicación de los fondos conforme a lo previsto.

d) Conservar durante un plazo de diez años los documentos o registros que acrediten la aplicación de los fondos en los diferentes proyectos.

e) Informar al Servicio Ejecutivo de la Comisión de los hechos que puedan constituir indicio o prueba de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo.

f) Colaborar con la Comisión y con sus órganos de apoyo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley 10/2010, de 28 de abril.

4. Las Administraciones Públicas o sus organismos dependientes que otorguen subvenciones a asociaciones y fundaciones, así como los Protectorados y los organismos encargados de la verificación de la

constitución de asociaciones mencionados en el artículo 39 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, comunicarán al Servicio Ejecutivo de la Comisión aquellas situaciones que detecten en el ejercicio de sus competencias y que puedan estar relacionadas con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo. Dichos organismos informarán razonadamente a la Secretaría de la Comisión cuando detecten incumplimientos de las obligaciones establecidas en el artículo 39 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, o de lo dispuesto en este artículo.



## 14.- BIBLIOGRAFÍA

ALGUACIL MARÍ, P. [et al.]. (2005): *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social. Cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo, empresas de inserción social*. Aranzadi, Navarra.

ALLI TURRILLAS, J.C. (2012): "Origen, crisis jurídica y cambios en ciernes en la regulación del sector no lucrativo de tipo "fundacional" en los EE.UU.". *Revista Española del Tercer Sector*, 21, pp. 197-228.

ALLI TURRILLAS, J.C. (2010): *Fundaciones y Derecho Administrativo*. Marcial Pons, Madrid.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M. & CAAMAÑO ANIDO, M. (Dir.) & GARCÍA NOVOA, C. & MAGRANER MORENO, F. & MERINO JARA, I. & SÁNCHEZ PEDROCHE, A. (2013): *Derecho y Práctica Tributaria*. Kluwer España, Valencia.

ALONSO ALONSO, R. (2007): *Impuesto sobre Sociedades. Casos prácticos*. Centro de Estudios Financieros, Madrid.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (2007): "Operaciones vinculadas, elusión y fraude fiscal". *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 295, pp.69-95.

ALTAMIRANO ALEJANDRO, C. (2012): *Derecho Tributario. Teoría General*. Marcial Pons, Madrid.

ARIAS ABELLÁN, M.D. (2013): "Sobre la prescripción de las obligaciones de los responsables tributarios: el régimen contenido en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude". *Revista Española de Derecho Financiero*, 158.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (AEDAF) (2011): *Régimen fiscal especial de las operaciones de reestructuración empresarial: observaciones y propuestas de la AEDAF*.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (2012): Documentos AECA. Serie Entidades sin Fines Lucrativos. *Indicadores para Entidades Sin Fines Lucrativos*. Documento nº3.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES (AEF) (2014): *El Sector Fundacional en España: Atributos fundamentales (2008-2012). Segundo Informe*. Juan José RUBIO GUERRERO, J.J. & SOSVILLA RIVERO, S. & MÉNDEZ PICAZO, M.T. Informe realizado para el Instituto de Análisis Estratégico.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES (AEF): *Código de Buen Gobierno y Buenas Prácticas de Gestión para las Fundaciones*.

BADENES GASSET, R. (1977): *Las Fundaciones de Derecho Privado, doctrina y textos legales*. Acervo, Barcelona.

BALLARÍN HERNÁNDEZ, R. (2008): *Art.28. Autocontratación en Comentarios a la Ley de Fundaciones*. Coord. OLAVARRÍA IGLESIAS, J. Tirant lo Blanch, Valencia.

BANACLOCHE, J. (2007): "Fraude previsto". *Revista Impuestos*. Quincena del 15 al 31 Enero. LA LEY.

BAREA TEJEIRO, J. & MONZÓN CAMPOS, J.L. (2011): *Las cuentas satélite de las fundaciones privadas al servicio de los hogares y de las obras sociales de las Cajas de Ahorro*. Fundación de Las Cajas de Ahorros (FUNCAS).

BARRERO VARA, G. (1987): *La Rendición de Cuentas en las Fundaciones Benéfico-Asistenciales; nueva normativa económico social*. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid.

BAS SORIA, J. (2013): "Socios y administradores responsables y sucesores de las deudas sociales". *Revista Tributaria: Oficinas Liquidadoras*. Nº 39 de abril a junio de 2013, pp. 10-29.

BAS SORIA, J. (2009): *El cálculo del Impuesto sobre Sociedades con el nuevo PGC*. Ediciones CEF, Madrid.

BELTRÁN SÁNCHEZ, E. (2012): "Las entidades del tercer sector y el concurso de acreedores". *Revista Española del Tercer Sector*, 21, pp. 93-116, Madrid.

BENEYTO BERENGUER, R. (2013): *Reflexión y perspectivas de futuro de las fundaciones autónomas*. Editorial Aranzadi, S.A., Navarra.

BENEYTO BERENGUER, R. (2007): *Las fundaciones religiosas de las Iglesia Católica Fundaciones pías autónomas*. Asociación Española de Fundaciones.

BENEYTO BERENGUER, R. (1996): *Fundaciones Sociales de la Iglesia Católica: Conflicto Iglesia-Estado*. Edicep, Valencia.

BENEYTO FELIU, J. (2004): *Instituciones de Derecho Privado*. Tomo I, Volumen 3º. Consejo General del Notariado. Thomson-Civitas, Madrid.

BENEYTO PÉREZ, J.M. (Dir.) & RINCÓN GARCÍA LOYGORRI, A. (Coord.) (2007): *Tratado de fundaciones*. Bosch, Barcelona.

BERGÓS CIVIT, R. & BERGÓS CIVIT, G. & GÓMEZ FERRER, R. (2009): *Código de fundaciones legislación estatal y autonómica*. Difusión Jurídica y Temas de Actualidad, Barcelona.

BERGÓS CIVIT, R.; BERGÓS CIVIT, G.; GÓMEZ FERRER, R. (2008): *Todo sobre las Fundaciones: manual, legislación y formularios*. Grupo Difusión, Barcelona.

BERGÓS CIVIT, R. (2005): "Régimen fiscal del patrocinio y mecenazgo" en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*. MUÑOZ MACHADO, S. & CRUZ AMORÓS & DE LORENZO GARCÍA (Directores). Iustel, Madrid.

BLANCO RUIZ, J.F. (1987): *El Protectorado de Fundaciones en el Real Decreto e Instrucción de 14 de Marzo de 1899. Estudio crítico, comentarios y concordancias*. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid.

BLASCO MERINO, J. (2015): "Modificaciones introducidas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, en el Impuesto sobre Sociedades (segunda parte)." *RCyT CEF*, núm. 384, pp. 45-86.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. & BOAL VELASCO, N. & GUZMÁN RAJA, I. & RÚA ALONSO DE CORRALES, E. & UREÑA GARCÍA, L. (2013): *La contabilidad de fundaciones y*

*asociaciones. Aplicación práctica del Plan contable de las entidades sin fines lucrativos.* Ediciones Cinca, Madrid.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2013): *Los incentivos fiscales al mecenazgo en Estados Unidos. ¿Qué podemos aprender con vistas a la reforma de la Ley 49/2002?. Anuario de Derecho de Fundaciones 2012.* Iustel, Madrid.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. & MARTÍN DÉGANO, I. (2012): *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones).* Ediciones CEF, Madrid.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2012): “Operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades y entidades no lucrativas: una relación imposible”. *Revista Quincena Fiscal*, Abril. Recurso electrónico.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2012): “Efectos fiscales de la adaptación contable de las Entidades sin Fines Lucrativos (RD 1491/2011)”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 351, pp. 5-38.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2011): “Cuestiones conflictivas de las exenciones subjetivas y entidades parcialmente exentas en el IS (Arts. 9, 120 a 122 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades)”, *Quincena Fiscal*, nº 4, 2011, pp. 120-121.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2009): *El régimen impositivo de las entidades y actividades educativas. IVA, sociedades, renta, no residentes e impuestos locales.* Thomson Aranzadi, Navarra.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2009): *Entregas dinerarias sin contraprestación concedidas por las fundaciones públicas.* Asociación Española de Fundaciones.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2007): *Análisis crítico del IVA en las entidades sin fin de lucro.* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2005): *El Régimen Tributario de las Actividades y Operaciones Gratuitas en el IVA - Un estudio del autoconsumo de las fundaciones.* Asociación Española de Fundaciones .Colección: Biblioteca Básica Número: 2.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2005): “El Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fin de lucro privilegiadas” en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de*

*Mecenazgo*. MUÑOZ MACHADO, S. & CRUZ AMORÓS & DE LORENZO GARCÍA (Dir.). Iustel, Madrid.

BLÁZQUEZ LIDOY, A (2004): “Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión”. *RCyT. CEF*, 255, pp.3-70

BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2002): *El IVA en las Entidades no Lucrativas - Cuestiones teóricas y casos prácticos*. Centro de Estudios Financieros. Madrid.

BOAL VELASCO, N. & RÚA ALONSO DE CORRALES, E. (2013): “El nuevo plan contable para entidades sin fines de lucro”. *Anuario de Derecho de Fundaciones 2012*. Iustel, Madrid.

BORRÁS AMBLAR, F. (2015: 44): “Primeras reflexiones de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades”. *RCyT CEF*, núm. 2015, pp. 1-67.

BROSETA PONT, M. (1994): *Manual de Derecho Mercantil*. Tecnos S.A., Madrid.

BUENO MALUENDA, C. (2011): “La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso [artículo 43.1 c) LGT]”. En obra colectiva *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*. LA LEY Ref. CISS 22221/2011, Madrid.

CABALLERO SÁNCHEZ (2005): “Autorizaciones, intervención temporal y recursos” en la obra *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*. Fundación ONCE. Iustel, Madrid.

CABRA DE LUNA, M.A & LÓPEZ ÁLVAREZ, P. (2012): “Nuevos desarrollos legales en la Unión Europea: Retos y oportunidades para el Tercer Sector”. *Revista Española del Tercer Sector*, 21, pp. 173-196.

CABRA DE LUNA, M.A (2010): ¿Qué podemos hacer frente a la crisis económica? *Cuadernos de la Asociación Española de Fundaciones*, 21, pp. 6-7.

CABRA DE LUNA, M.Á. & DE LORENZO GARCÍA, R. (2005): “El Protectorado” en *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*. Fundación ONCE. Iustel, Madrid.

CABRA DE LUNA, M.Á. & FRAGUAS GARRIDO, B. (2004): *¿Qué son y qué quieren ser las Fundaciones españolas? - Una aproximación a sus roles y su futuro en el marco europeo*. Fundación Vodafone España.

CAFFARENA LAPORTA, J. (2009): "Las fundaciones: fines de interés general, beneficiarios y cláusulas de reversión" en *Anuario de Derecho de Fundaciones*, pp. 29-58. Iustel Portal del Derecho, S.A., Madrid.

CAFFARENA LAPORTA, J. (2005): "La constitución de las fundaciones" en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*. MUÑOZ MACHADO, S. & CRUZ AMORÓS & DE LORENZO GARCÍA (Dir.). Iustel, Madrid.

CALVO ORTEGA, R. (2010): "Tercer Sector y Estado Social" en la obra colectiva *Tratado de Fundaciones* (DE LORENZO GARCÍA, R. & PIÑAR MAÑAS, J.L. & SANJURJO GONZÁLEZ, T., (Dir.)). Aranzadi Thomson Reuters, Navarra.

CALVO ORTEGA, R. (2005): Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica, en CALVO ORTEGA, R. (Dir.): *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social*", Thomson-Aranzadi, Navarra.

CALVO ORTEGA, R. (2004): «Obligados tributarios», en la obra colectiva (Dir.: Calvo Ortega, R. y Coord.: Tejerizo López, J.M.) *Comentarios a la Ley General Tributaria*. Thomson-Civitas, Madrid.

CALVO ORTEGA, R. (2001): "La fundaciones de exención plena y el principio de igualdad tributaria" en YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. (Coord.): *Fundaciones y mecenazgo. Régimen fiscal*. Comares, Granada.

CALVO VÉRGEZ, J. (2012): "La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas." *Crónica Tributaria*. IEF, 143/2012, pp. 7-56.

CALVO VÉRGEZ, J. (2011): "Análisis de los distintos conceptos mercantiles sobre los que opera el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea. Su proyección fiscal". Capítulo 2 de *Fusiones y escisiones de sociedades aspectos prácticos fiscales y contables*. LA LEY 14711/2011, Madrid

CALVO VÉRGEZ, J. (2009): "El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria solidaria" *RCyT. CEF*, núm. 310. pp. 1-26.

CARBAJO VASCO, D. (2012): "Sentido oportunidad y reforma de la fiscalidad del Tercer Sector". *Revista Española del Tercer Sector*, 21, Mayo-agosto 2012, pp.117-142.

CARBAJO VASCO, D. (2006): "Los Beneficios Fiscales del Mecenazgo". *Revista Española del Tercer Sector*, núm. 2 Enero-Abril 2006, pp. 71-122.

CARBALLEIRA RIVERA, M.T. (2009): *Fundaciones y Administración pública*, Atelier, Madrid.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2011): "Ámbito subjetivo de las operaciones vinculadas: noción de vinculación", en Régimen fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación. CISS. Madrid. Recurso electrónico. Ref. CISS 13564/2011.

CARRANCHO HERRERO, M.T. (1997): "La Constitución de Fundaciones". *Biblioteca de Derecho Privado*, 83, pp.45 y ss. Bosch, Barcelona.

CARRERAS MANERO, O. (2013): "Aspectos problemáticos de la sucesión de las personas jurídicas y de las entidades sin personalidad a la luz de las últimas modificaciones en relación con la lucha contra el fraude fiscal". *Revista Técnica Tributaria*, 103. Asociación Española de Asesores Fiscales.

CASANELLAS CHUECOS, M. (2003): *El nuevo régimen tributario del mecenazgo - Ley 49/2002, de 23 de diciembre*. Marcial Pons, Madrid.

CASTÁN TOBEÑAS, J. (1987): *Derecho Civil Español Común y Foral*. Reus S.A., Madrid.

CASTILLO SOLSONA, M. M. (2011): *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*. La Ley, Madrid.

CAYÓN GALIARDO, A. (2011): "La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades. Administradores de personas jurídicas que hubiesen cometido una infracción tributaria" en *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*. LA LEY, Madrid.

CAZORLA PRIETO, L.M. (2013): *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Editorial Aranzadi, S.A.

CAZORLA PRIETO, L.M. & BLÁZQUEZ LIDOY, A. & DURÁN RIVACOBIA, R. & GARCÍA DELGADO, J.L. & GONZÁLEZ- SÁNCHEZ, P. & JIMÉNEZ JIMÉNEZ, J.C. & DE ROS CEREZO, R.M. & MENÉNDEZ GARCÍA, P. & SALA ARQUER, J.M. & SANTOS MORÓN, M.J. & TRIGUERO CANO, Á. (2011): *Fundaciones. Problemas actuales y reforma legal*. Aranzadi Thomson Reuters, Navarra.

CEA MOURE, R. & ACEITUNO ACEITUNO, P. & CASADO SÁNCHEZ, J.L. (2012): "Buscando nuevos caminos para la implantación de la responsabilidad social cooperativa. Un análisis desde la formación empresarial". *Centro de Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, 347, pp. 125-162.

CORDÓN EZQUERRO, T. (2014): "Ámbito subjetivo de las operaciones vinculadas en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: Perímetro de vinculación". *Crónica Tributaria*. Núm. 152/2014, pp. 89-116.

CERVANTES SÁNCHEZ RODRIGO, C.J. & DE DIEGO RUIZ, R. & MEJÍAS LÓPEZ, M. & PLAZA ALONSO, A. & RUIS GÓMEZ, E. (2004): *Guía de la Ley General Tributaria*. CISS, Valencia.

COLLADO YURRITA, M.A & LUCHENA MOZO, G.M. (2013): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Atelier, Madrid.

COLM, G. (1948): ¿Por qué la Hacienda Pública? En *Lecturas de Hacienda Pública*. Ed. CORONA, J.F. (1994). Minerva Ediciones, Madrid.

CORCUERA TORRES, A. (2010): "La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas y las entidades locales respecto al régimen fiscal de las fundaciones" en la obra colectiva *Tratado de Fundaciones* (DE LORENZO GARCÍA, R. & PIÑAR MAÑAS, J.L. & SANJURJO GONZÁLEZ, T., (Dirs.)). Aranzadi Thomson Reuters, Navarra.

CORDÓN EZQUERRO, T. (2010): *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*. Centro de Estudios Financieros, Madrid.



CRUZ AMORÓS, M. (2009): "El régimen especial del IVA en las Fundaciones" en *Anuario de Derecho de Fundaciones 2009*. Iustel, Madrid.

CRUZ AMORÓS, M. (2009): "El futuro de la fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo en España: retos de la globalización". *Cuadernos de la Asociación de Fundaciones*, 16, pp. 14-17.

CRUZ AMORÓS, M. (2005): "Ámbito de aplicación y normas generales del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos" en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*. MUÑOZ MACHADO, S. & CRUZ AMORÓS, M. & DE LORENZO GARCÍA, R. (Directores). Iustel, Madrid.

CRUZ AMORÓS, M. & LÓPEZ RIBAS, S. (2004): *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*. CIDEAL, Madrid.

CUENCA GARCÍA, Á. (2005): "Artículo 25. Contabilidad, auditoría y plan de actuación" en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Fundaciones* (Coord.: OLAVARRÍA IGLESIA, J.). Tirant lo Blanch, Valencia.

CUÑAT EDO, V. & CUENCA GARCÍA, M.A. (2005): "Artículo 34. Protectorado"; "Artículo 35. Funciones del Protectorado" en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Fundaciones* (Coord.: OLAVARRÍA IGLESIA, J.). Tirant lo Blanch, Valencia.

CHAVES ÁVILA, R. & PÉREZ DE URALDE, J.M. (Dirs.) (2013): *La economía social y la cooperación al desarrollo*. Una perspectiva internacional. Universitat de València, Valencia.

CHAVES ÁVILA, R. & MONZÓN CAMPOS, J.L. (2005): *La Economía Social en la Unión Europea*. Comité Económico y Social Europeo. N° CESE/COMM/05/2005

DE CASTRO LUCINI (1991): *Temas de Derecho Mercantil*. AGISA. Madrid.

DE LORENZO GARCÍA, R., PIÑAR MAÑAS, J.L. y SANJURJO GONZÁLEZ, T. (2011): "Reflexiones en torno a las fundaciones y propuestas de futuro", *Anuario de Derecho de Fundaciones 2011*, Iustel, Madrid.

DE LORENZO GARCÍA, R. (1995): "Responsabilidad de los patronos" en *Comentarios a las Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*. Escuela Libre Editorial, pp. 127-146.

DE LUIS DÍAZ, F. (1998): *Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos*, Técnicas de Derecho Reunidas, Madrid.

DE PRIEGO FERNÁNDEZ, V. (2004): “Consideraciones sobre las competencias del Estado y de las comunidades autónomas en materia de fundaciones”. *Revista de Derecho Privado*, 9-10. Vlex.

DE PRIEGO FERNÁNDEZ, V. (2004): *El negocio fundacional y la adquisición de la personalidad jurídica de las Fundaciones*. Dykinson, Madrid.

DE PRIEGO FERNÁNDEZ, V. (2003): “Interés General e Indeterminación de los Beneficiarios en las Fundaciones”. *Revista de Derecho Privado*, Noviembre-Diciembre 2003, pp. 736- 737.

DEL CAMPO ARBULO, J.A. (2007): “Fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos”, en BENEYTO PÉREZ, J. M. (Dir.): *Tratado de Fundaciones*, Bosch, Barcelona, 2007, Vol. 2, pp. 1003-1043.

DÍEZ-OCHOA AZAGRA, J.M. (2013): *Derecho Tributario y procedimientos de desarrollo. Comentarios y casos prácticos*. Centro de Estudios Financieros, Madrid.

DÍEZ PIZAZO, L. & GULLÓN, A. (1982): *Sistema de Derecho Civil*. Tecnos, Madrid.

DOPICO GÓMEZ-ALLER, J. (2013): “Las fundaciones ante el régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas”. *Anuario de Derecho de Fundaciones 2012*. Iustel, Madrid.

DURÁN RIVACOBBA, R. (1996): *“El Negocio Jurídico Fundacional”*. Aranzadi. Madrid.

EMBED IRUJO, J. M. (2011): *“Las fundaciones y el derecho de grupos de empresas. Estudios jurídicos en homenaje a Vicente L. Montés Penadés I coord.. por Francisco de Paula Blasco Gascó, Vol. I, 2011 (Tomo I), págs. 897-918. DIALNET*

EMBED IRUJO, J.M. (2011): “La incesante reforma del Derecho español de sociedades”. *Cuaderno de derecho y comercio*, 55, pp. 15-36. DIALNET

EMBED IRUJO, J.M. (2010): "La inserción de la fundación en un grupo de empresas: problemas jurídicos". *Revista de Derecho Mercantil*, 278, pp. 1053-1400. DIALNET

EMBED IRUJO, J.M. (2010): "Notas sobre el régimen jurídico de las entidades sin ánimo de lucro...", op. cit., pág. 94; PEÑALOSA ESTEBAN. I y SANJURJO GONZÁLEZ, T., "Órganos de gobierno y relación con los poderes públicos" en DE LORENZO, R., PIÑAR, J. L., SANJURJO, T. (Dirs.), *Tratado de Fundaciones*, Aranzadi (2010), págs. 236 y 237.

EMBED IRUJO, J.M. (2009): "Obligaciones y Responsabilidad de los Patronos" en la obra colectiva *Anuario de Fundaciones 2009*. Pág. 142. Iustel, Madrid.

EMBED IRUJO, J. M. (2007): "El ejercicio de actividades empresariales por las fundaciones (fundación-empresa y fundación con empresa): su significado en el régimen jurídico de las cajas de Ahorros en España". *Perspectivas del sistema financiero*, Nº91, 2007, págs. 29-73. DIALNET

EMBED IRUJO, J.M. (2005): "Gobierno de la fundación" en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*. MUÑOZ MACHADO, S. & CRUZ AMORÓS & DE LORENZO GARCÍA (Directores). Iustel, Madrid.

EMBED IRUJO, J.M. (2004): "Fundaciones y actividades empresariales en el Derecho español" *Derecho de los negocios*, 231, pp. 3-14. DIALNET

EMBED IRUJO, J. M. (2003): "Notas sobre el régimen jurídico de las entidades sin ánimo de lucro, su estructura interna y la responsabilidad de sus órganos gestores (especial referencia a las fundaciones)". *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, 7 - I/2003, pp. 95 y ss.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (2008): *Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos*, en Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala, pp. 687-723. Dykinson . Madrid.

ESPÍN CÁNOVAS, D. (1957): *Manual de Derecho Civil Español*. Volumen I. Parte General. Revista de Derecho Privado, Madrid.

FALCÓN Y TELLA, R. (2013): *Derecho Financiero y tributario (Parte General)*. Universidad Complutense de Madrid, Madrid.

FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.J. & ÁLVAREZ CARRIAZO, J.L. (2008): *Contabilidad de Sociedades*. Centro de Estudios Financieros, Madrid.

FERNÁNDEZ RIVAYA, J. (2003): *Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al Mecenazgo y Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones*. La Ley Actualidad. 2003

FERRANDO VILLALBA, M.T. (2005): "Artículo 12. Dotación" en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Fundaciones* (Coord.: OLAVARRÍA IGLESIA, J.). Tirant lo Blanch, Valencia.

FRESNO GARCÍA, J.M. (2010): "Retos del Tercer Sector en tiempos de encrucijada" en la obra colectiva *Tratado de Fundaciones* (DE LORENZO GARCÍA, R. & PIÑAR MAÑAS, J.L. & SANJURJO GONZÁLEZ, T., (Dir.). Aranzadi Thomson Reuters, Navarra.

FUENTES PERDOMO, J. (2003): Tesis doctoral "Las entidades no lucrativas: su información contable desde el enfoque del marco conceptual". Dirs. BALBOA LA CHICA, J.M. & RODRÍGUEZ ARIZA, L.

GALIANA SAURA, Á. & ANDREU LLOVET, R. (2014): "Entre la oscuridad de la noche y la luz del día: transparencia, indeterminación y una casa de cristal en construcción". *Revista CEFLEGAL. CEF*, núm 167 (diciembre 2014), pp. 65-112.

GALINDO MARTÍN, M.A. & RUBIO GUERRERO, J.J. & SOSVILLA RIVERO, S. (2012): *El Sector Fundacional en España. Atributos fundamentales (2008-2009)*. Asociación Española de Fundaciones. Instituto de Análisis Estratégico de Fundaciones, Madrid.

GARCÍA-MAURIÑO BLANCO, E. (2004): Régimen Fiscal de las entidades sin ánimo de lucro. Centro de Estudios Ramón Areces.

GARCÍA CASTELLVÍ, A. (2006): *La contabilidad de las fundaciones y asociaciones*. Ediciones Gestión, Barcelona.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (1992): "Constitución, fundaciones y sociedad civil" en *Las Fundaciones y la Sociedad Civil*. VV.AA. Civitas, Madrid.

GARCÍA DELGADO, J.L. (Dir.). (2009): *Las cuentas de la economía social. Magnitudes y financiación del tercer sector en España, 2005*. Civitas, Madrid

GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, J. & PINDADO GARCÍA, F. (2010): “Concepto y ámbito subjetivo de aplicación” en la obra colectiva *Tratado de Fundaciones* (DE LORENZO GARCÍA, R. & PIÑAR MAÑAS, J.L. & SANJURJO GONZÁLEZ, T., (Dir.). Aranzadi Thomson Reuters, Navarra.

GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, J. (2005): “Objeto y alcance de la Ley de Fundaciones. Concepto de Fundación, fines y beneficiarios. Aplicación de la Ley y figuras especiales” en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*. MUÑOZ MACHADO, S. & CRUZ AMORÓS & DE LORENZO GARCÍA (Directores). Iustel, Madrid

GARCÍA GONZÁLEZ, R. (2008): “La responsabilidad civil y penal de los administradores sociales”. *Noticias Jurídicas*.

GARCÍA LEONARDO, T.M. (2005): “Artículo 19. Composición, administración y disposición del patrimonio” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Fundaciones* (Coordinador: OLAVARRÍA IGLESIA, J.). Tirant lo Blanch, Valencia.

GARCÍA NOVOA, C. (2012): *El concepto de tributo*. Marcial Pons, Madrid.

GARCÍA DE ENTERRÍA, J. (1999): “Las Sociedades Públicas” en Uría-Menéndez “Curso de Derecho Mercantil” Civitas. Madrid. 1999. Volumen I, pág. 1354.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (1992): “Constitución, fundaciones y sociedad civil” en *Las Fundaciones y la Sociedad Civil*. VV.AA. Civitas, Madrid.

GARCÍA DELGADO, J.L. (Dir.) (2009): *Las cuentas de la economía social. Magnitudes y financiación del tercer sector en España, 2005*. Civitas-Aranzadi, Navarra.

GARCÍA DíEZ, C. (2013): La condición de heredero a efectos tributarios. *Revista de contabilidad y Tributación*. CEF. Nº 367 de octubre de 2013, Madrid.

GARCÍA-OLMEDO GARRIDO, B. & RODRÍGUEZ ARIZA, L. (2011): “Las combinaciones de negocios” en *Partida Doble*, núm. 228. La Ley 1509/2010.

GARCÍA GONZÁLEZ, R. (2008): “La responsabilidad civil y penal de los administradores sociales”, *Noticias Jurídicas*, Febrero, 2008.

GARCÍA LEONARDO, T.M. (2005): “Artículo 19. Composición, administración y disposición del patrimonio” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Fundaciones* (Coordinador: OLAVARRÍA IGLESIA, J.). Tirant lo Blanch, Valencia.

GARCÍA NOVOA, C. (2012): *El concepto de tributo*. Marcial Pons. Madrid.

GARCÍA ROSS, J.C. (2010): “Las reestructuraciones empresariales: aspectos fiscales de la segregación” en *Quincena Fiscal* núm. 12, pp. 35-62.

GAY DE LIÉBANA Y SALUDAS, J.M. (2009): “La contabilidad y la parentela. En román paladino: contabilidad de las operaciones vinculadas”. *Revista Técnica Tributaria* 84/2009. págs. 110-126.

GIL DEL CAMPO, M. (2010): *Contabilidad y fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y del mecenazgo*. Wolters Kluwer España-CISS, Valencia.

GIL DEL CAMPO, M. (2005): *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*. CISSPRAXIS, Valencia.

GIL DEL CAMPO, M. (2003): “Actividades económicas realizadas por fundaciones”. *Comentarios a las Resoluciones de la Dirección General de Tributos*, 14. VLex.

GIMÉNEZ ZURIAGA, I. & NAVARRO MÁÑEZ (2010): “El derecho de fundaciones de la Comunitat Valenciana” en la obra colectiva *Tratado de Fundaciones* (DE LORENZO GARCÍA, R. & PIÑAR MAÑAS, J.L. & SANJURJO GONZÁLEZ, T. (Dir.). Aranzadi Thomson Reuters, Navarra.

GIMENO VALLEDOR, L. (2004): “La sucesión en la nueva ley General Tributaria. Los artículos 39 y 40 de la Ley 58 /2003” en la obra colectiva *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*. Dir. MARTÍNEZ LAFUENTE, A. Pp. 275-313. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

GOMÁ LANZÓN, J. (2014): *Carta a las fundaciones españolas*. Real Maestranza de Caballería de Ronda – Editorial Pre-Textos. Valencia

GÓMEZ SOLER, E. (2009): "La Responsabilidad concursal o la responsabilidad por déficit", en GÓMEZ SOLER, E. y DÍAZ MARTÍNEZ, M. (Coord.), *La Calificación del concurso de acreedores*, Tirant lo Blanch (2009), pp. 176 y ss.

GONZÁLEZ CUETO, T. (2003): "Comentarios a la Ley de Fundaciones, Ley 50/2002 de 26 de diciembre". Thomson Aranzadi. Cizur Menor. Navarra. 2003, pp. 259 y ss.

GONZÁLEZ GARCÍA, Á. (2010): "El patrimonio de la empresa a efectos de derivación de responsabilidad al administrador". *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 331, pp.151-184.

GONZÁLEZ GONZÁLEZ, J.M. (Coordinador) & BAENA SALAMANCA, J.F. & SÁNCHEZ CUÉLLAR, M. & TALEGÓN VÁZQUEZ, J. & CALDERÓN CARRERO, J.M. & MARTÍN JIMÉNEZ, A. & SENDÍN CIFUENTES, J. & LÓPEZ ALBERTS (2009): "Las operaciones vinculadas. Análisis contable y fiscal". *Revista Carta Tributaria*. Agosto 2009. Wolters Kluwer España-Ciss, Valencia.

GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, P. (2011): "El marco constitucional del derecho de fundación", *Fundaciones. Problemas actuales y reforma legal*, Aranzadi Thomson Reuters, Navarra, 2011, págs. 187 a 217.

GRACIA ESPINAR, E. & VIÑAS RUEDA, L. (2010): "Revisión del régimen fiscal de las reestructuraciones: propuestas de modificación". *RCyT. CEF*, núm. 323, pp.55-80.

GRÁVALOS OLIVELLA, J. (2013): "La reforma de la Ley General Tributaria en el ámbito de la recaudación ejecutiva por la Ley 7/2012, de 29 de octubre" en *Revista Actualidad Jurídica Uría-Menéndez*, 35-2013, pp. 54-61.

GUTIÉRREZ VIGUERA, M. (2013): *Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos y sus implicaciones fiscales*. CISS-Wolters Kluwer España, Valencia.

HERNANDO CEBRIÁ, L. (2010): "Reflexiones en torno al concurso de la Fundación-empresa mercantil". *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, Nº 13, Sección Varia, Segundo semestre de 2010, pág. 201, Editorial LA LEY. Ref. CISS 9541/2010.

HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M. (2013): *Comentarios a la Ley General Tributaria*. Aranzadi, Navarra.

HERRERO MALLOL, C. (2010): "Los incentivos fiscales al mecenazgo", en la obra colectiva *Tratado de Fundaciones* (DE LORENZO GARCÍA, R. & PIÑAR MAÑAS, J.L. & SANJURJO GONZÁLEZ, T., (Dir.). Aranzadi Thomson Reuters, Navarra.

HERRERO MALLOL, C. (2003): *Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*, Thomson-Aranzadi, Navarra.

HUERTA HUERTA, R. & HUERTA IZARDE DE LA FUENTE, C (1998): *Fundaciones: régimen civil, administrativo y fiscal*. Bosch, Barcelona.

HURTADO COBLES, J. (2000): *La doctrina del levantamiento del velo societario*. Atelier Editorial, Barcelona.

JIMÉNEZ COMPAREID, I. (2011): *Los administradores como responsables solidarios* (artículo 42 LGT). "La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital", edición nº1, Editorial LA LEY, Madrid, Marzo 2011. Ref. CISS 22222/2011

JIMÉNEZ ESCOBAR, J. (2006): "La fiscalidad de las fundaciones: un equilibrio entre la promoción del Estado social y la competencia en los mercados", *CIRIEC-España*, nº56, noviembre 2006, pp. 225-262.

JIMÉNEZ ESCOBAR, J. (2002): *Los beneficios fiscales de la Iglesia Católica. Negociación, fundamento y alcance*. Desclée de Brouwer, S.A. Colección: ETEA.

JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C. (2009): "Acerca de la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo societario en el ámbito tributario. Comentario de la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2007 (La Ley 4532/2007)" en *Anuario Fiscal para abogados. Los casos más relevantes en 2008 de los grandes despachos*". LA LEY, Madrid.

LABATUT SERER, G. (2010): *Combinaciones de negocios: operaciones de fusión. Análisis contable y fiscal en "Casos prácticos del PGG y PGC-PYMES y sus implicaciones fiscales"*. CISS, LA LEY 14881/2010. Madrid.

LA CASA GARCÍA, R. (2009): *Tratado de Derecho mercantil (DM17). La Fundación-empresa*. Marcial Pons, Madrid.



LA CASA GARCÍA, R. (2006): "Apuntes sobre el concurso de fundaciones". *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, 5, pp. 149 y ss. LA LEY. Ref. CISS 2420/2006

LACRUZ BERDEJO, J.L. & SANCHO REBUDILLA, F. & DELGADO ECHEVARRÍA, J. & RIVERO HERNÁNDEZ, F. (1983): *Elementos de Derecho Civil*. Bosch, Barcelona.

LAMOCA ARENILLAS, A. (2013): *Manual de responsabilidad tributaria*. Thomson Reuters. Aranzadi, Navarra.

LINARES ANDRÉS, L. (2005): "Artículo 23. Principios de actuación" en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Fundaciones* (Coordinador: OLAVARRÍA IGLESIA, J.). Tirant lo Blanch, Valencia.

LINARES ANDRÉS, L. (1998): *"Las Fundaciones: Personalidad, Patrimonio y Actividades"*. Tirant lo Blanch. Valencia.

LÓPEZ DÍAZ, A. (2001): "Régimen fiscal de las fundaciones", en YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *Fundaciones y Mecenazgo. Régimen fiscal*, Comares, Sevilla, pp. 21-82.

LÓPEZ DÍAZ, A.: "Régimen fiscal de las fundaciones", en Yebra, P.: *Fundaciones y Mecenazgo. Régimen fiscal*, Comares, Sevilla, pp. 21-82.

LÓPEZ GARCÍA DE LA SERRANA, J. (2013): *"Derecho Financiero y Tributario: Parte General"*. Aranzadi, Navarra.

LÓPEZ GARCÍA DE LA SERRANA, J. (2013): *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*. Aranzadi, Navarra.

LÓPEZ LÓPEZ, H. & MARTÍNEZ CABALLERO, R. (2008): "La responsabilidad de los administradores por deudas tributarias pendientes de sociedades que han cesado en la actividad: relaciones entre las regulaciones tributaria y mercantil". *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 298, pp. 3-46.

LÓPEZ NIETO Y MALLO, F. (2006): *La ordenación legal de las fundaciones*. La Ley Actualidad, Madrid.

LÓPEZ QUETGLÁS, F. (1999): “Incidencia de la Ley 30/1994 sobre las Fundaciones a Fe y Conciencia”, en la obra colectiva *Constitución y Extinción de Fundaciones*. Tirant lo Blanch, Valencia.

LÓPEZ RIBAS, S. (2005): “Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio” en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*. MUÑOZ MACHADO, S. & CRUZ AMORÓS & DE LORENZO GARCÍA, R. (Directores). Iustel, Madrid.

LÓPEZ TELLO, J. & CREMADES SCHULZ, M. (2010); “El régimen fiscal de algunas novedades introducidas por la Ley de Modificaciones Estructurales de las sociedades mercantiles: transformación, fusión, escisión y cesión global de activo y pasivo” en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez* / 25-2010, pp.46-60.

LOVELLE ROLANDO, R. (2005): “Los tributos locales y las entidades sin fines de lucro” en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*. MUÑOZ MACHADO, S. & CRUZ AMORÓS & DE LORENZO GARCÍA (Directores). Iustel, Madrid.

LUNA CERDÁN, J.R. (2008): *Gestión de la calidad en las fundaciones*. Asociación Española de Fundaciones.

MALARTET Y GARCÍA, E. & MARSAL FERRET, M. (2005): *Las fundaciones de iniciativa pública un régimen jurídico en construcción: la singularidad de las fundaciones locales*. Fundació Carles Pi I Sunyer.

MARIMÓN DURÁ, R. & OLAVARRÍA IGLESIA, J. (2005): “Artículo 14”, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Fundaciones*, p. 364. Coord. OLAVARRÍA IGLESIA, J. Tirant lo Blanch, Valencia.

MARÍN GARCÍA DE LEONARDO, T. (2005): “Artículo 22. Herencias y donaciones” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Fundaciones* (Coord.: OLAVARRÍA IGLESIA, J.). Tirant lo Blanch, Valencia.

MARTÍN CAVANNA, J. (2013): “Buen gobierno, transparencia y rendición de cuentas en el sector fundacional”. *ICE Participación Cívica y Filantropía*. Mayo-Junio 2013. N.º 872, pp.59-68.

MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A. (2003): "Las Fundaciones privadas y los principios constitucionales de justicia tributaria". *Crónica Tributaria. IEF*, 109, pp. 103-124.

MÁRQUEZ SILLERO, C. (2007): *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades conforme a la Ley 49/2002*. La Ley Actualidad, Madrid.

MARTÍN DÉGANO, I. (2015): "Donativos a entidades sin fin de lucro que no han comunicado su opción por el régimen fiscal especial. Análisis de la RTEAC de 5 de enero de 2015, R.G. 1975/2013". *RCyT.CEF*, núm 388 (julio 2015), pp. 153-162.

MARTÍN DÉGANO, I. (2014): "Las Fundaciones y los fines de interés general. La exclusión de las fundaciones patrimoniales. Análisis de la RTEAC de 29 de noviembre de 2012, R.G. 3669/2010". *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 375, pp. 105-114.

MARTÍN DÉGANO, I. (2011): "La deducción de las donaciones irrevocables, puras y simples a las Entidades no Lucrativas". *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 345, pp. 71-110.

MARTÍN DÉGANO, I. (2010): "Los tributos locales y las fundaciones" en la obra colectiva *Tratado de Fundaciones* (DE LORENZO GARCÍA, R. & PIÑAR MAÑAS, J.L. & SANJURJO GONZÁLEZ, T., (Dirs.). Aranzadi Thomson Reuters, Navarra.

MARTÍN DÉGANO, I. (1999): "Una aproximación al concepto de entidad sin ánimo de lucro de la Ley de Fundaciones y el alcance de la exención de sus explotaciones económicas". *Revista de Información Fiscal*, 35, pp. 9-70.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. & RODRÍGUEZ MARQUEZ, J. & BERDUD SEOANE, J.M. (2010): *Operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*. Editorial Bosch, Barcelona.

MARTÍN PASCUAL, C. (2003): *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*. Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Colección: Estudios Jurídicos.

MARTÍN QUERALT, J. & LOZANO SERRANO, C. & TEJERIZO LÓPEZ, J.M. & CASADO OLLERO, G. (2012): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos-Anaya, Madrid.

MARTÍN ROMERO, J.C. (1996): “La Fundación y la Asociación como Forma de Empresa”, en la obra colectiva: *“Comunidades de Bienes y otras Formas de Empresa Colegios Notariales de España”*. Consejo General del Notariado, Madrid

MARTÍNEZ ECHEVARRÍA, Í. (1999): “Constitución Condicional de Fundaciones: El Respeto a la voluntad del fundador en el proceso de inscripción de la fundación como condición suspensiva del negocio fundacional”, en la obra colectiva *“Constitución y Extinción de Fundaciones*. Centro de Fundaciones. Tirant lo Blanch, Valencia.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (2013): “Derecho tributario y Derecho privado. Relaciones de supletoriedad y remisiones en el seno del ordenamiento jurídico”. *Revista Impuestos*, 10, octubre 2013, pp. 13 y ss. LA LEY.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (Dir.) (2004): *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

MARTÍNEZ LAGO, M.A. & ALMUDÍ CID, J.M. (2007): “Autotutela tributaria, «levantamiento del velo» y derivación de la responsabilidad a las sanciones (Análisis de los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria incorporados a la Ley General Tributaria por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, y del procedimiento de derivación de la responsabilidad a las sanciones tributarias)”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 296, pp.3-589.

MARTÍNEZ NIETO, A. (2006): *Formularios de fundaciones y mecenazgo*. La Ley Actualidad. 2006

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M. (2004): “Los responsables en la Ley 58/2003, General Tributaria”. *Impuestos*, 14, Quincena del 15 al 31 Julio.

MATEU DE ROS CEREZO, R. (2011): “Buen Gobierno Corporativo y Fundaciones” en *Fundaciones. Problemas actuales y reforma legal*. Thomson Reuters-Arzanadi, pp.315-340. Cizur Menor (Navarra)

MAURICIO SUBIRANA, S. (2004): “La Nueva configuración de la responsabilidad de los administradores de sociedades”, *Revista Hacienda Canaria*, 10.

MECO TÉBAR, F. (2005): “Artículo 26. Obtención de ingresos”; “Artículo 27. Destino de rentas e ingresos” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Fundaciones* (Coordinador: OLAVARRÍA IGLESIA, J.). Tirant lo Blanch, Valencia.

MENÉNDEZ MORENO, A. (Dir.) & ALONSO MURILLO, S. & ANÍBARRO PÉREZ, S. & CORCUERA TORRES, A. & PÉREZ DE VEGA, L. & VILLARÍN LAGOS, M. (2013): *Derecho Financiero. Parte General*. Thomson Reuters, Valladolid.

MERCADER UGUINA, J.R. (Dir.) (2010): *Fundaciones laborales: herramienta para canalizar la responsabilidad social empresarial*. Editorial Tirant lo Blanch, Valencia.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A. (2007): “Modificaciones introducidas en la LGT por la Ley de Medidas para la prevención del fraude Fiscal”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 286, pp. 3-36.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A. (2007): “La responsabilidad tributaria y la doctrina del levantamiento del velo”. *CISS. Tribuna Fiscal*, 198, Abril 2007. Editorial CISS.

MONTERO SIMÓ, M. (2010): “La regulación de las entidades sin fines lucrativos en Estados Unidos. Especial referencia a su tratamiento fiscal”. *Crónica Tributaria*. 135, pp. 145-177. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

MONTERO SIMÓ, M. (2009): “La fiscalidad de las nonprofit organizations en Estados Unidos: El disfrute del estatus de entidades exentas y la tributación de sus beneficios fiscales”. *Documento de Trabajo 24/09 Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid.

MONTESINOS OLTRA, S. (2008): “Los Requisitos del Régimen Tributario Especial de las Entidades sin Fines Lucrativos”, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 49, Thomson Aranzadi, Navarra.

MONTSERRAT I CODORNIU, J. (2004): *La Fiscalidad de las Fundaciones y Asociaciones*. None.

MONZÓN CAMPOS, J.L. & MURGUI IZQUIERDO, S. & GALÁN PELÁEZ, J. & ANTUÑANO MARURI, I. (2010): *Las grandes cifras de la Economía Social en España. Ámbito, Entidades y Cifras Clave. Año 2008*. CIRIEC-España, Valencia.

MONZÓN CAMPOS, J.L. (Coordinador) & CALVO ORTEGA, R. & CHAVES ÁVILA, R. & FAJARDO GARCÍA, I.G. & VALDÉS DAL-RE, F. (2007): *Informe para la Elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social*. DI CESE 97/2007.

MORAGAS MONTESERÍN, M.J. (2013): “Las fundaciones en el contexto concursal. Solución e imperativo legal”. *Economist & Jurist*, 175, pp. 62-69.

MORENO FERNÁNDEZ, J.I. (2005): “El nuevo régimen fiscal de las entidades no lucrativas y del mecenazgo”, en MARTÍN DÉGANO, I. (Coord.): *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo I, pp. 1373-1410. Lex Nova, Valladolid.

MORILLO, F. [et al.] (2005): *Organización y Funcionamiento de las Fundaciones*. Asociación Española de Fundaciones Colección: Biblioteca Básica Número: 1.

MORILLO, F. (2003): El proceso de creación de una fundación. Aranzadi. Pamplona.

MORÓN PÉREZ, M<sup>a</sup>C. (2009): “La responsabilidad del cumplimiento de las deudas tributarias en los supuestos de transmisión de empresa” pág. 1030: *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 144.

MOYA BALLESTER, J. (2010): *El Procedimiento de Disolución y Liquidación en la Ley de Sociedades de Capital*. La Ley, Valladolid.

MUÑOZ MACHADO, S. (2005): “Régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos” en Comentarios a la ley de Fundaciones y de Mecenazgo. Dirs. Muñoz Machado, S. & Cruz Amorós, M. & de Lorenzo García, R. Iustel, pp. 763-791. Madrid.

MUÑOZ VILLAREAL, A. (2013): “Las entidades sin fines lucrativos como obligados tributarios en el Impuesto sobre Sociedades”. *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* 6/2013. Instituto de Estudios Fiscales, págs. 63-76.

NAVARRO ALCÁZAR, J.V. & BORRÁS AMBLAR, F. (2012): *Impuesto sobre Sociedades. Casos prácticos*. Ediciones CEF, Madrid.

NAVARRO GARCÍA, F. (2014): “La transparencia y sus instrumentos básicos”. *Revista Española del Tercer Sector*. Nº 26. Madrid (pp. 39-61)

OLAVARRÍA IGLESIA, J. (Coord.) (2005): *Comentarios a la Ley de Fundaciones*. Tirant lo Blanch, Valencia.

OLCESE, A. (2009): "Buen gobierno y transparencia en las fundaciones". *Cuadernos de la Asociación de Fundaciones*, 16, pp. 18-19.

PALLARÉS RODRÍGUEZ, R. et al. (2004): *Las Asociaciones: Régimen contable y Régimen Fiscal*. Thomson-Aranzadi, Navarra.

PALOMAR OLMEDA, A. (2012): "Asociaciones, Tercer Sector y necesidades sociales. Una perspectiva jurídica". *Revista Española del Tercer Sector*, 21, Mayo-agosto 2012, pp.43-64.

PAU PEDRÓN, A. (2005): "El Registro de Fundaciones" en *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*. Fundación ONCE. Iustel, Madrid.

PAU PEDRÓN, A. & PAZ ARES, C. (1992): *Comentarios a la ley de Agrupaciones de interés económico*. Tecnos 1992. Pp 54 y ss y 63 y ss "

PAZ-ARES, C. (2001): en RODRIGO URÍA, R. & MENÉNDEZ, A. en *Curso de Derecho Mercantil*. Civitas. Madrid.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2005): "La necesaria reforma del régimen fiscal de las asociaciones en el Impuesto sobre Sociedades", en Martín Dégano, I.: *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Valladolid, Lex Nova, 2005, pp. 1713-1733.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2004): *Beneficios e incentivos fiscales del patrimonio cultural*. Aranzadi, Navarra.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2004): "Las asociaciones y el Impuesto sobre Sociedades", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 11, pp. 81-84. Navarra

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2003): *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*. Thomson-Civitas, Madrid.

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

PEÑALOSA ESTEBAN, I. (2014): “Transparencia y buen gobierno en el ámbito de las fundaciones”. *Revista Española del Tercer Sector*, Nº 26, pp. 151-159. Madrid

PEÑALOSA ESTEBAN, I. (2012): *Tesis doctoral “El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos de acceso al régimen especial. Su aplicación a las fundaciones”*. Universidad Rey Juan Carlos. Madrid

PEÑALOSA ESTEBAN, I. & SANJURJO GONZÁLEZ, T. (2010): “Órgano de gobierno y relación con los poderes públicos” en la obra colectiva *Tratado de Fundaciones* (DE LORENZO GARCÍA, R. & PIÑAR MAÑAS, J.L. & SANJURJO GONZÁLEZ, T., (Dirs.). Aranzadi Thomson Reuters, Navarra.

PEÑALOSA ESTEBAN, I. (2010): “Principales obligaciones contables y fiscales”, en Pous de Flor, M<sup>a</sup>.P.: *Las Fundaciones. Aspectos jurídicos y fiscales. Planificación de actividades y comunicación*. Colex, Madrid.

PÉREZ DE AYALA, J.L. (2013): PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. (2013): *Fundamentos de Derecho Tributario*. Dykinson.

PÉREZ ESCOLAR, M. & VALERO MATAS, J.A. (2013): *Entes sin ánimo de lucro. Fundamentos sociológicos y jurídicos*. Tecnos-Anaya, Madrid.

PÉREZ ESCOLAR, M. (2012): *El Protectorado de las fundaciones. Hacia una renovación de sus facultades de actuación*. Boletín del Ministerio de Justicia, 2140.

PÉREZ ESCOLAR, M. & CABRA DE LUNA, M.A. & DE LORENZO GARCÍA, R. (2010): “Patrimonio, régimen económico y funcionamiento” en la obra colectiva *Tratado de Fundaciones* (DE LORENZO GARCÍA, R. & PIÑAR MAÑAS, J.L. & SANJURJO GONZÁLEZ, T., (Dirs.). Aranzadi Thomson Reuters, Navarra.

PÉREZ ESCOLAR, M. (2008): “La responsabilidad de los patronos frente a la fundación”, en ALONSO PÉREZ, M. y GÓMEZ GALLIGO, F. J., *Homenaje al profesor Manuel Cuadrado Iglesias*, Tomo II. Civitas, Madrid.



PÉREZ ESCOLAR, M. (2008): *La actividad económica de las fundaciones tensiones legislativas e interés general*. Editorial Civitas, S.A., Madrid.

PÉREZ ESCOLAR, M. & CABRA DE LUNA, Á. & DE LORENZO GARCÍA, R. (2007): “Patrimonio, régimen económico y funcionamiento” en la obra colectiva *Tratado de fundaciones* BENEYTO PÉREZ, J.M. (Dir.) & RINCÓN GARCÍA LOYGORRI, A. Pp. 282 y ss. Bosch, Barcelona.

PÉREZ ESCOLAR, M. (2005): “Fundación y actividades económicas directas”. *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 689, pp. 865-872. VLEX.

PÉREZ RICO, F. (1982): *Las Fundaciones en la Constitución Española*. Colegio de Abogados de Toledo, Toledo.

PÉREZ ROYO, F. (2013): *Derecho Financiero y Tributario: Parte General* . Civitas, Madrid.

PETITBÒ JUAN, A. & HERNÁNDEZ MARCOS, F. (2009): “Renta e ingresos” en *Anuario de Derecho de Fundaciones 2009*. Iustel, Madrid.

PIEDRA ARJONA, S. & BARRIL CARULLA, J. (2012): *Tratado sobre la Imposición Directa*. Editorial Bosch. 2012

PIÑAR MAÑAS, J.L. (2011): *Derecho de fundación, Temas básicos de Derecho Constitucional. Tomo III: Derechos fundamentales y su protección* (ARAGÓN REYES, M., Dir.). Civitas Thomson Reuters, Navarra.

PIÑAR MAÑAS, J.L. (2010): “Entidades privadas e interés general: el papel de las fundaciones”. *Anuario de Derecho de Fundaciones*. Iustel, Madrid.

PIÑAR MAÑAS, J.L. (2009): “Protección de datos personales y Fundaciones” en *Anuario de Derecho de Fundaciones 2009*. Iustel, Madrid.

PIÑAR MAÑAS, J.L. (2005): “Tercer Sector, Sector Público y Fundaciones”. *Revista Española del Tercer Sector*, 1, octubre-diciembre 2005.

PIÑAR MAÑAS, J.L. y REAL PÉREZ, A. (2000): *Derecho de fundaciones y voluntad del fundador: estudio, desde la evolución del derecho español de fundaciones, del régimen*

*jurídico de la voluntad del fundador en la Constitución de 1978 y en la Ley 30/1994 de 24 de noviembre.* Marcial Pons, Madrid.

POUS DE LA FLOR, M.P. & LEONSEGUI GUILLOT, R.A. & DE RÍO COBIÁN, E. (2014): *Gestión y administración de fundaciones.* Colex, Madrid.

POUS DE LA FLOR, M<sup>a</sup>.P. [et.al] (2010): *Las fundaciones: Aspectos jurídicos y fiscales, planificación de actividades y comunicación.* Editorial Colex, S.A., Madrid.

PRADA GONZÁLEZ, J.M. (2002): *Aspectos notariales de la Ley de Fundaciones.* Canada.

PRADA LARREA, J.L. (2009): “Consecuencias fiscales en el Impuesto sobre Sociedades de la nueva Ley de Modificaciones Estructurales”. *Revista Técnica Tributaria* N°86, pp. 21-58.

QUILES BODÍ, F. (2009): “El régimen económico de las cooperativas: análisis comparado de las diversas leyes de cooperativas en España”. *Revista Jurídica de la Comunidad Valenciana*, 32, Octubre de 2009, pp.104 y ss.

RAMOS GIL, R. (2004): “*Los obligados tributarios*” en la obra colectiva Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/200, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras. MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (Dir.). IEF, pp. 231-273. Madrid.

REAL PÉREZ, A. (2005): *Fundaciones, actividades mercantiles e impuesto de sociedades*, Asociaciones y Fundaciones. XI Jornadas de la Asociación de Profesores de Derecho Civil, Universidad de Murcia.

REGUERA BLANCO, M. (2015): “El ajuste secundario en Derecho Positivo Español: especial referencia a la nueva LIS”. *Carta Tributaria.* Revista de Opinión, núm.3, Junio 2015. Recurso electrónico. La Ley 4423/2015.

RELLO CONDOMINES, E. & SUBIRANA FEBRER, J. & TERINGUER MUR, F.J. (2012): *Operaciones vinculadas: planteamientos contables e implicaciones fiscales.* Formación Alcalá.

REY GARCÍA, M. & ALVAREZ GONZÁLEZ, L.I. (2011): *El sector fundacional español: datos básicos*. Asociación Española de Fundaciones. Instituto de Análisis Estratégico de Fundaciones, Madrid.

REY GARCÍA, M. (2007): “La gestión de las fundaciones en el siglo XXI: Retos tendencias y una hoja de ruta”. *Revista española del Tercer Sector*, 6, pp. 37-54.

REY GARCÍA, M. (2007): “La gestión de las fundaciones en el siglo XXI: Retos tendencias y una hoja de ruta”. *Revista española del Tercer Sector*, 6, pp. 37-54.

RIVERO HERNÁNDEZ, F. (2001): “Responsabilidad de los patronos de una fundación frente a terceros”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 664, abril, 2001. Págs. 721-757.

RODRÍGUEZ ARTIGAS, F. & MARÍN DE LA BÁRCENA, F. (2011): “La acción social de responsabilidad” en *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*. La Ley. Ref. CISS 22213/2011. Madrid.

RODRÍGUEZ BEREIJO LEÓN, M. (2011): “La carga de la prueba en el Derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE”. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 344, pp. 5-50.

RODRÍGUEZ DE LAS HERAS BAILELL, T (2011): “La actividad económica de las fundaciones y el código de conducta para la realización de inversiones financieras temporales de las entidades sin ánimo de lucro” en *Anuario de Derecho de Fundaciones 2010*. Pp. 102-138. Iustel. Madrid.

RODRÍGUEZ GIL, C. (2010): “Régimen fiscal de las fundaciones en las Comunidades Autónomas de régimen fiscal” en la obra colectiva *Tratado de Fundaciones* (DE LORENZO GARCÍA, R. & PIÑAR MAÑAS, J.L. & SANJURJO GONZÁLEZ, T., (Dir.). Aranzadi Thomson Reuters, Navarra.

ROJO, A (1999): “Empresario, concepto clases y responsabilidad” en *Uría-Menéndez. Curso de Derecho Mercantil*. Civitas. Madrid. 1999. Volumen I. pág. 61.

ROMANO APARICIO, J. (2013): *Manual contable de entidades no lucrativas*. Ediciones CEF, Madrid.

ROMERO GARCÍA, F. (2013): "Responsabilidad Patrimonial de los Sucesores de entidades disueltas y liquidadas que limitan la responsabilidad de los socios". *RCyT. CEF*, núm. 363 (junio 2013) – Págs. 61-84

ROMERO DE LA VEGA, A. & SALTO GUGLIERI, J. (2010): Régimen fiscal general de las modificaciones estructurales en "*Manual de operaciones de reestructuración empresarial*" CISS. Ref. 13921/2010. Madrid

ROSALES DE SALAMANCA-RODRÍGUEZ, F. (2014): Aceptación de herencia a beneficio de inventario. Recurso electrónico. <http://www.franciscorosales.es/> #3.0 Notario.

RÚA ALONSO DE CORRALES, E. (2006): "Incidencia de la reforma contable en las entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones". *Partida doble*, 207, pp. 50-63.

RÚA ALONSO DE CORRALES, E. (2006): *Contabilidad de fundaciones manual práctico*. Ediciones Cinca.

RÚA ALONSO DE CORRALES, E. (2006): *El destino de rentas e ingresos: cálculo mediante las cuentas anuales*. Asociación Española de Fundaciones.

RUBIO RODRÍGUEZ, J.J. (1999): *Fuentes sobre Fundaciones en el derecho Común Europeo y en los Juristas clásicos*. Universidad de Córdoba. Cajasur, Córdoba.

RUI VILAR, E. (2009): "Las fundaciones en Europa: perspectivas de futuro" *Cuadernos de la Asociación de Fundaciones*, 16, pp. 8-9.

RUIZ GARIJO, M. (2005): "Tercer sector y teleología del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos", en Martín Dégano, I.: *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Valladolid, Lex Nova, 2005, pp. 1531-1554.

RUIZ GARIJO, M. (2005): "Entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones de utilidad pública", en Calvo Ortega, R. (Dir.): *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson-Civitas, Cizur Menor.

RUIZ GARIJO, M. (2005): *Tercer sector y teleología del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos*, en MARTÍN DÉGANO, I. *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Lex Nova.

RUIZ GARROS, S. (2010): "La contabilización y tributación del ajuste secundario en las operaciones vinculadas: visión práctica. La identidad sustancial entre los criterios contable y fiscal". *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 334, pp. 71-108.

RUIZ JIMÉNEZ, J. (2001) "No es posible equiparar la responsabilidad de los patronos de las fundaciones con los administradores de sociedades mercantiles", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 172.

RUIZ OLABUENAGA, J.I., (Dir.) (2006): *El sector no lucrativo en España. Una visión reciente*. Fundación BBVA.

SÁNCHEZ MANZANO, J.D. (2012): "Posibilidad de tutela por parte del régimen fiscal de reestructuración empresarial de los aumentos de capital por compensación de créditos. Posible operatividad de una interpretación teleológica". *RCyT. CEF*, núms. 353-354, pp. 137-152.

SÁNCHEZ MANZANO, J.D. (2005): Tesis Doctoral "Fiscalidad de las operaciones de reestructuración empresarial, fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias y canje de valores". Dir. ESEVERRI MARTÍNEZ, J.

SANTOLAYA BLAY, M. (2010): "El levantamiento del velo en el ámbito tributario". *RCyT CEF*, núm. 327. págs. 35-50

SANTOS MORÓN, M.J. (2007): *La responsabilidad de las asociaciones y sus órganos directivos*. Iustel Colección: Monografías. 2007

SERRANO CHAMORRO, M<sup>a</sup>. E. (2010): *Las fundaciones dotación y patrimonio*. Editorial Civitas, SA, Madrid.

SOLER CANTALAPIEDRA, M.<sup>a</sup> T. (2009): *Asociaciones y Fundaciones*. Editorial Civitas, SA, Madrid.

SORIA SORJÚS, J., "La responsabilidad de los patronos de las fundaciones. Especial consideración a la responsabilidad de los patronos de fundaciones en situación de insolvencia", *La Ley*, nº 7640 (Artículos Jurídicos, Uría Menéndez, <http://www.uria.com/documentos/publicaciones/2995/documento/jos eSoria.pdf>

SÁEZ LACAVE, M<sup>a</sup>.I. (2005): "Organizaciones y Concurso". *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, N<sup>o</sup>2/2005, Sección Varia, Primer semestre de 2005, pág. 179, Editorial LA LEY. Ref. CISS 1194/2005.

SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2008): *El levantamiento del velo en la nueva LGT (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)*. Marcial Pons, Madrid.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. (2013): "Los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria incluidos en la Ley 7/2012, de 29 de octubre". *Gaceta Fiscal*, 329, abril 2013.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. (2013): "Modificaciones operadas en la LGT por la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude". *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 359, pp. 147-196.

SANTOLAYA BLAY, M. (2013): "La responsabilidad tributaria tras la Ley 7/2012, de 29 de octubre". *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 363, pp. 41-60. Madrid.

SANTOLAYA BLAY, M. (2010): "El levantamiento del velo en el ámbito tributario: algo más que dos letras finales en el primer apartado de un precepto de la Ley 58/2003". *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 327, pp. 35-50.

SANTOS MORÓN, M.J. (2005): "El patrimonio de la Fundación. Régimen de gestión patrimonial" en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*. MUÑOZ MACHADO, S. & CRUZ AMORÓS & DE LORENZO GARCÍA (Directores). Iustel, Madrid.

SALELLES CLIMENT, J. R. & VERDERA SERVER, R. (1997): *El patronato de la fundación*. Aranzadi, Navarra.

SOCÍAS CAMACHO, J. (2006): *Fundaciones del Sector Público. En especial, el ámbito sanitario*. Publicación fuente: Universitat de les Illes Balears. Iustel Colección Monografías, Madrid.

SÁNCHEZ MANZANO, J.D. (2013): "Asunción de la retroacción contable para fusiones y escisiones: análisis del artículo 91 del TRLIS". *RCyT. CEF*, núm. 361, pp. 1-20.

SANZ GADEA, E. (2007: 126): "Implicaciones fiscales del nuevo Plan General de Contabilidad". *RCyT CEF*, núm. 295, pp. 97-142.

SOLER CANTALAPIEDRA, M.T. (2009): *Asociaciones y Fundaciones*. Civitas.

SOTILLO MARTÍ, A. (2005): “Artículo 24. Actividades económicas” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Fundaciones* (Coordinador: OLAVARRÍA IGLESIA, J.). Tirant lo Blanch, Valencia.

TOVAR SABIO, V. (2014): “La repercusión de la responsabilidad de la persona jurídica en la persona física”. *Economist & Jurist*, 182, julio-agosto 2014, pp. 80-83.

TRAPIELLA NIETO, I. (1999): “Destino de los bienes de las fundaciones extintas. Su posible reversión”, en la obra colectiva *Constitución y extinción de fundaciones*. Tirant lo Blanch, Valencia.

TUERO FERNÁNDEZ, A. (2010): “Análisis del régimen de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades”. *Instituto de Estudios Fiscales. Cuadernos de Formación*. 42/10, Volumen 11/2010, pp. 293-309.

UCELAY SANZ, I. (2005): “El Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines de lucro en régimen general” en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*. MUÑOZ MACHADO, S. & CRUZ AMORÓS & DE LORENZO GARCÍA (Directores). Iustel, Madrid.

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

VERDERA SERVER, R. (2008): “Artículo 2”, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Fundaciones*, pp. 100-102. Coord. OLAVARRÍA IGLESIA, J. Tirant lo Blanch, Valencia.

VICENT CHULIÁ, F. (1991): *Compendio Crítico de Derecho Mercantil*. Tomo I. Vol. II. 3ª edición. José María Bosch Editor, Barcelona.

VIEJO MADRAZO, A. (2005): “Consideración de supuestos especiales de patrocinio y mecenazgo” en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*. MUÑOZ MACHADO, S. & CRUZ AMORÓS & DE LORENZO GARCÍA (Directores). Iustel, Madrid.

VILLACORTA HERNÁNDEZ, M.A. (2013): “Novedades y mejoras en la configuración del delito contable. Responsabilidad penal de las personas jurídicas y la necesidad de establecer un programa de prevención del delito”. *Revista de Contabilidad y tributación. CEF*, 358, pp. 93-144.

ZUGALDÍA ESPINAR, J.M. (2008): *La responsabilidad penal de empresas, fundaciones y asociaciones presupuestos sustantivos y procesales*. Tirant lo Blanch, Valencia.



