

LAS FUNDACIONES Y EL CUMPLIMIENTO INDIRECTO DE LOS FINES DE INTERÉS GENERAL. EN TORNO A LA INTERPRETACIÓN RESTRICTIVA DE LAS EXENCIONES

Análisis de la SAN de 1 de octubre de 2015, rec. núm. 487/2012

Isidoro Martín Dégano

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. UNED

1. SUPUESTO DE HECHO

Las fundaciones tienen que cumplir una serie de requisitos previstos en 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 (en adelante, Ley 49/2002) para poder disfrutar de los beneficios fiscales establecidos en esta norma.

El primero de los diez requisitos consiste en perseguir fines de interés general¹. Sobre el cumplimiento de este requisito ya se habían pronunciado la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT)² y el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) –Resolución de 29 de noviembre de 2012– de forma negativa respecto de un supuesto muy concreto. Se trata de fundaciones que entregan las rentas de las que disponen a otras entidades, con o sin ánimo de

¹ En concreto el artículo 3, en su apartado 1), exige a las entidades no lucrativas: «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, de 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, o de investigación científica y desarrollo tecnológico».

² Hasta la resolución del TEAC, la DGT había emitido cuatro contestaciones a consultas en las que entendía que en estos supuestos se incumplía el requisito de artículo 3.1 de la Ley 49/2002. En las dos primeras [de 14 de abril de 2005 y 13 de enero de 2006, Consultas núms. V0618/2005 (NFC020763) y V0062/2006 (NFC021776)], los consultantes pretendían crear unas fundaciones cuyas actividades consistirían en entregar sus rentas a otras entidades no lucrativas para que estas realizaran directamente las actividades de asistencia a minorías étnicas y benéfico-sociales que constituirían sus fines. En la tercera [de 20 de septiembre de 2006, Consulta núm. V1874/2006 (NFC023596)], una fundación, acogida a la Ley 49/2002, había transmitido inmuebles y pretendía invertir gran parte del importe obtenido en la compra de participaciones de una entidad mercantil cuyo objeto social era la atención de ancianos, uno de los fines de la fundación. En la última [de 16 de noviembre de 2006, Consulta núm. V2282/2006 (NFC024035)], una fundación tiene como fines el colaborar en el desarrollo de la Sociedad de la Información aportando un nuevo sistema de correo electrónico seguro y la realización de programas para la lucha contra el hambre, la pobreza y la marginación. La fundación se dedica principalmente, y a ello parece estar destinando la totalidad de las rentas obtenidas, al desarrollo y explotación de un sistema de correo que le sirve como fuente de microdonaciones propias o para otras entidades sin fines lucrativos.

lucro, para que sean estas las que realicen las actividades de interés general o bien simplemente se limitan a conceder ayudas a personas necesitadas. Los dos entes administrativos consideraron que en estos casos el citado requisito exige que sea la propia fundación la que directamente persiga fines de interés general sin que pueda entenderse cumplido por el hecho de destinar los ingresos a otras fundaciones o a la adquisición de participaciones en entidades mercantiles que desarrollen dichos fines. Las fundaciones son calificadas como entidades «totalmente pasivas» pues no desarrollan actividad alguna distinta de la gestión de su patrimonio. En consecuencia, quedarían excluidas de los beneficios fiscales de la Ley 49/2002 por no perseguir fines de interés general.

La interpretación de la DGT y la resolución del TEAC la hemos criticado en un comentario anterior en esta misma Sección de esta Revista³. Ahora, tras la impugnación de la citada resolución del TEAC ha sido la Audiencia Nacional la que se ha pronunciado al respecto en su Sentencia de 1 de octubre de 2015 (NFJ060014) que analizaremos a continuación.

2. SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL

El objeto de este recurso lo constituye la Resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012. En ella el TEAC considera que la Fundación Monasterio no desarrolla per se y exclusivamente fines de interés general sino que se limita a entregar donativos o hacer donaciones con parte de las rentas obtenidas en la gestión de su patrimonio. En sus palabras: el artículo 3.1 «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 parte de los ingresos de su actividad a otras fundaciones». En consecuencia, para el TEAC la fundación realiza actividades de mecenazgo pero con esta actividad no se cumple el primero de los requisitos exigidos para acceder a los beneficios fiscales de la Ley 49/2002.

Por su parte, la Fundación Monasterio alega, en las diferentes instancias por las que han transcurrido sus recursos, que se está utilizando un criterio interpretativo abusivo –tendente únicamente a conseguir una mayor recaudación– el cual carece de base, ya que dicha norma no exige que las fundaciones tengan que desarrollar directamente actividades de fin general sino tan solo perseguir fines de ese tipo.

La cuestión objeto de controversia se centra, por tanto, en interpretar el artículo 3.1 de esta ley que, recordemos, impone a las fundaciones «perseguir fines de interés general».

En relación con este artículo la Audiencia Nacional considera que la DGT y el TEAC partían «de una premisa errónea al exigir un requisito legal que no aparece contemplado en la propia norma ya que esta, tanto la Ley 49/2002 como la Ley 50/2002, requieren como condición inexorable que se persigan fines de interés general, fines a llevar a cabo por la actora, es decir, a ejecutarlos, pero que en modo alguno se alude al modo o manera de su ejecución, a que los realice directa o indirectamente».

³ MARTÍN DÉGANO, I.: «Las fundaciones y los fines de interés general. La exclusión de las fundaciones patrimoniales (a propósito de la Resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012)», *RCyT. CEF*, n.º 375, 2014, págs. 105-114.

Una vez aclarado el supuesto de hecho contemplado en la norma la sentencia concluye:

«la interpretación que realiza la Administración es contraria a la propia norma de la que deriva, ya que en ningún momento ni la ley sustantiva ni la fiscal exige que la Fundación realice de modo directo una actividad de fin general, sino que su obligación no es otra que la de perseguir fines de interés general, sin que quepan añadidos o interpretaciones que van más allá de la norma y que perjudican a la actora».

Por último, pero sin duda resulta de especial importancia, las costas se imponen a la Administración al haber sido desestimada su pretensión conforme a lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

3. COMENTARIO CRÍTICO

La sentencia que comentamos nos parece que tiene una gran trascendencia por dos motivos. El primero, por lo que afecta al caso concreto que se contempla: el cumplimiento o no del requisito previsto en artículo 3.1 de la Ley 49/2002 por determinadas entidades no lucrativas y, en particular, por algunas fundaciones. El segundo, de carácter más general, por el criterio interpretativo seguido para resolver el problema que, entendemos, debería trasladarse al resto de beneficios fiscales de la Ley 49/2002 o, sin más, a todas las normas de este tipo.

En relación con la primera cuestión la sentencia resuelve un problema que atañe a un grupo numeroso de fundaciones españolas, las denominadas patrimoniales, que estaban muy pendientes de este asunto por la indudable trascendencia que tiene quedar fuera de la Ley 49/2002. La gratuidad del cargo de patrono junto al fallecimiento de los fundadores hace que estas fundaciones actúen de esa forma «pasiva» pues les resulta más operativo repartir los fondos entre entidades no lucrativas especializadas que organizar una infraestructura para la consecución de los fines. Hasta esta sentencia todas estas fundaciones estaban fuera de la Ley 49/2002 y, por ello, tendrían que regularizar su situación tributaria por las exenciones indebidamente disfrutadas al igual que deberían hacer quienes se hubiesen aplicado los incentivos fiscales al mecenazgo.

En nuestra opinión, la Audiencia Nacional ha resuelto de manera acertada el problema y lo hace en términos muy similares a los que ya defendimos al comentar la resolución del TEAC de la que trae causa. En efecto, la interpretación administrativa iba más allá de lo que exige el precepto legal. En ningún lugar de la ley, ni la fiscal ni la sustantiva de fundaciones (Ley 50/2002, de 26 de diciembre) hay limitación alguna para que los fines de interés general puedan alcanzarse de manera indirecta (*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*). La realización de cualquiera de estos fines puede hacerse mediante el ejercicio directo de la actividad o de manera indirecta financiando a terceros que hacen dicha actividad. Todo ello ha sido confirmado en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 2015 (NFJ060014). Estábamos ante una posición extrema de la Administración tributaria que, como analizaremos a continuación, no se sustentaba en argumento alguno. De hecho la propia DGT modificó posteriormente su criterio –o más concretamente lo moduló–, obviando, en parte, la doctrina del TEAC a la que podría estar vinculada en un futuro pues la resolución económico-administrativa no admitía matiz alguno sobre el modo de actuar de

esta clase de fundaciones⁴. En el comentario que hicimos a esta resolución señalábamos que esta postura tan maximalista de la Administración tributaria debería, al menos, admitir la distinción entre las fundaciones que convocaban las ayudas y hacían un seguimiento posterior de las mismas (selección de beneficiarios por méritos, control y justificación de las actividades u obras realizadas con la ayuda, reembolso...) de las que simplemente se limitaban a entregarlas. Ahora la DGT parece admitir esta distinción. Ante un supuesto similar al que estamos comentando la DGT, en su Contestación de 10 de julio de 2015 a la Consulta núm. V2106/2015 (NFC055598), recientemente ha señalado:

«[...] 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*». (La cursiva es nuestra).

La segunda cuestión a la que, por su especial significación, aludíamos al comienzo de esta crítica es la pauta que da la Audiencia Nacional en cuanto al criterio interpretativo que debe seguirse o, más bien, cuál es el que no debe utilizarse respecto de beneficios fiscales. Ni la DGT ni el TEAC habían fundamentado por qué deducen que el artículo 3.1 de la Ley 49/2002 exige que sean las fundaciones las que persigan directamente los fines de interés general. Simplemente parecen darlo por supuesto sin aportar elementos de juicio. Podemos, quizá, encontrar ese fundamento en las alegaciones que presenta el Abogado del Estado ante la Audiencia Nacional al calificar de «extensiva» la interpretación que realiza la defensa de la Fundación Monasterio. En esta calificación puede entreverse que subyace la idea de que las exenciones –los beneficios fiscales, en general– deben interpretarse restrictivamente⁵. Y ante este argumento la propia Audien-

⁴ En este sentido hay que tener presente que el artículo 239.8 de la LGT establece:

«8. La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente».

⁵ Ni la DGT, en las consultas citadas en la segunda nota, ni el TEAC en la Resolución de 29 de noviembre de 2012, aluden a la interpretación restrictiva de la exención para justificar el resultado al que llegan. Sin embargo, sí lo han hecho expresamente en otras ocasiones en las que se amparan en este tipo de interpretación *pro Fiscum*.

Por ejemplo, en la Contestación de 22 de marzo de 2013 a la Consulta V0920/2013 (NFC047214) se afirma: «En este punto cabe señalar que la interpretación de las normas que recogen exenciones y bonificaciones tributarias debe realizarse de forma restrictiva por cuanto suponen una quiebra al principio de capacidad económica, recogido en el artículo 31.1 de nuestra Carta Magna».

cia Nacional recuerda que el Tribunal Supremo ya se ha pronunciado en repetidas ocasiones⁶ al respecto transcribiendo su jurisprudencia sobre la:

«interpretación de las normas constitutivas de exenciones o bonificaciones, las cuales deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias; criterios que, a su vez, no difieren en nada de los empleados normalmente para la interpretación de las normas jurídicas en general, pues no en vano el apartado 1.º del citado precepto (art. 12 LGT) dispone que "las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho", lo que conlleva una remisión al artículo 3.1 del Código Civil el cual incluye como criterio de interpretación el de "la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas"» [Sentencia de 24 de abril de 2014 (NFJ054292)].

El problema de los criterios especiales de interpretación de las normas tributarias –y, en particular, de los beneficios fiscales– por su supuesto carácter excepcional pensamos que es una materia superada aunque, por lo que parece, nunca está de más recordar⁷. En las exenciones no existen criterios específicos de interpretación sino que pueden utilizarse todos los elementos de la hermenéutica jurídica. En este caso concreto la interpretación literal del artículo 3.1 de la Ley 49/2002 lleva a la solución defendida por la Audiencia Nacional. Pero también este Tribunal parece apoyarse en la interpretación teleológica –el criterio más importante de todos– pues en el fundamento sexto recoge lo dispuesto en la exposición de motivos de la Ley 49/2002: «*La justificación de estos requisitos obedece 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*». De acuerdo con ello la intención del legislador es, en nuestra opinión, que con sus rentas las fundaciones satisfagan el interés general con independencia de la forma en que se consiga este objetivo⁸.

El TEAC en la Resolución de 27 de junio de 2013 [R. G. 6130/2011 (NFJ051663)] señala: «A este respecto, debe tenerse en todo momento presente que nos encontramos ante una bonificación, por lo que debe hacerse una interpretación restrictiva del artículo 34.2 del TRLIS. En este sentido, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 14 de octubre de 2010 [rec. 328/2007 (NFJ040823)]».

⁶ Citamos, por ejemplo, dos posteriores a la sentencia transcrita: Sentencia de 5 de marzo de 2015 (rec. núm. 1917/2013) y Sentencia de 6 de mayo de 2015 (rec. núm. 3018/2013).

⁷ Nos remitimos a la monografía de HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, págs. 207 y ss. y a la jurisprudencia más reciente recogida en MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26.ª edición, Tecnos, Madrid, 2015, pág. 174.

⁸ En nuestro trabajo anterior defendimos que la interpretación histórica también avalaba esta solución. En la actualidad se ha superado la distinción entre fundaciones operativas y patrimoniales. En el derogado Decreto 2930/1972, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de las Fundaciones Culturales Privadas y Entidades Análogas y de los Servicios administrativos encargados del Protectorado sobre las mismas, se diferenciaba entre el régimen de las denominadas fundaciones de financiación (las que concedían ayudas y seleccionaban a los beneficiarios), de servicio (cuyo objeto era el sostenimiento de un establecimiento cultural) y de promoción (con un objeto definido genéricamente en sus estatutos siendo los patronos los que se encargaban de concretar los programas de actividades). La Ley 50/2002 –y su antecesora Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General– supera esta distinción histórica y unifica en un único concepto los distintos tipos de fundaciones y su régimen jurídico.

En nuestra opinión, toda esta cuestión surge de una deficiente técnica legislativa en la Ley 49/2002 al regular los requisitos de acceso a los beneficios fiscales. El legislador se limita a exigir en el artículo 3.1 que las entidades sin fin de lucro persigan fines de interés general, lo que en el caso de las fundaciones es parte de su esencia pues así está recogido en el artículo 34 de la Constitución: «Se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la ley». Pero no hace mención alguna en ese requisito a las actividades que deben desarrollarse para conseguir tales fines ni al modo de llevarlas a cabo. Debe distinguirse, por tanto, entre el fin de la fundación (siempre de interés general) y la forma de concreción del mismo. Es la conjunción de ambos aspectos, junto a la ausencia de un lucro subjetivo en estas entidades, lo que justificaría un régimen de beneficios fiscales. Sin embargo, la única mención a las citadas actividades se encuentra en el artículo 3.3 que exige: «Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria»⁹. Probablemente habría sido deseable que el legislador hubiera establecido un requisito en relación con el modo o la forma en que han de realizarse las actividades a través de las que se consiguen los fines de interés general. Por ejemplo, la distinción que deduce la Administración tributaria entre fundaciones «activas» y «pasivas», los criterios a la hora de fijar el precio a los beneficiarios cuando las actividades se desarrollan como explotaciones económicas o cualquier otra consideración de *lege ferenda*. Pero no ha sido así ya que no hay matización alguna en el texto de la ley sobre tan importante cuestión. En el caso que nos ocupa la Audiencia Nacional no tiene duda alguna al respecto del artículo 3.1 de la ley. De hecho, como ya hemos señalado, condena en costas a la Administración por haber sido rechazadas todas sus pretensiones. Recordemos que el artículo 139 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción contencioso-administrativa impone que el Tribunal lo haga «salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba *serias dudas de hecho o de derecho*». (La cursiva es nuestra).

Bibliografía

HERRERA MOLINA, P. M. [1990]: *La exención tributaria*, Colex, Madrid.

MARTÍN DÉGANO, I. [2014]: «Las fundaciones y los fines de interés general. La exclusión de las fundaciones patrimoniales (a propósito de la resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012)», *RCyT. CEF*, n.º 375.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M. [2015]: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26.ª edición, Tecnos, Madrid.

⁹ La redacción completa del precepto es la siguiente:

«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.»

Una vez aclarado el supuesto de hecho contemplado en la norma la sentencia concluye:

«la interpretación que realiza la Administración es contraria a la propia norma de la que deriva, ya que en ningún momento ni la ley sustantiva ni la fiscal exige que la Fundación realice de modo directo una actividad de fin general, sino que su obligación no es otra que la de perseguir fines de interés general, sin que quepan añadidos o interpretaciones que van más allá de la norma y que perjudican a la actora».

Por último, pero sin duda resulta de especial importancia, las costas se imponen a la Administración al haber sido desestimada su pretensión conforme a lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

3. COMENTARIO CRÍTICO

La sentencia que comentamos nos parece que tiene una gran trascendencia por dos motivos. El primero, por lo que afecta al caso concreto que se contempla: el cumplimiento o no del requisito previsto en artículo 3.1 de la Ley 49/2002 por determinadas entidades no lucrativas y, en particular, por algunas fundaciones. El segundo, de carácter más general, por el criterio interpretativo seguido para resolver el problema que, entendemos, debería trasladarse al resto de beneficios fiscales de la Ley 49/2002 o, sin más, a todas las normas de este tipo.

En relación con la primera cuestión la sentencia resuelve un problema que atañe a un grupo numeroso de fundaciones españolas, las denominadas patrimoniales, que estaban muy pendientes de este asunto por la indudable trascendencia que tiene quedar fuera de la Ley 49/2002. La gratuidad del cargo de patrono junto al fallecimiento de los fundadores hace que estas fundaciones actúen de esa forma «pasiva» pues les resulta más operativo repartir los fondos entre entidades no lucrativas especializadas que organizar una infraestructura para la consecución de los fines. Hasta esta sentencia todas estas fundaciones estaban fuera de la Ley 49/2002 y, por ello, tendrían que regularizar su situación tributaria por las exenciones indebidamente disfrutadas al igual que deberían hacer quienes se hubiesen aplicado los incentivos fiscales al mecenazgo.

En nuestra opinión, la Audiencia Nacional ha resuelto de manera acertada el problema y lo hace en términos muy similares a los que ya defendimos al comentar la resolución del TEAC de la que trae causa. En efecto, la interpretación administrativa iba más allá de lo que exige el precepto legal. En ningún lugar de la ley, ni la fiscal ni la sustantiva de fundaciones (Ley 50/2002, de 26 de diciembre) hay limitación alguna para que los fines de interés general puedan alcanzarse de manera indirecta (*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*). La realización de cualquiera de estos fines puede hacerse mediante el ejercicio directo de la actividad o de manera indirecta financiando a terceros que hacen dicha actividad. Todo ello ha sido confirmado en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 2015 (NFJ060014). Estábamos ante una posición extrema de la Administración tributaria que, como analizaremos a continuación, no se sustentaba en argumento alguno. De hecho la propia DGT modificó posteriormente su criterio –o más concretamente lo moduló–, obviando, en parte, la doctrina del TEAC a la que podría estar vinculada en un futuro pues la resolución económico-administrativa no admitía matiz alguno sobre el modo de actuar de

esta clase de fundaciones⁴. En el comentario que hicimos a esta resolución señalábamos que esta postura tan maximalista de la Administración tributaria debería, al menos, admitir la distinción entre las fundaciones que convocaban las ayudas y hacían un seguimiento posterior de las mismas (selección de beneficiarios por méritos, control y justificación de las actividades u obras realizadas con la ayuda, reembolso...) de las que simplemente se limitaban a entregarlas. Ahora la DGT parece admitir esta distinción. Ante un supuesto similar al que estamos comentando la DGT, en su Contestación de 10 de julio de 2015 a la Consulta núm. V2106/2015 (NFC055598), recientemente ha señalado:

«[...] 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*». (La cursiva es nuestra).

La segunda cuestión a la que, por su especial significación, aludíamos al comienzo de esta crítica es la pauta que da la Audiencia Nacional en cuanto al criterio interpretativo que debe seguirse o, más bien, cuál es el que no debe utilizarse respecto de beneficios fiscales. Ni la DGT ni el TEAC habían fundamentado por qué deducen que el artículo 3.1 de la Ley 49/2002 exige que sean las fundaciones las que persigan directamente los fines de interés general. Simplemente parecen darlo por supuesto sin aportar elementos de juicio. Podemos, quizá, encontrar ese fundamento en las alegaciones que presenta el Abogado del Estado ante la Audiencia Nacional al calificar de «extensiva» la interpretación que realiza la defensa de la Fundación Monasterio. En esta calificación puede entreverse que subyace la idea de que las exenciones –los beneficios fiscales, en general– deben interpretarse restrictivamente⁵. Y ante este argumento la propia Audien-

⁴ En este sentido hay que tener presente que el artículo 239.8 de la LGT establece:

«8. La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente».

⁵ Ni la DGT, en las consultas citadas en la segunda nota, ni el TEAC en la Resolución de 29 de noviembre de 2012, aluden a la interpretación restrictiva de la exención para justificar el resultado al que llegan. Sin embargo, sí lo han hecho expresamente en otras ocasiones en las que se amparan en este tipo de interpretación *pro Fiscum*.

Por ejemplo, en la Contestación de 22 de marzo de 2013 a la Consulta V0920/2013 (NFC047214) se afirma: «En este punto cabe señalar que la interpretación de las normas que recogen exenciones y bonificaciones tributarias debe realizarse de forma restrictiva por cuanto suponen una quiebra al principio de capacidad económica, recogido en el artículo 31.1 de nuestra Carta Magna».

cia Nacional recuerda que el Tribunal Supremo ya se ha pronunciado en repetidas ocasiones⁶ al respecto transcribiendo su jurisprudencia sobre la:

«interpretación de las normas constitutivas de exenciones o bonificaciones, las cuales deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias; criterios que, a su vez, no difieren en nada de los empleados normalmente para la interpretación de las normas jurídicas en general, pues no en vano el apartado 1.º del citado precepto (art. 12 LGT) dispone que "las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho", lo que conlleva una remisión al artículo 3.1 del Código Civil el cual incluye como criterio de interpretación el de "la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas"» [Sentencia de 24 de abril de 2014 (NFJ054292)].

El problema de los criterios especiales de interpretación de las normas tributarias –y, en particular, de los beneficios fiscales– por su supuesto carácter excepcional pensamos que es una materia superada aunque, por lo que parece, nunca está de más recordar⁷. En las exenciones no existen criterios específicos de interpretación sino que pueden utilizarse todos los elementos de la hermenéutica jurídica. En este caso concreto la interpretación literal del artículo 3.1 de la Ley 49/2002 lleva a la solución defendida por la Audiencia Nacional. Pero también este Tribunal parece apoyarse en la interpretación teleológica –el criterio más importante de todos– pues en el fundamento sexto recoge lo dispuesto en la exposición de motivos de la Ley 49/2002: «*La justificación de estos requisitos obedece 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*». De acuerdo con ello la intención del legislador es, en nuestra opinión, que con sus rentas las fundaciones satisfagan el interés general con independencia de la forma en que se consiga este objetivo⁸.

El TEAC en la Resolución de 27 de junio de 2013 [R. G. 6130/2011 (NFJ051663)] señala: «A este respecto, debe tenerse en todo momento presente que nos encontramos ante una bonificación, por lo que debe hacerse una interpretación restrictiva del artículo 34.2 del TRLIS. En este sentido, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 14 de octubre de 2010 [rec. 328/2007 (NFJ040823)]».

⁶ Citamos, por ejemplo, dos posteriores a la sentencia transcrita: Sentencia de 5 de marzo de 2015 (rec. núm. 1917/2013) y Sentencia de 6 de mayo de 2015 (rec. núm. 3018/2013).

⁷ Nos remitimos a la monografía de HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, págs. 207 y ss. y a la jurisprudencia más reciente recogida en MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26.ª edición, Tecnos, Madrid, 2015, pág. 174.

⁸ En nuestro trabajo anterior defendimos que la interpretación histórica también avalaba esta solución. En la actualidad se ha superado la distinción entre fundaciones operativas y patrimoniales. En el derogado Decreto 2930/1972, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de las Fundaciones Culturales Privadas y Entidades Análogas y de los Servicios administrativos encargados del Protectorado sobre las mismas, se diferenciaba entre el régimen de las denominadas fundaciones de financiación (las que concedían ayudas y seleccionaban a los beneficiarios), de servicio (cuyo objeto era el sostenimiento de un establecimiento cultural) y de promoción (con un objeto definido genéricamente en sus estatutos siendo los patronos los que se encargaban de concretar los programas de actividades). La Ley 50/2002 –y su antecesora Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General– supera esta distinción histórica y unifica en un único concepto los distintos tipos de fundaciones y su régimen jurídico.

En nuestra opinión, toda esta cuestión surge de una deficiente técnica legislativa en la Ley 49/2002 al regular los requisitos de acceso a los beneficios fiscales. El legislador se limita a exigir en el artículo 3.1 que las entidades sin fin de lucro persigan fines de interés general, lo que en el caso de las fundaciones es parte de su esencia pues así está recogido en el artículo 34 de la Constitución: «Se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la ley». Pero no hace mención alguna en ese requisito a las actividades que deben desarrollarse para conseguir tales fines ni al modo de llevarlas a cabo. Debe distinguirse, por tanto, entre el fin de la fundación (siempre de interés general) y la forma de concreción del mismo. Es la conjunción de ambos aspectos, junto a la ausencia de un lucro subjetivo en estas entidades, lo que justificaría un régimen de beneficios fiscales. Sin embargo, la única mención a las citadas actividades se encuentra en el artículo 3.3 que exige: «Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria»⁹. Probablemente habría sido deseable que el legislador hubiera establecido un requisito en relación con el modo o la forma en que han de realizarse las actividades a través de las que se consiguen los fines de interés general. Por ejemplo, la distinción que deduce la Administración tributaria entre fundaciones «activas» y «pasivas», los criterios a la hora de fijar el precio a los beneficiarios cuando las actividades se desarrollan como explotaciones económicas o cualquier otra consideración de *lege ferenda*. Pero no ha sido así ya que no hay matización alguna en el texto de la ley sobre tan importante cuestión. En el caso que nos ocupa la Audiencia Nacional no tiene duda alguna al respecto del artículo 3.1 de la ley. De hecho, como ya hemos señalado, condena en costas a la Administración por haber sido rechazadas todas sus pretensiones. Recordemos que el artículo 139 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción contencioso-administrativa impone que el Tribunal lo haga «salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba *serias dudas de hecho o de derecho*». (La cursiva es nuestra).

Bibliografía

HERRERA MOLINA, P. M. [1990]: *La exención tributaria*, Colex, Madrid.

MARTÍN DÉGANO, I. [2014]: «Las fundaciones y los fines de interés general. La exclusión de las fundaciones patrimoniales (a propósito de la resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012)», *RCyT. CEF*, n.º 375.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M. [2015]: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26.ª edición, Tecnos, Madrid.

⁹ La redacción completa del precepto es la siguiente:

«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.»