

TRIBUTACION

REQUISITOS DEL REGIMEN FISCAL DE LAS  
FUNDACIONES. (ANALISIS COMPARATIVO)

N.º 289

TRABAJO EFECTUADO POR:

**ALEJANDRO REBOLLO ALVAREZ-AMANDI***Inspector de Finanzas del Estado.  
Vocal del Tribunal Económico-Administrativo Central*

## *Sumario:*

- I. La Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades.
- II. Comparación con el Título I de la Ley de Fundaciones.
- III. Examen comparativo de los Títulos I y II de la Ley.
  1. Los fines. Artículo 42.1 a).
  2. El destino de las rentas e ingresos. Artículo 42.1 b).
  3. La participación mayoritaria en sociedades mercantiles. Artículo 42.1 c).

...

...

4. La rendición de cuentas. Artículo 42.1 d).
5. La aplicación del patrimonio en caso de disolución. Artículo 42.1 e).
6. El reconocimiento de los beneficios fiscales y su pérdida. Artículos 46 y 47.
7. La realización de actividades mercantiles. Artículo 42.2.
8. Quiénes no pueden ser destinatarios de la fundación. Artículo 42.3.
9. Las obligaciones contables. Artículo 44.
10. El domicilio fiscal. Artículo 45.

#### IV. Conclusión.

<b>TRIBUTACION</b>	<b>REQUISITOS DEL REGIMEN FISCAL DE LAS FUNDACIONES. (ANALISIS COMPARATIVO)</b>	<b>N.º 289</b>
--------------------	---	----------------

Veamos cuál es el tratamiento fiscal que se le da a las fundaciones. Comenzaré por analizar los requisitos que debían cumplir para poder acogerse a él, antes de la promulgación de la nueva Ley y los que se les exigen con carácter general después de su promulgación, para compararlos, finalmente, con los que se establecen para aquellas fundaciones que pretendan disfrutar del régimen fiscal especial que se establece como novedad en dicha Ley.

### **I. LA LEY 61/1978 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

La norma básica está constituida por la Ley 61/1978 reguladora del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, siendo como son las fundaciones personas jurídicas, su encaje en el ordenamiento jurídico-fiscal ha de ser necesariamente dicha Ley, dejando a salvo su posible regulación a través de una Ley especial, de un Estatuto fiscal de las fundaciones. Es evidente que esta última solución no ha sido la elegida por el legislador, puesto que el Título II de la nueva Ley tiene un ámbito más reducido y sobre todo un objetivo distinto del que estamos enunciando.

### **II. COMPARACION CON EL TITULO I DE LA LEY DE FUNDACIONES**

La Ley, en su Título I, regula el derecho de fundación y las características básicas que éstas deben reunir. Ocurre que tales características deben acompañar siempre a las fundaciones, de tal manera que si no las reunieran no podrían adquirir la personalidad jurídica; así se desprende del artículo 3 y de la Disposición Transitoria Segunda, apartado 3 de la Ley. Y ocurre también que dichas características son -con matices- las que se establecían en la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Este hecho se debe a la antigüedad que tenían en nuestro Ordenamiento las normas reguladoras de las fundaciones y a que fueron las Leyes fiscales las que establecieron los requisitos para otorgarles un trato especial, al margen del juicio que éste nos merezca. Este proceso se agudizó a partir de la Ley 50/1977 de Reforma Fiscal y, desde luego, fue la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, la que se constituyó en pieza fundamental del mismo.

Conviene que quede claro, que los requisitos que ahora se establecen para que una entidad u organización pueda llamarse fundación y adquirir la personalidad jurídica son, en esencia, los mismos que antes de la promulgación de la nueva Ley se exigían para poder acogerse a las exenciones del Impuesto sobre las Sociedades y de otros tributos. Por tanto el hecho de que ahora, como consecuencia de la redacción que la Disposición Adicional Novena da al artículo 5 de la Ley 61/1978, se omita la referencia pormenorizada a esos requisitos que en su redacción anterior se mencionaban expresamente, no quiere decir que actualmente no se exijan, sino que están comprendidos en el término «fundación», ya que como dice el artículo 3.2 de la Ley «sólo las entidades inscritas en el Registro al que se refiere el apartado anterior, podrán utilizar la denominación de fundación», y sólo podrán inscribirse las que se adecuen a la Ley. Este artículo adquiere su verdadera dimensión y significado cuando se relaciona con otros de la Ley, que disponen que los patronos ejercerán su cargo gratuitamente (art. 13.4), que deberán rendir cuentas anualmente (art. 23), y que las fundaciones ya constituidas que no cumplan las obligaciones previstas en la Ley, no podrán gozar de los beneficios fiscales contemplados en la legislación vigente ni obtener subvenciones y ayudas estatales (Disposición Transitoria Segunda, apartado 3).

### III. EXAMEN COMPARATIVO DE LOS TITULOS I Y II DE LA LEY

Cuando sí se aprecian ciertas diferencias es al comparar estos requisitos del régimen fiscal que podríamos llamar general con los que la Ley exige para la aplicación del régimen fiscal especial que se articula en el Título II de la misma. Aunque más tarde volveremos sobre ello puede resultar interesante y eficaz el enfrentar ahora dichas exigencias.

Digamos para comenzar que, aun cuando para las fundaciones no era necesario, por estar regulados en el Título I de la Ley, ésta reitera en su Título II la obligatoriedad de cumplir los requisitos clásicos: la inscripción (art. 41), la gratuidad en el cargo de patrono (art. 43), y la rendición de cuentas (art. 42.1 letra d). A ellos añade los siguientes:

#### 1. Los fines. Artículo 42.1 a).

«Perseguir fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social», y añade a lo transcrito una frase final que hace irrelevante todo lo anterior y que, además, no era necesaria, por lo menos por lo que respecta a las fundaciones, porque pertenece a la propia esencia o razón de ser, social y jurídicamente hablando, de las fundaciones; dice así: «o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga». La analogía tampoco es una nota significativa, dada la amplitud y generalidad de los fines expresados.

## **2. El destino de las rentas e ingresos. Artículo 42.1 b).**

«Destinar a la realización de dichos fines, al menos el 70 por ciento de las rentas netas y otros ingresos que obtengan por cualquier concepto, deducidos, en su caso, los impuestos correspondientes a las mismas, en el plazo de tres años a partir del momento de su obtención». Se excluyen del cumplimiento de este requisito «las aportaciones efectuadas como dotación patrimonial».

También aquí nos encontramos con una transposición prácticamente literal de lo que se dispone para todas las fundaciones en el artículo 25 de la Ley, en virtud de las modificaciones introducidas durante el trámite parlamentario en la redacción del artículo 25. Antes de esas modificaciones en el artículo a que nos estamos refiriendo no se matizaba el término «rentas», mientras que en el 42.1b) se habla de «rentas netas», y se añade «deducidos, en su caso, los impuestos correspondientes a las mismas», con lo cual se daba el contrasentido de que en el régimen general se estaba en la obligación de destinar a la realización de los fines fundacionales el 70 por ciento de las rentas brutas, es decir, una cantidad mayor que la que se exige que destinen las fundaciones que se acojan al régimen especial, a la que tendrían que haber hecho frente con la parte de sus ingresos que no tienen obligación de aplicar directamente a los fines fundacionales, es decir, con la que habrían de aplicar a incrementar la dotación fundacional, con la consecuencia de ver disminuir o desaparecer la partida destinada a su propia capitalización.

## **3. La participación mayoritaria en sociedades mercantiles. Artículo 42.1 c).**

«En el caso de ser titulares, directa o indirectamente, de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles, acreditar ante el Ministerio de Economía y Hacienda, a través del órgano del Protectorado correspondiente, la existencia de dichas participaciones así como que la titularidad de las mismas coadyuva al mejor cumplimiento de los fines (fundacionales) y no supone una vulneración de sus principios fundamentales de actuación».

Este sí es un requisito nuevo que no se exige a las fundaciones sometidas al régimen fiscal general, respecto de las cuales la prevención admonitoria de la Ley se limita a la participación en sociedades mercantiles en las que se responda personalmente de las deudas sociales (art. 22). Sin embargo, la diferencia es aparente, teniendo en cuenta que, puesto el hecho en conocimiento del Ministerio de Economía y Hacienda, éste sólo puede denegar el disfrute del régimen fiscal especial mediante resolución motivada y siempre que no se justifique que tales participaciones cumplen los requisitos mencionados.

Como se ve, en la práctica, la diferencia no existe; es más, de existir, paradójicamente sería en perjuicio de las fundaciones no acogidas al régimen especial ya que, como acabamos de comprobar, en el apartado del artículo 42 que recoge este requisito, no se distingue entre sociedades personalistas y no personalistas al referirse genéricamente a «participaciones mayoritarias en Sociedades mercantiles», y por tanto el régimen de acreditación y posible denegación, motivada exclusivamente con referencia a la ausencia de los requisitos citados, es aplicable en ambos supuestos.

Llamo la atención respecto al segundo de los requisitos que la Ley exige: que la participación no vulnere los principios de actuación de las fundaciones. Nótese que se parte del supuesto de que se tengan participaciones mayoritarias, y que, por tanto, la Ley rechaza implícitamente que la tenencia de participaciones minoritarias pueda vulnerar los principios que impidan la institución fundacional. No me parece correcta la postura, porque la cuantía de una participación puede no significar nada en muchos supuestos, y para juzgar su importancia es preciso tener en cuenta elementos cualitativos tales como la naturaleza y potencia económica de la sociedad participada y sobre todo la composición del accionariado; un pequeño tanto por ciento en el capital de una entidad financiera importante puede representar mucho, y una mayoría de capital en una pequeña sociedad absolutamente nada.

#### **4. La rendición de cuentas. Artículo 42.1 d).**

«Rendir cuentas, anualmente, al órgano de Protectorado correspondiente». Como se ve este requisito ha de ser cumplido en cualquier caso por las fundaciones, al venir establecido con carácter general en el artículo 23 de la Ley.

#### **5. La aplicación del patrimonio en caso de disolución. Artículo 42.1 e).**

«Aplicar su patrimonio, en caso de disolución, a la realización de fines de interés general análogos a los realizados por la fundación disuelta».

También este requisito a primera vista parece nuevo, pero un examen comparativo del mismo con lo que se dispone con carácter general en el artículo 31 de la Ley, que se refiere a la liquidación de las fundaciones extintas, conduce a la conclusión contraria. Efectivamente el artículo citado establece que los bienes y derechos resultantes de la liquidación se destinarán a las fundaciones o entidades no lucrativas privadas designadas por el fundador, que persigan fines de interés general y que tengan afectados sus bienes, incluso para el supuesto de disolución, a la

consecución de aquéllos, y en defecto de esta designación, a las fundaciones que, reuniendo tales características, designe el patronato cuando tenga reconocida esa facultad por el fundador; a falta de esa facultad, corresponderá al Protectorado cumplir ese cometido. A pesar de que, literalmente, el artículo 31 no establece la obligación de destinar los bienes y derechos de la fundación que se liquida a «fundaciones de fines análogos», ya expuse al comentarlo mi opinión en el sentido de ser ésta la intención que está presente en el artículo. Es más, así venía redactado en el Proyecto de Ley, en plena concordancia con lo que se sigue diciendo en el párrafo del artículo 42 que se comenta. Ninguna diferencia, por tanto, entre ambos preceptos, salvo que se entienda que el artículo 31 no prohíbe la reversión de los bienes que pueda venir establecida en el negocio fundacional, y sí la prohíbe el artículo 42, pero yo creo que ésta sería una interpretación forzada. La cláusula de reversión, caso de existir, formaría parte de la voluntad del fundador y siempre que sea connatural con la finalidad de la fundación y se den las circunstancias que impidan el desarrollo de esa finalidad, ha sido tradicionalmente respetada en nuestro Derecho, con los límites que la buena fe y el derecho sucesorio establecen.

#### **6. El reconocimiento de los beneficios fiscales y su pérdida. Artículos 46 y 47.**

Para el disfrute de los beneficios fiscales establecidos en el Título II, las fundaciones, una vez inscritas en el Registro administrativo correspondiente, y acreditando debidamente que cumplen los requisitos establecidos en el artículo 42 de la Ley, que son los que hemos analizado, deberán dirigirse a la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en cuya circunscripción esté situado su domicilio fiscal (art. 46).

Este requisito tampoco presenta ninguna novedad puesto que en las normas reguladoras de los distintos Impuestos también se exige para disfrutar de las exenciones que en ellos se reconocen a las fundaciones. Si acaso se matizan algunos aspectos de los que conviene dejar constancia:

- a) Que más que una solicitud, se trata de una «comunicación» a la Administración. De esta puntualización se deriva la consecuencia de la obligatoriedad del reconocimiento por parte de ésta del derecho de la fundación al disfrute de los beneficios. No estamos, por consiguiente, ante una actuación discrecional de la Administración. Es más, el artículo 46 no exige ni se refiere a una contestación de la Agencia Estatal; por el contrario, de su redacción se desprende que el reconocimiento es automático y no requiere acto expreso. Este punto queda definitivamente confirmado por el hecho, recogido en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo, de que «el reconocimiento de los beneficios fiscales producirá efectos desde la fecha de la correspondiente comunicación a la Administración».

Sin embargo, el término «reconocimiento» que se emplea en el párrafo citado puede inducir a error. En la discusión parlamentaria del Proyecto de Ley se puso de manifiesto una posible interpretación distinta en razón a la palabra indicada, y se aclaró, expresa y ampliamente, que ésa no era la idea que presidía el artículo. Se añade por tanto a la interpretación lógica la auténtica.

En apoyo de la tesis que sostengo está la redacción que se da en el texto definitivo de la Ley a la Disposición Final Tercera, apartado 3, que se refiere a las entidades que reúnan a la fecha de entrada en vigor de la Ley los requisitos previstos en el Título II de la misma, estableciendo que dispondrán de un plazo de tres meses, contados a partir de dicha fecha «para dirigirse a la Administración Tributaria acreditando su condición en la forma prevista en el artículo 46 ...», siendo así que en el Proyecto se decía: «para solicitar el reconocimiento a que se hace referencia en el artículo 46 ...». Como se ve, la rectificación es suficientemente expresiva en el sentido que acabo de indicar.

- b) Que aunque la regla general es que el reconocimiento de los beneficios fiscales producirá efectos «desde la fecha de la correspondiente comunicación a la Administración», tratándose de fundaciones «dichos efectos se retrotraerán a la fecha de su constitución, cuando entre ésta y la de solicitud de inscripción en el Registro administrativo correspondiente no haya transcurrido más de un mes»(art. 46, apartado 1, párrafo tercero).
- c) Que la eficacia de la acreditación quedará condicionada a la concurrencia, en todo momento, de las condiciones y requisitos reseñados (46.1, párrafo cuarto). Esta advertencia plantea el problema de si para la aplicación concreta de una exención de las reguladas en el Título II de la Ley, resulta necesario acreditar la concurrencia en la fundación, en ese momento, de dichos requisitos. Entiendo que la respuesta debe ser distinta para los casos en que el tributo se satisfaga mediante auto-liquidación o por declaración-liquidación. En el primer supuesto habrá de acreditarse acompañando la escritura de constitución con los estatutos de la fundación; en el segundo, la Inspección podrá realizar las comprobaciones oportunas.
- d) Que el incumplimiento de los requisitos exigidos determinará, sin necesidad de declaración administrativa previa, la pérdida del derecho al disfrute de los beneficios fiscales establecidos en el Título II, en el ejercicio económico en que dicho incumplimiento se produzca. Aunque lo expuesto llame la atención, el artículo 47 de la Ley es así de rotundo. Hace tabla rasa de la necesidad de motivar los actos administrativos privativos de derechos y de la audiencia previa de la fundación. Es decir, se vulneran los artículos 43 y 91 de la antigua Ley de Procedimiento Administrativo y los artículos 54 y 84 de la vigente Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones

Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Y se puede contrastar con lo que dispone, por ejemplo, el artículo 60 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (R.D. 3494/1981, de 29 de diciembre), en el que ambas exigencias de los principios de seguridad y de tutela efectiva se respetan. Estimo que la constitucionalidad de este artículo es dudosa, tanto más cuanto que, como el propio artículo nos recuerda, la pérdida de los beneficios disfrutados arrastraría la aplicación de lo que la Ley General Tributaria dispone en orden a las infracciones y sanciones tributarias e intereses de demora que, efectivamente, se podrían derivar del incumplimiento de los requisitos; sólo que todo ello exige que tal incumplimiento se justifique, se notifique, y se oiga a la fundación antes de resolver.

#### **7. La realización de actividades mercantiles. Artículo 42.2.**

«A los efectos del Título II no se considerarán entidades sin fines lucrativos, aquellas cuya actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles», dice el artículo 42.2 de la Ley.

Este artículo plantea dos cuestiones importantes: qué debe entenderse por «actividad mercantil», en primer lugar. Si entendemos que es toda actividad que consista en la realización de actos remunerados en alguna medida, o que se traduzca en la producción de bienes o en la realización de servicios por los que se perciba una contraprestación, y por tanto que la fundación esté presente en el mercado, si en definitiva identificamos actividad mercantil con actividad económica, prácticamente todas las fundaciones estarían fuera del Título II de la Ley. Es más, al no considerarlas entidades sin fines lucrativos no podrían ni llamarse fundaciones; bien es verdad que el artículo puntualiza «a efectos de este Título». No obstante, la conclusión es absurda. Quedarían fuera fundaciones cuya actividad principal fuese la educación, la cultura, el deporte, o las prestaciones sanitarias, siempre que se percibiese alguna cantidad de los beneficiarios y aunque estuviese ausente el ánimo de lucro.

La segunda cuestión es qué debe entenderse por «actividad principal». Falta en el artículo la concreción de este concepto. Resulta, sin embargo, un tema importante, porque la utilización de conceptos jurídicos indeterminados se presta a su interpretación extensiva o cambiante, y tal eventualidad provoca recelos cuando la calificación de la entidad como institución sin fines lucrativos ha de realizarse por el órgano de control -el Protectorado- y en su caso por la Inspección de Hacienda, y tiene consecuencias muy graves aun cuando se limiten al ámbito fiscal. Por el principio de seguridad jurídica, hubiera resultado conveniente precisar el concepto, poniéndolo en relación con la proporción que representen los ingresos que se obtengan de la realización de actividades mercantiles sobre los ingresos totales de la fundación.

Creo que la interpretación de este precepto debe realizarse refiriéndolo a actividades mercantiles que sean ajenas al objeto o finalidad específica de la fundación; que sólo en tal supuesto, y siempre que la actividad tuviese el carácter de «principal», estarían fuera del régimen fiscal que regula el Título II.

Consecuentemente, si la actividad principal de la fundación es, en sí misma considerada, ajena a su objeto o finalidad, puede ser no obstante compatible con la naturaleza de la fundación siempre que se trate de una actividad instrumental que, aunque absorba la mayor parte de sus recursos, sea un medio para alcanzar el fin fundacional y no se altere la nota esencial de toda fundación, que es carecer de ánimo de lucro. Sólo que, en tal caso, no reunirían las condiciones para disfrutar del régimen fiscal especial que la Ley establece en el Título que comentamos, y habrían de conformarse con el establecido en las leyes reguladoras de los distintos tributos, y dentro de ellas, por lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, con lo que dispone el artículo 5 de la Ley 61/1978 en la redacción que le da la Disposición Adicional Novena de la nueva Ley de Fundaciones.

Con esta interpretación se armonizan los preceptos que se contienen en la Ley y que hacen referencia a la actividad económica o mercantil de las fundaciones. Interpretados literalmente entrarían en contradicción, como acabamos de notar. La poco afortunada redacción de alguno de ellos se debe con seguridad a las modificaciones introducidas en el artículo a lo largo de la discusión parlamentaria, a la que se debe una apertura hacia la postura, más lógica y realista, de permitir que las fundaciones realicen una actividad mercantil. Para dejar esta cuestión definitivamente resuelta creo que es oportuno repasar los artículos que la abordan.

Lo único que la Ley establece a propósito de las fundaciones es que persigan la realización de fines de interés general y que no tengan ánimo de lucro (art. 1). Son notas que se predicán de la entidad en su conjunto y que, por tanto, son compatibles con el hecho de que alguna de las actividades se lleven a efecto para allegar recursos económicos al sostenimiento de los fines de la fundación, aun cuando no tengan que ver, o no sean coincidentes, con ellos. El artículo 19.2 contempla específicamente el supuesto de que la fundación posea establecimientos mercantiles o industriales o valores mobiliarios que representen participaciones significativas en ellos.

El artículo 22 se denomina «actividades mercantiles e industriales». Tal denominación no se corresponde exactamente con el contenido, porque los tres apartados del precepto se refieren exclusivamente a la posible participación de las fundaciones en sociedades mercantiles; sin embargo, es claramente expresivo de la permisividad de la Ley respecto de la realización de las actividades a las que nos estamos refiriendo.

El artículo 24 declara que las fundaciones podrán obtener ingresos por «sus» actividades, siempre que ello no implique una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios. Se trata de un artículo que únicamente pretende aclarar que percibir cantidades por los servicios o actividades que desarrolle la entidad en cumplimiento de su finalidad específica, es algo posible y lícito; no prohíbe la realización de otras actividades, siendo así que, si ésta fuera la intención de la Ley, éste era el artículo indicado para expresarlo.

El artículo 25.3 diferencia, implícita pero claramente, las actividades fundacionales de las que pueda realizar la fundación sin estar relacionadas con su finalidad u objeto específico, cuando se refiere a las rentas o «cualesquiera otros ingresos que obtenga la fundación», y más adelante cuando trata de la imputación de los gastos de administración a las actividades fundacionales.

El artículo 48, a propósito del ámbito de la exención del Impuesto sobre Sociedades, la refiere a los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica añadiendo en su apartado 2 que el Ministerio de Economía y Hacienda podrá extender la exención a «los resultados obtenidos en el ejercicio de una explotación económica» siempre y cuando ésta coincida con el objeto o finalidad específica de la entidad, declarando a continuación que existe dicha coincidencia cuando las actividades que en dichas explotaciones se realicen «persigan el cumplimiento de los fines (fundacionales), no generen competencia desleal, y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas». Luego tampoco aquí se contiene una prohibición de las actividades que no cumplan esas condiciones; al contrario, puesto que lo que el artículo viene a decir con claridad es que los rendimientos de esas actividades estarían gravadas en todo caso.

El artículo 49.5 reitera el contenido del artículo precedente.

El artículo 51, dedicado a explicitar las partidas no deducibles de la base imponible, es decir, de los rendimientos gravados, declara que no lo son «los gastos imputables, directa o indirectamente a las operaciones exentas», con lo cual queda definitivamente claro que incluso las fundaciones acogidas al régimen fiscal especial pueden desarrollar actividades que no coincidan con el objetivo o finalidad específica de la entidad.

No es éste el momento de expresar un juicio personal sobre el ámbito de la exención o sobre la no deducción de los gastos imputables a las operaciones exentas. Lo que pretendo ahora es aclarar el sentido del artículo 42.2 de la Ley. Creo que con lo expuesto se pueden sentar tres conclusiones:

- a) Que la realización de actividades no coincidentes con la finalidad de la fundación, aunque tengan el carácter de principal, no desnaturaliza el concepto de la misma siempre y cuando la entidad no persiga lucro y por tanto dicha actividad sea instrumental, empleándose en el cumplimiento de su objeto específico los recursos así obtenidos.
- b) Que la realización de actividades no coincidentes con la finalidad de la fundación, siempre que no constituyan su actividad principal, no le impide a ésta disfrutar de los beneficios regulados en el Título II de la Ley, naturalmente referidos a las actividades exentas.
- c) Que la realización de actividades no coincidentes y con el carácter de principal, impide a la fundación en que se den tales circunstancias acogerse al Título II de la Ley, debiendo regirse por lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades en la redacción que le da la Disposición Adicional Novena de la nueva Ley sobre Fundaciones.

Este es, a mi juicio, el sentido que tiene el repetido artículo 42, apartado 2, de la Ley, y el alcance que pretendió darle a la frase inicial -«no se considerarán entidades sin fines lucrativos»- la interpolación de las palabras «a los efectos de este Título».

#### **8. Quiénes no pueden ser destinatarios de la fundación. Artículo 42.3.**

«Tampoco se considerarán entidades sin fines lucrativos, a los efectos del Título II, aquellas en las que asociados y fundadores y sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive, sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades o gocen de condiciones especiales para beneficiarse de sus servicios» (art. 42.3, párrafo primero, de la Ley).

Esta nota, por lo que respecta a las fundaciones no presenta novedad, porque repite casi literalmente la exigencia que para «todas» ellas establece el artículo 2.3 de la Ley. Nótese que el Título I se destina a las fundaciones exclusivamente, mientras que el Título II se refiere a las entidades sin fines lucrativos, concepto que, según el artículo 41 abarca a las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y a las asociaciones declaradas de utilidad pública; ésta es la razón de que se repitan la totalidad de los requisitos que se establecían en aquél y se añadan tan sólo algunos matices.

Figura en el apartado a que nos estamos refiriendo un segundo párrafo que podría perfectamente haberse incluido en el artículo 2.3 de la Ley y que, desde luego, es de aplicación a todas las fundaciones, se hayan acogido o no al régimen fiscal del Título II. Dice así:

«Lo dispuesto en este apartado no se aplicará a aquellas entidades sin fines lucrativos que realicen las actividades de asistencia social a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 8.º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido».

Es decir, que los fundadores, sus cónyuges y parientes pueden ser destinatarios de las prestaciones que se especifican -a efectos de declararlas exentas- en el indicado precepto de la Ley reguladora del IVA. Esto se debe al carácter especial de los servicios de asistencia social consignados *numerus clausus* en dicho precepto (protección de la infancia y la juventud, asistencia a la tercera edad, educación especial y asistencia a personas con minusvalía, reinserción social y prevención de la delincuencia, etc.).

#### **9. Las obligaciones contables. Artículo 44.**

Las fundaciones que pretendan acogerse al régimen que establece el Título II de la Ley han de cumplir las obligaciones contables previstas en las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades para las entidades exentas, sin perjuicio de que deban llevar la contabilidad exigida por el Código de Comercio y disposiciones complementarias cuando realicen alguna explotación económica. Nada nuevo si recordamos lo que dispone el artículo 23.6 de la Ley.

#### **10. El domicilio fiscal. Artículo 45.**

El domicilio fiscal habrá de ser el del lugar del domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y dirección de la entidad. En otro caso, se atenderá al lugar de residencia de la mayoría de las personas que ejerzan la representación legal o, en su defecto, donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Si comparamos este artículo, que se refiere a las entidades sin fines lucrativos, con el 4.º, que atiende exclusivamente a las fundaciones, se observa que para estas últimas es obligatorio que coincidan domicilio fiscal y domicilio social, además de la obligación de que éste radique en el ámbito territorial en que haya de desarrollar principalmente sus actividades. La discordancia entre ambos preceptos quizá se deba a que la Ley actual es fruto de la unión de dos Proyectos de Leyes, el relativo a las fundaciones y el concerniente a los incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, ahora objeto, respectivamente, del Título I y II, y han pervivido algunas diferencias. En cualquier caso las fundaciones deberán regirse en este punto por el artículo 4 de la Ley, porque está destinado específicamente a ellas y porque su redacción supone un claro avance respecto a la situación actual.

#### IV. CONCLUSION

De lo expuesto se desprende que no existen verdaderas diferencias entre los requisitos que se exigen con carácter general a las fundaciones y los que la Ley les impone para poder acogerse al régimen fiscal especial. La consecuencia de ello debería haber sido la elaboración de un régimen legal más lógico y sencillo en virtud del cual todas las fundaciones, por el hecho de serlo, estuviesen reguladas por una misma normativa tributaria. Con la situación actual padece el principio de seguridad jurídica, aun cuando puede augurarse en razón a la similitud de requisitos, que todas las fundaciones se acogerán al régimen especial, con lo cual será difícil poder referirse en el futuro a dos regímenes fiscales distintos para ellas.

Hemos tomado como pauta para el estudio de esta cuestión la Ley del Impuesto sobre Sociedades y expliqué la razón de ello. Hay otra razón más, aparte de la expuesta, y es que en la nueva Ley tan sólo se regulan, en lo que afectan a las fundaciones, aparte de algunos tributos locales, dos Impuestos, el citado sobre las Sociedades y el de la Renta de las Personas Físicas. Perviven, por tanto, para todas las fundaciones, se acojan o no al régimen especial del Título II de esta Ley, los preceptos que se refieren a ellas en las normas reguladoras de otros Impuestos, siempre que se acomoden a lo que dicha nueva Ley establece en su Título I. Así lo establece su Disposición Transitoria Segunda, apartado 3, cuando refiriéndose a las fundaciones ya constituidas con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley, establece que, transcurrido el plazo de dos años para adaptar sus estatutos a lo dispuesto en la misma y presentarlos en el Registro de Fundaciones o, en su caso, el plazo de prórroga que al efecto les pueda conceder el Protectorado, sin haber cumplido dicha obligación, en tanto no la cumplan «no podrán gozar de los beneficios fiscales contemplados en la legislación vigente».

Es decir, uno de los aspectos en que se modifica la normativa anterior hasta ahora vigente, es en el cumplimiento por parte de las fundaciones de los requisitos que, genéricamente, establece la nueva Ley para poder ser y llamarse fundaciones y para poder disfrutar de los beneficios que podríamos llamar tradicionales; en otra ocasión estudiaremos en qué medida se altera el contenido sustantivo de dichos beneficios. En conclusión, los requisitos «mínimos» que se exigirán, transcurrido el plazo de adaptación, serán los señalados en esta Ley, en vez de los establecidos en cada Impuesto, que únicamente seguirán vigentes en lo que excedan de dichos requisitos necesarios y mínimos. Por eso se puede decir, sin duda, que por lo que respecta a los requisitos se endurece el régimen fiscal de las fundaciones.