

LAS FUNDACIONES Y LOS FINES DE INTERÉS GENERAL. LA EXCLUSIÓN DE LAS FUNDACIONES PATRIMONIALES

Análisis de la RTEAC de 29 de noviembre de 2012, R. G. 3669/2010

Isidoro Martín Dégano

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
UNED*

1. SUPUESTO DE HECHO

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo reconoce una serie de beneficios fiscales a las entidades que cumplan con determinados requisitos. En el artículo 3 de esta norma se exige el cumplimiento de diez requisitos para poder acceder a los beneficios fiscales y, además, tener la consideración de entidad no lucrativa destinataria del mecenazgo incentivado fiscalmente. El primero de ellos, sobre el que versa este comentario, consiste en perseguir fines de interés general¹.

Los diez requisitos se exigen a todas las entidades no lucrativas del artículo 2 pero nuestro comentario se centrará en las Fundaciones por ser las más numerosas y las protagonistas de la polémica que vamos a analizar². La normativa por la que se rigen estas entidades es la Ley 50/2002,

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 «Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

- a) Las fundaciones.
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
- c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.
- d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.
- e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores».

de 26 de diciembre, de Fundaciones, en cuyo artículo 3 también se requiere, en unos términos muy similares a los de la Ley 49/2002, que persigan fines de interés general³.

Pues bien, sobre el cumplimiento de este requisito se ha pronunciado la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) y, recientemente, el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) de forma negativa respecto de un supuesto muy concreto. Se trata de fundaciones que entregan las rentas que obtienen a otras entidades, con o sin ánimo de lucro, para que sean estas las que realicen las actividades de interés general. Esta interpretación administrativa es tan restrictiva que puede dejar fuera del régimen de la Ley 49/2002 a muchas fundaciones por lo que creemos que se justifica un comentario crítico al respecto.

2. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

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 del 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.

Aunque los supuestos de hecho expuestos no son idénticos, y admitirían distintos matices en las contestaciones, la DGT los ha resuelto de forma uniforme. Para la DGT «El requisito es-

³ «Las fundaciones deberán perseguir fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, y de fomento de la economía social, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.»

tablecido en el apartado 1.º del artículo 3 de la citada norma exige que sea la propia fundación directamente la que persiga fines de interés general, sin que pueda entenderse cumplido este requisito por el hecho de destinar los ingresos a otras fundaciones.» [«(...) a la adquisición de participaciones en entidades mercantiles que desarrollen dichos fines» o «(...) de destinar o generar ingresos para otras entidades sin ánimo de lucro»].

Por su parte, el TEAC ha afrontado esta cuestión en la Resolución de 29 de noviembre de 2012 (R. G. 3669/2010)⁴. La Inspección entendió, siguiendo el criterio de la DGT, que una fundación benéfica incumplía el requisito del artículo 3.1 de la Ley 49/2002 por destinar sus rentas a personas físicas y a entidades sin fines lucrativos. Por este motivo, la califica de entidad «totalmente pasiva que no desarrolla actividad alguna distinta de la gestión de su patrimonio mobiliario». En consecuencia, la excluye de la Ley 49/2002 y la hace tributar en el Impuesto sobre Sociedades (impuesto objeto de comprobación) por el régimen de las entidades parcialmente exentas del Capítulo XV del Título VI.

La fundación alegó que el artículo 3.1 de la Ley 49/2002 no exige que las fundaciones realicen directamente fines de interés general sino que los persigan. Por otra parte, entiende que el control sobre el cumplimiento de los fines corresponde al protectorado de fundaciones. Sobre estos argumentos, con los que básicamente coincidimos, nos remitimos al último epígrafe en el que exponemos nuestra crítica a la posición administrativa.

El TEAC asume plenamente el criterio de la Inspección considerando que «ninguna de las actividades que constituyen su objeto es realizada directamente por la Fundación (...), que se limita a destinar parte de sus ingresos a otras entidades para el cumplimiento de sus fines. La única actividad de esta entidad es la gestión de un patrimonio mobiliario». El hecho de que la fundación destine parte de los ingresos a la concesión de ayudas a otras entidades no lucrativas no permite aplicar el régimen de la Ley 49/2002. Siguiendo casi literalmente el criterio de la DGT concluye afirmando que «es la propia fundación la que directamente ha de perseguir fines de los interés general, sin que pueda entenderse cumplido este requisito por el hecho de destinar parte de los ingresos de su actividad a otras fundaciones». Una vez fijada esta doctrina el TEAC analiza y califica la actividad realizada que es la que, precisamente, ha excluido a la fundación de la Ley 49/2002. Para el TEAC estas actividades deben ser consideradas como mecenazgo pues «resulta obvio que el que realiza aportaciones a otras entidades para permitir el desarrollo de actividades que persi-

⁴ Esta resolución no ha sido publicada en la base de datos del TEAC. Desconocemos los motivos. En este sentido la Audiencia Nacional, Sentencia de 3 de mayo de 2012, rec. n.º 251/2009 (NFJ047299), ha señalado: «Como quiera que, por feliz circunstancia, la resolución de 14 de mayo de 2008, invocada en la demanda, a que se ha hecho referencia, figura incluida en la base de datos de las resoluciones del TEAC que, **como es sabido, no incluyen todas las dictadas, sino solo una escasa muestra de ellas, bajo ignotos criterios de selección de las que se incluyen y las que se sus traen al conocimiento público**, es posible transcribir la mencionada resolución, de donde resulta con toda evidencia la contradicción a que nos hemos referido, transcripción que hace conveniente, para mayor claridad, la inclusión en la parte pertinente de los antecedentes de hecho, donde figuran las circunstancias bajo las que se efectuó la deducción en el asunto de referencia, sustancialmente coincidentes con las que ahora son objeto de examen.»

guen fines de interés general está también participando en la consecución de esos fines». Por ello, la Fundación –aunque esté excluida de la Ley 49/2002– podrá disfrutar de los incentivos fiscales al mecenazgo del Título III de dicha norma siempre que las entidades destinatarias del mismo cumplan con los requisitos correspondientes.

La interpretación de la DGT y del TEAC pone de relieve la distinción entre las fundaciones patrimoniales y las operativas basada en quien realiza las actividades de interés general: la fundación directamente o un tercero con las ayudas que recibe de esta.

Esta interpretación va a suponer dejar fuera de la Ley 49/2002 a muchísimas fundaciones. En España son numerosas este tipo de fundaciones patrimoniales, especialmente hereditarias, con recursos monetarios pero sin personal. La gratuidad del cargo de patrono unida al fallecimiento de los fundadores implica que pueda ser más operativo repartir los fondos entre entidades no lucrativas especializadas que organizar una infraestructura para la consecución de los fines⁵.

3. CRÍTICA A LA INTERPRETACIÓN DE LA DGT Y DEL TEAC

La fundación protagonista de la resolución del TEAC alegó en su reclamación dos argumentos que fueron rechazados. El primero es que la Ley 49/2002 «no exige que sea la propia fundación la que directamente realice fines de interés general, únicamente debe perseguirlos». Por otra parte, señaló «que el cumplimiento de la exigencia del interés general de los fines de la entidad es controlado por el protectorado».

Estas alegaciones nos permiten distinguir dos cuestiones que deben ser analizadas en nuestro comentario crítico sobre esta doctrina administrativa: 1.^a La distinción entre fines y actividades para llevarlos a cabo y 2.^a ¿Cuál es el órgano administrativo que debe controlar si los fines son de interés general?

- i) Con la exigencia de que sea la fundación la que realice directamente los fines de interés general, la DGT y el TEAC han añadido un requisito nuevo que no está en la norma y lo han incorporado sin argumentación jurídica. En ningún momento se

⁵ Al margen de las fundaciones, si se traslada esta doctrina a todas las entidades no lucrativas del artículo 2 de la Ley 49/2002, algunas podrían quedar, casi con total seguridad, fuera del régimen fiscal especial dada su peculiar actividad institucional. Nos estamos refiriendo a las asociaciones y federaciones de entidades sin fines de lucro y a las Organizaciones no gubernamentales de desarrollo (las ONGD). Las primeras se dedican a defender los intereses de las entidades no lucrativas que las componen pero, en la mayoría de las ocasiones, se limitan a distribuir las subvenciones que obtienen entre sus miembros sin realizar ninguna actividad de interés general por sí mismas. En gran medida ocurre lo mismo en muchas ONGD pues estas obtienen los fondos públicos o privados pero las actividades las realiza una entidad del país donde actúan y no ellas mismas. De hecho, muchas de las convocatorias de subvenciones de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo así lo exigen siendo la ONGD un intermediario entre aquella y las entidades locales.

aclara por qué los fines no pueden cumplirse concediendo ayudas a otras entidades sin ánimo de lucro: ¿dónde se exige que las actividades deban ser realizadas directamente por las fundaciones? y ¿cómo se llega a esa conclusión?

Como señala PEÑALOSA ESTEBAN (2012, pág. 115) para analizar el requisito del artículo 3.1 de la Ley 49/2002 debemos recurrir a la interpretación literal e histórica de esta norma.

Este artículo y su homólogo de la Ley 50/2002 exigen que las entidades no lucrativas «persigan fines de interés general». El Diccionario de la Real Academia define «perseguir» como «tratar de conseguir o realizar algo» mientras que «realizar» (verbo utilizado por la DGT para referirse a los fines) es «efectuar, llevar a cabo algo o ejecutar una acción». Existe un matiz entre ambas acciones que pone de relieve la diferencia entre la *persecución* de fines y la *realización* de actividades. Debe distinguirse, por tanto, entre el fin de la fundación (siempre de interés general) y la forma de concreción del mismo a través de una actividad, ya sea o no una explotación económica. La norma exige que los fines sean de interés general pero no se pronuncia sobre los medios a través de los que deben llevarse a cabo. De hecho se admite, incluso, que el fin se realice a través del ejercicio explotaciones económicas (art. 26 de la Ley 50/2002 y art. 7 de la Ley 49/2002). Siguiendo el ejemplo propuesto por la autora citada, una fundación puede tener como fin elevar la educación en una determinada región y puede hacerlo mediante la concesión de becas a estudiantes, ayudas a colegios de otras entidades no lucrativas o explotando directamente el colegio. El fin es único pero las actividades, es decir, los medios o formas de hacerlo, son distintos. Y todas ellas son válidas pues así lo ha considerado el protectorado de fundaciones al validar los estatutos.

Desde el punto de vista de los antecedentes históricos o legislativos 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– superan esta distinción histórica y unifican en un único concepto los distintos tipos de fundaciones y su régimen jurídico.

En definitiva, la interpretación administrativa va más allá de lo que exige el precepto legal. En ningún lugar de la ley, ni la fiscal ni la sustantiva de fundaciones, hay limitación alguna para que los fines no se puedan alcanzar de manera indirecta. La realización de cualquier fin puede hacerse mediante el ejercicio directo de la actividad o de

manera indirecta, financiando a terceros que hacen dicha actividad. Baste poner como referencia a la propia Ley de Subvenciones, Ley 38/2003, donde se definen como subvención realizada por una Administración las entregas dinerarias para la realización de un objetivo o proyecto que tenga como objeto «el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública» [art. 2.1 c)]. No parece que pueda entenderse que una Administración no persiga el interés general en la concesión de subvenciones porque no hace la actividad directamente.

En todo caso, dado que el criterio administrativo va a imperar hasta un hipotético pronunciamiento de los Tribunales de Justicia que lo pudiera corregir, creemos que el mismo admite ciertos matices. En nuestra opinión la operativa de las fundaciones que se limitan a ayudar económicamente a otras entidades sin fines de lucro contempla dos supuestos. En primer lugar, aquellas que conceden ayudas discrecionalmente sin realizar otra actividad al respecto. La otra hipótesis es la de las entidades no lucrativas que convocan las ayudas y hacen un seguimiento de las mismas (selección de beneficiarios por méritos, control y justificación de las actividades u obras realizadas con la ayuda, reembolso...). En las consultas citadas no se distingue en función de los criterios para repartir las ayudas. La DGT y el TEAC limitan el acceso a quienes no realizan directamente las actividades y se limitan a ayudar a otras entidades no lucrativas sin distinguir ni matizar entre ellas. Esta tesis resulta criticable por los motivos expuestos pero, sin duda, es inaceptable en la segunda situación reseñada.

- ii) La segunda cuestión que nos planteamos consiste en determinar a qué órgano administrativo corresponde velar por los fines de interés general. Muchos de los requisitos fiscales del artículo 3 de la Ley 49/2002, que permiten acceder a sus beneficios fiscales, coinciden con los exigidos por la regulación sustantiva de algunas de las entidades no lucrativas contempladas en el artículo 2 de esta norma. En especial con los previstos por la normativa que regula las fundaciones (Ley 50/2002) y las asociaciones de utilidad pública (Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo). Podría pensarse que existe una reiteración innecesaria y que la inscripción en el registro de fundaciones o la obtención de la declaración de utilidad pública atribuye de por sí el disfrute del régimen fiscal especial. Tan solo bastaría con cumplir con el requisito formal de optar por la aplicación del régimen fiscal especial según establece el artículo 14.1 de la Ley 49/2002. No es así, pues la condición de fundación o la de asociación de utilidad pública no presupone el cumplimiento de todas las exigencias de la Ley 49/2002.

Hay requisitos estructurales que coinciden plenamente con los fiscales (por ejemplo, perseguir fines de interés general) pues son inherentes a la figura de la fundación o asociación. Pero, existen otros que difieren como son los relativos al destino del patrimonio en caso de disolución o la rendición de cuentas a la Administración tributaria. Por otra parte, hay que tener en cuenta que en el caso de las fundaciones las comunidades autónomas tienen asumidas competencias normativas para esta-

blecer su régimen jurídico. Por eso, la Ley 49/2002 puede reiterar requisitos de la Ley 50/2002 (la cual solo afecta a las fundaciones que desarrollan sus actividades en más de una comunidad) que, sin embargo, hayan sido modulados por alguna norma autonómica. De esta manera, las fundaciones autonómicas –regidas por una normativa susceptible de ser diferente de la estatal– siempre tendrán que cumplir con los requisitos que el legislador estatal ha considerado imprescindibles para disfrutar del régimen fiscal de la Ley 49/2002.

El problema se plantea, en el caso de que estamos comentando, cuando el mismo requisito es exigido por la Ley 49/2002 y por la Ley 50/2002 siendo dos organismos distintos los que se tienen que pronunciar sobre su cumplimiento: el protectorado de fundaciones y la Administración tributaria.

En relación con el requisito que nos ocupa, el protectorado debe «informar, con carácter preceptivo y vinculante para el Registro de Fundaciones, sobre la idoneidad de los fines» y «velar por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales, de acuerdo con la voluntad del fundador, y teniendo en cuenta la consecución del interés general» [art. 35.1 a) y e) de la Ley 50/2002].

Pero, en nuestra opinión, también la Administración tributaria puede controlar los fines de interés general como el cumplimiento del resto de los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002. En esto coincidimos plenamente con la doctrina del TEAC cuando señala que «el que el protectorado realice el control de la correcta aplicación de la ley en la constitución y funcionamiento de las fundaciones no impide a la Administración Tributaria comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del régimen fiscal contemplado en la norma reguladora del mismo y regularizar la situación fiscal de la entidad en caso necesario».

De hecho cuando la Administración tributaria descubra un incumplimiento de un requisito idéntico a los previstos en la Ley 50/2002 debe ponerlo en conocimiento del protectorado correspondiente para que este adopte las medidas oportunas.

Pero en el caso concreto del requisito de los fines de interés general creemos que se presentan unas particularidades que hay que tener en cuenta. El concepto de interés general es un concepto jurídico indeterminado de difícil definición por lo que la Ley 49/2002 ha optado por establecer una lista muy variada de fines, pero de carácter orientativo y abierto («entre otros») lo que permite al legislador –o, en su caso, al intérprete– aumentarla. Estamos ante un requisito inherente a todas las entidades no lucrativas a las que se aplica esta ley conforme a lo previsto en la normativa sustantiva por la que se regula cada una [por ejemplo, el art. 31.1 a) de la Ley Orgánica de Asociaciones]. No existe en la Ley 49/2002 una delimitación de fines de interés general a efectos tributarios diferente de la prevista en la normativa sustantiva de las entidades sin fines de lucro. Es decir, no hay unos fines de interés general incentivados fiscalmente, todos lo están. En este sentido, puede considerarse como un requisito reiterativo que nada aporta ya que para que pueda constituirse

cualquiera de estos tipos de entidades no lucrativas ha de perseguir necesariamente un fin de interés general. Por este motivo, en nuestra opinión, la Administración tributaria no es competente para pronunciarse sobre si un fin es de interés general. Por poner un ejemplo, si la salvaguarda de la memoria de una determinada persona o la defensa de una ideología política lo son. Se trata de una condición previa que ya ha sido resuelta por la Administración encargada de permitir la constitución de una fundación. Según el artículo 35.1 de la Ley 50/2002 el protectorado informa con carácter vinculante y preceptivo sobre la idoneidad de los fines para que estas se puedan inscribir en el Registro correspondiente. Y si el protectorado, órgano administrativo competente, no cuestiona la existencia de una fundación y los fines generales de la misma por el hecho de hacer su labor de forma indirecta, no lo debe hacer la DGT. Es más, las consecuencias del pronunciamiento de la DGT o del TEAC deberían ser mucho más graves que las que, en un principio, proponen estos dos organismos. Si una fundación no persigue fines de interés general no solo quedaría fuera del régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 sino que queda en entredicho su propia condición. El artículo 34.1 de la Constitución Española «reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la Ley». Y por ello tanto la Ley 49/2002 como la Ley 50/2003 exigen esos fines. En tanto, el fin es consustancial a la propia esencia de la fundación como persona jurídica, si no es de interés general no podría ser una fundación.

El problema, en nuestra opinión, es que en este caso la Administración tributaria no está interpretando correctamente el requisito como hemos puesto de manifiesto en el epígrafe anterior pues se está manifestando sobre las actividades –y no sobre los fines que con ellas se realizan– cuando la ley no impone restricción alguna sobre las mismas en el artículo 3.1 de la Ley 49/2002. Es en el artículo 3.3 de esa norma donde se exige un control sobre el ejercicio de las actividades que realiza la fundación en estos términos⁶. En virtud de este artículo, la Administración tributaria debe controlar si las actividades que realiza la fundación son explotaciones económicas y, si lo son, determinar si son ajenas a su finalidad estatutaria y si superan el límite cuantitativo impuesto. Pero todas estas cuestiones son ajenas al supuesto de la fundación que hemos analizado. Podríamos plantearnos si *de lege ferenda* sería preferible matizar más los requisitos de acceso a los beneficios fiscales de la Ley 49/2002. En este sen-

⁶ «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 % 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.»

tido, si no debería limitarse solo a la persecución de fines de interés general sino incidir más en las actividades a través de las que se consiguen y, en especial, al modo en que estas se realizan.

- iii) Nos queda, por último, rebatir la calificación de mecenazgo que hace el TEAC sobre las actividades que realiza la fundación. Si bien pensamos que la misma no tiene ninguna incidencia en el fallo. El TEAC debería limitarse a pronunciarse sobre si la fundación cumple o no con los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002. Una vez que lo ha hecho de forma negativa no tiene sentido que califique la actividad que realiza la fundación. Parece como si quisiera compensar a la fundación concediéndola los beneficios fiscales del mecenazgo al ser consciente de la trascendencia que tiene excluirla del régimen privilegiado de la Ley 49/2002.

Coincidimos con el TEAC en que no existe impedimento legal alguno para que la fundación utilice el mecenazgo para financiar las actividades de interés general de otras entidades no lucrativas. Si así sucede podrá, como cualquier otra entidad con o sin ánimo de lucro, disfrutar de los incentivos fiscales al mecenazgo de la Ley 49/2002. Hay que tener en cuenta que el mecenazgo, en este caso una fundación, no tiene que cumplir los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002 para aplicarse los beneficios fiscales. Lógicamente para que puedan aplicarse tales beneficios es necesario que obtengan rentas sometidas a tributación (rentas no exentas) en el Impuesto sobre Sociedades que es el impuesto en el que se aplicarán tales beneficios. Si todas sus rentas están exentas no tendrán que pagar el impuesto y, en consecuencia, los beneficios fiscales carecen de aplicación práctica.

El problema reside, en estos casos, en diferenciar cuándo estamos ante un mecenazgo y cuándo ante la actividad que constituye el objeto social o finalidad específica de la entidad no lucrativa. En la primera hipótesis se aplicaría el incentivo fiscal mientras que en la segunda estaríamos ante una mera aplicación de rentas que no sería deducible del Impuesto sobre Sociedades [art. 8.2 c) de la Ley 49/2002]. En nuestra opinión, la delimitación entre ambas hipótesis está basada en la voluntariedad o en la obligatoriedad con la que se hacen estas actividades. La fundación financia los programas de otras entidades no lucrativas porque así se lo imponen tanto la normativa sustantiva como la fiscal por la que se rige. El artículo 27.1 de la Ley 50/2002 y el artículo 3 b) de la Ley 49/2002 obligan a destinar el 70% de las rentas que se obtienen al cumplimiento de los fines de interés general. Por el contrario, el mecenazgo deriva, fundamentalmente, del *animus donandi* que está basado en una libertad de actuación. Se realiza una donación porque se quiere hacerlo pero no porque se esté obligado a ello. Otros criterios subsidiarios de distinción serían el beneficiario de la ayuda, siempre una entidad sin fin de lucro en el mecenazgo, y el carácter habitual [cumpliendo con la obligación de destinar el 70%] o circunstancial de este tipo de ayudas (por ejemplo, donativos con ocasión de un catastrófico natural). En el caso examinado la fundación se dedica habitualmente a financiar los programas o proyectos de otras entidades sin fin de lucro pues con estas actividades lleva a cabo su finalidad fundacional. Esta fundación está aplicando resultados para conseguir su fin y no realizando un mecenazgo.

Bibliografía

BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I. [2012]: *Manual tributario de entidades no lucrativas (Asociaciones y Fundaciones)*, CEF, Madrid, 2012.

MARTÍN DÉGANO, I. [2013]: «La necesaria conexión entre el fin y las actividades exentas de las fundaciones», *Quincena Fiscal*, n.º 4.

PEÑALOSA ESTEBAN, I. [2013]: *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos de acceso al régimen especial. Su aplicación a las fundaciones*. Tesis doctoral inédita.