

## LEY DE FUNDACIONES Y LEY DE RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO

---

### Comentario sobre los Proyectos de Ley de Fundaciones y Mecenazgo(\*)

---

Miguel Ángel Cabra de Luna

#### I. INTRODUCCIÓN

---

El derecho a crear una fundación para actividades de interés general está reconocido por el artículo 34 de la Constitución española. En desarrollo del mismo, la Ley 30/1994, de 24 de diciembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General(1), pasó a ser la legislación vigente por la que se rigen las fundaciones en nuestro país.

La Ley de 1994 supuso un importante paso modernizador dentro del marco de las fundaciones. Hasta entonces, las normas habían sido deficientes, incompletas y desfasadas (algunas de las leyes por las que se regían las fundaciones databan del siglo XIX, como la Ley General de Beneficencia de 1849), y cicateras en términos fiscales.

Aunque la Ley de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General es una ley reciente que favorece la creación y la actividad de las mismas, precisa una revisión para dar hoy una respuesta a sus necesidades, mostrarse más favorable a las fundaciones y tener en cuenta las tendencias actuales existentes en la legislación comparada. Todo ello es consecuencia directa del crecimiento del Tercer Sector dentro de la sociedad española. Existen en la actualidad alrededor de 6.000 fundaciones en España.

De otro lado, son necesarios determinados cambios fiscales que mejoren el régimen tribu-

tario aplicable a las fundaciones, asociaciones de utilidad pública y otras entidades afines, así como el relativo a las aportaciones efectuadas (donaciones) a las entidades sin fines lucrativos, con unas mayores dosis de generosidad.

La legislación vigente incluye en un mismo texto legal aspectos civiles y fiscales. En las Cortes en estos momentos se tramitan dos Proyectos de Ley diferenciados: uno para la parte civil (de mayor estabilidad) y otro sobre incentivos fiscales (variables en función de la coyuntura económica) que no sólo afectan a las fundaciones, sino también a todas las entidades sin fines lucrativos. A continuación se realizará un comentario sobre los dos Proyectos legislativos citados, que se espera estén aprobados para entrar en vigor en el ejercicio de 2003.

#### II. PROYECTO DE LEY DE FUNDACIONES(2)

---

##### 1. Antecedentes

---

Hay que recordar que con motivo de la aprobación de la Ley 30/1994, el Partido Popular expresó su total disconformidad con el mismo, proponiendo un texto alternativo que no prosperó y anunciando que cuando le fuera políticamente posible afrontaría esta cuestión para modificarla y mejorarla. No fue posible en su primera legislatura 1996/2000 incluir esta iniciativa entre las prioridades de su calendario legislativo. Pero en las Elecciones Generales de 2000 el partido en el Gobierno incluyó entre sus compromisos del programa electoral el de promover

una nueva regulación legal de las fundaciones y del mecenazgo.

## **2. Razones y objetivos del Proyecto de Ley**

Las razones que han llevado a esta iniciativa legislativa, como reza su propia exposición de motivos, serían entre otras:

— La conveniencia de acoger en nuestro ordenamiento experiencias muy positivas del Derecho comparado.

— Dar respuesta a los planteamientos del movimiento fundacional reduciendo las rigideces y controles que dificultaban el funcionamiento cotidiano de las fundaciones.

— Dar cumplimiento a los compromisos electorales del Gobierno en una línea de mayor libertad, flexibilidad, capacidad de actuación y responsabilidad.

— Abordar con mayor elasticidad esta materia en dos textos legales separados; por una parte, la Ley de Fundaciones con vocación de mayor estabilidad y permanencia en el tiempo; y, por otra, la de Mecenazgo más sujeta a los cambios de la política fiscal en función de las coyunturas económicas.

Por otro lado, el Proyecto de Ley de Fundaciones aborda la regulación sustantiva y procedimental de las fundaciones, persiguiendo, entre otros, los siguientes objetivos:

Reducir todo lo posible la intervención de los poderes públicos en el funcionamiento ordinario de las fundaciones (se sustituye en diversidad de casos la autorización previa del Protectorado de actos y negocios jurídicos por la de mera comunicación).

Flexibilizar y simplificar los procedimientos de carácter económico-financiero, introduciendo procedimientos más simplificados para las fundaciones de menor tamaño.

Dinamizar y potenciar el fenómeno fundacional como vía de cooperación de la sociedad civil con los poderes públicos en la consecución de fines de interés general.

En fin, tanto el Parlamento Europeo como nuestro Tribunal Constitucional, entre otros, han

puesto de manifiesto la importancia del papel de las entidades sin fines lucrativos en la cooperación con los poderes públicos en la búsqueda del interés general dentro de un modelo de Estado Social.

## **3. Novedades e insuficiencias de la futura Ley**

El Título I de la vigente Ley se transformará en una Ley específica y exclusiva en materia de fundaciones. No estamos ante una Ley de nueva planta, es decir, con un enfoque radicalmente nuevo y nítidamente diferenciado de la Ley vigente. Se trata de un amplio abanico de modificaciones puntuales que retocan la redacción actual pero que respetan una parte muy amplia, de la Ley vigente. Podría haberse planteado como una modificación parcial, aunque amplia de la Ley 30/1994, pero por razones políticas y de política legislativa se ha optado por una Ley nueva con nombre propio, que, aunque integre y conserve una gran parte de la Ley precedente, la sustituirá y derogará en bloque.

Seguidamente enumeraremos, sin ánimo de exhaustividad, alguno de los puntos o aspectos que impliquen algún tipo de novedad o modificación sobre la Ley vigente resaltando algún contrapunto crítico:

a) Se mantiene esencialmente el mismo concepto o definición de fundación, al igual que en la delimitación de lo que se consideran fines de interés general, conservándose el carácter de lista abierta *ad exemplum* de dicha enumeración y añadiendo algunos fines relevantes como el de inclusión social, los fines laborales, etc. Sería importante mantener en este listado el fin de fomento de la Economía Social, tanto por su importancia como para conciliar la redacción de este Proyecto con el de Mecenazgo que sí ha incluido a la Economía Social.

b) Se regula con mayor detalle el funcionamiento de las fundaciones extranjeras en España, abordando la cuestión del registro competente y estableciendo las previsiones en caso de incumplimiento de tales requerimientos.

c) Se regula exhaustivamente la cuestión de la denominación de las fundaciones intentando evitar duplicidades o excesos. Prácticamente nos encontramos ante una recepción en bloque de la legislación de protección de denominacio-

nes proveniente del Derecho mercantil. Constituye una novedad relevante y un avance positivo en términos de seguridad jurídica.

d) En materia de dotación nos encontramos con una novedad significativa. La cuantía económica para considerar la suficiencia de la dotación se eleva hasta 50.000 euros. Creemos que es un salto excesivo que puede tener efectos restrictivos en la constitución de nuevas fundaciones y, por tanto, de contracción del desarrollo y crecimiento del movimiento fundacional. Piénsese que actualmente se están constituyendo fundaciones con entre 6.000 y 12.000 euros. Sería más razonable, como ha solicitado el Consejo Económico y Social, un incremento pero más moderado, en torno a la cifra de 25.000 euros.

Pero lo que se convierte en una verdadera amenaza, otorgándole a la Administración unos poderes discrecionales inadmisibles, es la previsión del nuevo Proyecto de Ley de que dicha cuantía de la dotación pueda ser elevada o reducida a juicio del Protectorado en atención a los fines perseguidos y al programa de actuación. Consideramos que si se trata de una cuantía que se convierte en un requisito constitutivo debería tener un tratamiento objetivo con ausencia de toda posibilidad de discrecionalidad de la Administración para modificarla al alza o a la baja.

e) Dentro de un marco general de endurecimiento y mayor exigencia de responsabilidades a los miembros de los Patronatos, encontramos un precepto en el trámite de constitución de las fundaciones consistente en que el Protectorado puede proceder al cese de los Patronos si éstos no han instado en el plazo de seis meses desde la escritura fundacional su inscripción en el Registro. Parece una medida excesiva si la comparamos con otras consecuencias derivadas de otros incumplimientos a lo largo del Proyecto de Ley y además una solución poco práctica en el terreno operativo, pues hay que esperar al nombramiento de nuevos Patronos por el Protectorado para que se proceda a la inscripción, cuando sería más lógico que junto a una sanción más moderada fuese el Protectorado el que actuase de oficio para proceder a la inscripción.

f) En el funcionamiento del Patronato encontramos algunas medidas en una línea de flexibilización, por ejemplo: exigencia del nombramiento de un secretario y facilitar la creación de

otros órganos subordinados y diferentes al Patronato. Además de la posibilidad de representación de personas jurídicas por personas físicas, se flexibiliza en la dirección de que los Patronos puedan ser representados por otros miembros del Patronato. En esta materia podría irse más lejos en las medidas de flexibilización y agilización del Patronato.

g) Se aborda, en sentido positivo y con un avance notable, una vieja cuestión que es la de la posibilidad de retribuir a los Patronos. El nuevo Proyecto de Ley permite la retribución a Patronos por tareas o actividades diferentes a las que implique el cargo mismo de Patrono.

h) En materia del patrimonio de la fundación se opera una transformación importante en una línea de mayor libertad de actuación de éstas. Se sustituye en diversos supuestos el viejo mecanismo de la autorización previa del Protectorado para realizar determinados actos o negocios jurídicos por el procedimiento de la mera comunicación al órgano de control, para que éste actúe como legalmente proceda.

En esta materia existe todavía margen de maniobra para mejorar el texto en esta línea de flexibilidad y libertad sin merma de la responsabilidad de las actuaciones de los Patronos.

i) En materia de actividades económicas y mercantiles se producen algunos retoques y mejoras técnicas, permitiéndose a las fundaciones el desarrollo de dichas actividades económicas con la condición de que guarden relación con el cumplimiento de los fines fundacionales o sean actividades accesorias a éstos. Esta es una cuestión muy delicada que debe conciliarse muy cuidadosamente con el texto del Proyecto de Ley de Mecenazgo, ya que cualquier distorsión o falta de conexión originaría unos problemas gravísimos para las fundaciones. Se va hacia un modelo de regulación fiscal que permite las actividades económicas y mercantiles de la fundación, que además de ajustarse a sus fines fundacionales estén dentro de una lista cerrada de actividades económicas exentas o se trate otras actividades accesorias o complementarias sujetas a límites cuantitativos. En cambio, todas las demás actividades económicas que no estén en dichos supuestos no se permitirán o, en caso de desarrollarse, conducirán a la pérdida de los beneficios fiscales.

j) En relación con las obligaciones formales

relativas a presupuestos, contabilidad, rendición de cuentas y auditoría, se producen escasos avances y seguimos anclados en una sobrecarga de obligaciones formales que no se justifican por sí. En efecto, se abre la posibilidad de que las fundaciones de determinado tamaño, medio o pequeño, puedan llevar modelos abreviados de rendición de cuentas, o modelos simplificados de llevanza de la contabilidad, estar exentas de la obligación de auditoría, etc. Pero si observamos los preceptos en esta materia, comprobaremos fácilmente que la carga de obligaciones formales, administrativas, etc., son de tal cantidad y calado que se llega fácilmente a la conclusión de que en este campo el avance es prácticamente irrelevante.

La mayor novedad quizá la encontremos en la supresión de la obligación de presentar y liquidar el presupuesto anual de la fundación. Este se sustituye por un programa de actuación que no se define ni se delimita previamente. Sería muy necesario que la propia Ley marcara las coordenadas generales de este programa de actuación para evitar el riesgo de que el desarrollo reglamentario nos acabe conduciendo, después de un giro de 360 grados, a una situación parecida a la actual. Si el programa de actuación es un documento que simplemente establece grandes coordenadas y los objetivos para el ejercicio siguiente, estaremos ante un documento de referencia útil y aprovechable incluso para los órganos de control. Debería evitarse que el programa de actuación se convierta en una nueva versión con un mero cambio nominal pero con igual carga de contenido que si se tratara del viejo presupuesto.

k) En el supuesto de fusión debería respetarse la voluntad del fundador cuando ésta fuera negativa en lugar de sustituirla por una resolución judicial.

l) Se reformulan las funciones del Protectorado reforzando las de apoyo y asesoramiento. Surgen bastantes dudas acerca de si finalmente el modelo será el de un Protectorado único o diversificado en los diferentes Departamentos ministeriales y, sobre todo, cuáles serán los medios que en uno o en otro caso se pondrá a disposición para que se desarrolle realmente una actividad asesora y positiva respecto de las fundaciones.

m) En materia de protección de denominaciones, el Proyecto de Ley aborda, en relación

con el Registro de fundaciones de competencia estatal, la creación de una sección de denominaciones, mejorando la coordinación entre el Estado y la Comunidades Autónomas en materia de denominación de fundaciones y respecto de la reserva temporal de las mismas.

n) Otra novedad del Proyecto de Ley la encontramos en un capítulo íntegro dedicado a las fundaciones públicas, es decir, aquellas fundaciones de capital mayoritario del sector público estatal. Se aplica la técnica fundacional para la organización de entidades públicas y la regulación establece los límites y requisitos del funcionamiento de este tipo de entidades.

Ha sido una cuestión muy controvertida tras el reconocimiento de la Ley 30/1994 de la posibilidad de creación de fundaciones por las Administraciones Públicas, el que una Ley de base privada, reguladora de las fundaciones privadas sin ánimo de lucro, contemple con profusión y detalle aspectos relativos a las fundaciones de titularidad pública. Probablemente podría haberse optado por otras soluciones de *lege ferenda*, pero tampoco parece descabellado ni extemporáneo que en una Ley de Fundaciones se regulen también las peculiaridades de determinados subtipos de las mismas. Quizá esté latiendo en el fondo de la crítica, no tanto el problema de que la Ley privada contemple fundaciones de titularidad pública, sino la mera posibilidad de que el sector público utilice este instrumento operativo por considerarlo disfuncional o distorsionador de los conceptos tradicionales de las fórmulas de organización estatal.

o) Las disposiciones adicionales y finales contemplan, entre otras cuestiones, la de la aplicación de la Ley a todo el territorio del Estado en función de los títulos competenciales, de condiciones básicas de Derecho procesal o Derecho civil. Quizá este listado debería extenderse algo más, especialmente en materia mercantil referido a las actividades económicas y empresariales.

### III. PROYECTO DE LEY DE RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO<sup>(3)</sup>

#### 1. Antecedentes y tendencias de reforma

La reforma en curso del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de las aportaciones del sector privado a las mismas plantea una nueva regulación de los incentivos fiscales, principalmente los contenidos en el Título II de la Ley 30/94.

La reforma que ha visto varios Anteproyectos y sufrirá, sin duda, modificaciones en el trámite parlamentario, es un paso más en la tendencia a la desfiscalización de las entidades sin fines lucrativos y a la incentivación fiscal al sector privado para que respalde y refuerce el denominado Tercer Sector. La reforma no supone, sin embargo, una ruptura con los planteamientos de la Ley 30/1994, sino que es continuista en las soluciones y en los aspectos técnicos, en un marco de mayor simplificación y clarificación, que, como primera medida, ha llevado a la separación de la regulación sustantiva de las fundaciones de la correspondiente al régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos.

El régimen fiscal especial sigue, en consecuencia, apoyándose en los tres pilares básicos actuales: un concepto particular de entidades sin fines lucrativos, la tributación de dichas entidades en el Impuesto sobre Sociedades y el régimen aplicable en materia de tributos locales. Habrá que seguir buscando en las leyes especiales de los Impuestos Indirectos y en la Ley de Haciendas Locales el resto de particularidades fiscales aplicables a las entidades sin fines lucrativos. No obstante, la modificación de la letra A) del art. 45.1 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, resuelve una de las deficiencias del régimen actual.

#### 2. Novedades e insuficiencias del Proyecto de Ley

a) Hay que referirse, en primer lugar, a las que afectan a los requisitos de las entidades sin fines lucrativos para poder acogerse al régimen especial, entre las que habría que destacar las referentes a participaciones en sociedades mer-

cantiles, que podrían mantenerse libremente, si bien los administradores de entidades mercantiles designados por las entidades sin fines lucrativos que participen en su capital desempeñarán su cargo gratuitamente, salvo que reintegren a la entidades sin fines lucrativos las retribuciones percibidas. Es también importante la forma en que se aborda el ejercicio de actividades económicas por las entidades sin fines lucrativos, ya que, tratándose de actividades económicas no exentas, se exige que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere el 30 por 100 de los ingresos totales de la entidad y que su desarrollo no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con las empresas que realicen la misma actividad.

Como novedades de segunda importancia en el apartado de requisitos cabe citar la obligación de que las rentas no aplicadas a los fines de interés general se lleven a la dotación patrimonial; la posibilidad de retribuir a los miembros de los órganos rectores por la prestación de servicios distintos de los propios del cargo; una regulación más precisa del destino del patrimonio de las entidades en caso de disolución y el establecimiento de obligaciones formales de rendición de cuentas y titularidades más exhaustivas que las actuales.

b) En segundo lugar, y por lo que se refiere a la tributación en el Impuesto sobre Sociedades, cabe reseñar la desfiscalización definitiva de las rentas patrimoniales de las entidades sin fines lucrativos y la introducción de un sistema de lista para la determinación de las actividades económicas exentas, lo que simplifica notablemente el procedimiento actualmente aplicable. La lista es bastante completa, aunque quedan ciertos flancos por cubrir, especialmente en los ámbitos de infancia y juventud, así como el universitario.

c) En tercer lugar, y por lo que respecta a la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos en materia de Tributos Locales, se amplía el ámbito de las actuales exenciones al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos, así como en las donaciones realizadas a favor de las mismas.

d) La regulación de los incentivos fiscales al mecenazgo es objeto de revisión, asimismo,

con criterios continuistas, aunque ligeramente incrementados. Las novedades más importantes son la concesión de las deducciones por la constitución, sin contraprestación, de derechos reales de usufructo sobre bienes, derechos o valores y la transformación de las deducciones en base en el IS en una deducción en cuota.

e) Mayores modificaciones cabe apreciar en la regulación de los beneficios fiscales aplicables a las actuaciones de mecenazgo distintas de la realización de donaciones y aportaciones. Las que más llaman la atención son las siguientes: la eliminación de las restricciones a la consideración como gasto deducible del importe satisfecho en virtud de convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, y la supresión, igualmente, de límites para la deducibilidad de gastos en actividades de interés general, lo que es lo mismo que derogar el artículo 14 de la Ley del Impuesto de Sociedades en materia de liberalidades.

Esta ruptura fiscal del "status quo" vigente, entre donaciones y aportaciones y actuaciones de mecenazgo, digamos indirectas, podría tener consecuencias en el medio plazo sobre la instrumentación de las decisiones empresariales de colaboración en actividades de interés general y sobre la capacidad de las entidades sin fines lucrativos para decidir sobre sus programas de actuación. Sería muy conveniente graduar la intensidad de los beneficios fiscales al objeto de primar las aportaciones a entidades sin fines lucrativos, sin lugar a dudas. A este asunto habría que añadir la necesidad de una mayor generosidad fiscal en las deducciones por donaciones en el IRPF y en el Impuesto de Sociedades.

f) En otro orden de cosas, desaparecerían los beneficios para la adquisición de obras de arte para oferta de donación y se daría regulación unitaria a los beneficios fiscales para programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, cuya reiteración aconseja la armonización normativa en torno a los mismos.

g) Anotemos, finalmente, la inclusión, entre

las entidades sin fines lucrativos protegidas por la Ley, de las organizaciones no gubernamentales de desarrollo, en conexión con la Ley 23/1998 de Cooperación Internacional para el Desarrollo, y, entre las rentas potencialmente exentas, las cantidades procedentes de contratos de patrocinio publicitario, lo que iguala definitivamente el tratamiento de estos contratos con el de los convenios de colaboración salvo en cuanto al IVA.

#### IV. CONCLUSIÓN

En definitiva, afrontaremos una nueva etapa a partir del inicio del ejercicio 2003, en el que dispondremos de las leyes primordiales o pilares normativos del Tercer Sector como son la Ley del Derecho de Asociación (Ley Orgánica 1/2002), la Ley de Fundaciones y la Ley del Mecenazgo, que sin duda implantarán nuevos escenarios de posibilidades de actuación y desarrollo de las fundaciones y otras entidades no lucrativas, permitiéndoles y favoreciéndoles para que puedan cumplir mejor su función social de contribuir a la solución de los problemas de los ciudadanos y del país, en una línea de cooperación con los poderes públicos y de facilitación también a las empresas, bajo el principio de responsabilidad social corporativa, para que desde esta perspectiva triple se pueda seguir avanzando en la mejora de las condiciones de vida de los ciudadanos y especialmente de los colectivos en riesgo de exclusión, así como el desarrollo de acciones en favor de la cultura, la I+D+I, el medioambiente, etc., como manifestaciones del interés general.

#### NOTAS

(\*) Director de Relaciones Sociales e Internacionales de la Fundación ONCE.

(1) B.O. del Estado, de 25 de noviembre de 1994.

(2) Proyecto de Ley de Fundaciones (B.O. de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, de 20 de agosto de 2002).

(3) Proyecto de Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (B.O. de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, de 20 de agosto de 2002).