

Los tres tipos de actividades económicas exentas de las fundaciones y su conexión con los fines de interés general¹

Isidoro Martín Dégano

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la UNED

SUMARIO: I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.—II. LA CONEXIÓN FORMAL O MATERIAL ENTRE FINES Y ACTIVIDADES PRINCIPALES.—III. LA PRUEBA DE LA CONEXIÓN.—IV. LA CONEXIÓN ENTRE LOS FINES Y LAS ACTIVIDADES AUXILIARES O COMPLEMENTARIAS.—V. LA CONEXIÓN ENTRE LOS FINES Y LAS ACTIVIDADES DE ESCASA RELEVANCIA ECONÓMICA.—BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN: El artículo 7 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo establece la exención de determinadas explotaciones económicas.

En esta amplia lista podemos distinguir tres clases de explotaciones exentas:

- a) las explotaciones económicas principales, para cuya realización se han constituido las fundaciones (apartados 1.º a 10.º),
- b) las auxiliares o complementarias de las primeras (apartado 11.º),
- c) las de escasa relevancia económica por tener una cifra de negocios inferior a 20.000 euros (apartado 12.º).

Sin embargo, la exención no se aplica por el mero ejercicio de cualquiera de ellas. El párrafo inicial del artículo 7 de la Ley 49/2002 limita la exención a las citadas explotaciones «*siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica*» (la negrita es nuestra). No basta con que la concreta actividad a desarrollar esté en la lista cerrada, sino que nos encontramos ante un requisito acumulativo: tiene que estar en la lista y desarrollar los fines de la fundación.

El objeto de este trabajo es analizar el grado de conexión que debe existir entre los fines y actividades en cada una de las tres clases de explotaciones económicas exentas.

¹ Este trabajo tiene su origen en el libro de BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN DÉGANO (2012), *Manual tributario de entidades no lucrativas (Asociaciones y Fundaciones)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid. Agradezco al coautor las observaciones que me ha realizado para actualizarlo.

Este trabajo se entregó para su publicación el 22 de febrero de 2015.

PALABRAS CLAVES: Fundaciones, Ley 49/2002, explotaciones económicas exentas, fines de interés general.

ABSTRACT: Act no. 49/2002 of December the 23rd on taxation of non-profit entities and tax incentives to patronage provides tax exemption for some economic activities, as long as they are carried out in pursuit of the foundation's purpose.

This paper analyses the degree of connection between economic exploitation and purpose of foundations.

KEY WORDS: Non profit organizations, Foundations, Income tax treatment, tax exemption, related business, unrelated business.

I. Planteamiento del problema

Las fundaciones² pueden disfrutar de un régimen fiscal especialmente beneficioso si cumplen con los requisitos para aplicarse 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). De entre todos los beneficios fiscales previstos en esta norma destacan las exenciones en el Impuesto sobre Sociedades (arts. 6 y 7). Y, dentro de estas, las dedicadas a las explotaciones económicas³. El artículo 7 de la Ley 49/2002 contempla

² Además de las fundaciones el artículo 2 considera entidades no lucrativas, a efectos de la Ley 49/2002 y siempre que cumplan con los requisitos del artículo 3, a las:

- b) asociaciones declaradas de utilidad pública;
- c) organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo;
- d) delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones;
- e) federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español;
- f) federaciones y asociaciones de entidades no lucrativas.

Junto a estas entidades también se aplican los beneficios fiscales a: Cruz Roja y ONCE (disposición adicional quinta); Obra Pía de los Santos Lugares (disposición adicional sexta); Fundaciones religiosas de las confesiones que han suscrito un acuerdo de cooperación con el Estado (disposición adicional octava); Iglesia católica y demás confesiones con acuerdo de cooperación (disposición adicional novena); Instituto de España y a las Reales Academias integradas en el mismo, así como a las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española (disposición adicional décima); y las entidades benéficas de construcción (disposición adicional decimotercera).

³ Las otras rentas exentas son las enumeradas en el artículo 6:

«1.º *Las derivadas de los siguientes ingresos:*

- a) *Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración*

una lista cerrada de explotaciones económicas⁴ exentas en los siguientes términos:

«Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las siguientes explotaciones económicas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica:

1.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:

- a) Protección de la infancia y de la juventud.*
- b) Asistencia a la tercera edad.*
- c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.*

d) Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.

e) Asistencia a minorías étnicas.

f) Asistencia a refugiados y asilados.

empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

b) Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.

c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.

2.º Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

3.º Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.

4.º Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente.

5.º Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo».

⁴ El artículo 3.3 de la Ley 49/2002 define las **explotaciones económicas** del siguiente modo:

«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».

- g) *Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.*
- h) *Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.*
- i) *Acción social comunitaria y familiar.*
- j) *Asistencia a ex reclusos.*
- k) *Reinserción social y prevención de la delincuencia.*
- l) *Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.*
- m) *Cooperación para el desarrollo.*
- n) *Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.*

2.º *Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.*

3.º *Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.*

4.º *Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.*

5.º *Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.*

6.º *Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.*

7.º *Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.*

8.º *Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.*

9.º *Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.*

10.º *Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.*

11.º *Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.*

No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20% de los ingresos totales de la entidad.

12.º *Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros».*

En esta amplia lista podemos distinguir tres clases de explotaciones económicas exentas:

- a) las explotaciones económicas principales, para cuya realización se han constituido las fundaciones (apartados 1.º a 10.º),
- b) las auxiliares o complementarias de las primeras (apartado 11.º),
- c) las de escasa relevancia económica por tener una cifra de negocios inferior a 20.000 euros (apartado 12.º).

Sin embargo, la exención no se aplica por el mero ejercicio de cualquiera de estas explotaciones o actividades (ambos términos se utilizan indistintamente) económicas. El párrafo inicial del artículo 7 de la Ley 49/2002 limita la exención a las citadas explotaciones *«siempre y cuando sean **desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica**»* (la negrita es nuestra). No basta con que la concreta actividad a desarrollar esté en la lista cerrada (elemento objetivo), sino que nos encontramos ante un requisito acumulativo; tiene que estar en la lista y desarrollar los fines de la fundación (elemento subjetivo).

De esta manera, el concepto de fin más el de las actividades para llevarlo a cabo aparecen como elementos claves en la exención e, incluso, en la posibilidad de incorporarse al régimen privilegiado de la Ley 49/2002 en virtud de lo previsto en el artículo 3.3. Hay que tener presente que esta última norma establece los requisitos para acceder a tales beneficios. Y, en concreto el apartado 3 de la misma prohíbe que la actividad realizada por la entidad no lucrativa *«consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su obje-*

to o finalidad estatutaria»⁵. Será, por ello, necesario a la hora de redactar los estatutos de la fundación tomar en consideración los límites de la Ley 49/2002, en tanto una incorrecta redacción puede excluirla de ese régimen fiscal o, cuando menos, impedir disfrutar de la exención del artículo 7.

Pues bien, en las siguientes páginas vamos a analizar el grado de conexión que debe existir entre los fines y actividades en cada una de las tres clases de explotaciones económicas exentas. En el primer supuesto es la actividad económica la que realiza el fin fundacional y, por lo tanto, su ejercicio resulta consustancial a la existencia de la fundación. 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 económica; ya esté exenta o no. El problema también puede plantearse con los otros dos tipos de explotaciones exentas: las auxiliares o complementarias y las de escasa relevancia económica; si bien la conexión va disminuyendo en intensidad gradualmente como veremos en los epígrafes correspondientes. Para poder analizar estos supuestos, previamente, debemos identificar estos dos tipos de actividades cuyo perfil resulta muy difuso. También estudiaremos cómo y quién debe probar, en su caso, tal conexión.

II. La conexión formal o material entre fines y actividades principales

Lo primero que debemos hacer al afrontar la conexión entre el fin fundacional y las actividades económicas principales es identificar el supuesto al que nos estamos refiriendo. En este caso la fundación dirige o gestiona una

⁵ El artículo 3 de la Ley 49/2002 exige una serie de requisitos de obligado cumplimiento para las entidades no lucrativas que quieran acceder a los beneficios fiscales. En su apartado 3), exige a estas entidades:

«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».

Sobre este requisito se ha manifestado la Dirección General de Tributos en su Contestación de 23 de febrero de 2009 (consulta núm. V0353-09) a la que aludiremos más adelante.

empresa a través de la que cumple con sus fines. Estamos, pues, ante lo que la doctrina mercantil conoce como fundación-empresa de carácter funcional⁶ y la tributaria denominó —en su momento— explotaciones asistenciales⁷. Solo a través del ejercicio de estas actividades se puede lograr la consecución de los fines de interés general fijados en los estatutos. Es la explotación económica la que realiza la finalidad fundacional. Por tanto, estas actividades resultan imprescindibles o consustanciales a la existencia de la fundación. El ejemplo característico es el hospital en una fundación médica, el colegio en una educativa o el museo en una cultural. Durante años su aceptación por la normativa española ha sido discutida doctrinalmente⁸ pero en la actualidad este tipo de fundación se encuentra expresamente reconocida en el artículo 24 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones⁹ y en las normas autonómicas correspondientes. Otro problema distinto, y en nuestra opinión no resuelto, es cuál debe ser el precio que se cobre y los criterios para fijarlo entre los distintos destinatarios de la actividad institucional ejercida de forma empresarial. Por las limitaciones de espacio lo dejamos simplemente apuntado remitiéndonos a nuestros trabajos anteriores sobre el tema¹⁰.

⁶ Expresión que tiene su origen en el trabajo clásico de VALERO AGÚNDEZ (1969, pp. 139-142), basado en el ordenamiento alemán, y que se contrapone a la de Fundación-empresa dotacional. Sin perjuicio de lo que comentaremos más adelante, esta última sería la que realiza una explotación para obtener ingresos con los que sufragar el fin fundacional pero sin que exista conexión alguna entre el fin y la actividad empresarial. Sobre las distintas manifestaciones del fenómeno de la Fundación-empresa véase LACASA GARCÍA (2009, p. 28).

⁷ Terminología acuñada por GOTA LOSADA (1989, p. 576) con motivo de la aplicación a las fundaciones de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

⁸ Sobre la evolución y progresiva aceptación en la normativa del ejercicio de estas explotaciones económicas véase PEDREIRA MENÉNDEZ (1999, p. 221), PÉREZ ESCOLAR (2008, p. 105) y EMBID IRUJO (2010, p. 16). En el mismo sentido y con referencia a la normativa autonómica LACASA GARCÍA (2009, pp. 213 y ss.).

En contra del ejercicio directo de explotaciones económicas durante la vigencia de la Ley 30/1994, DE ÁNGEL YAGÜEZ (2004, p. 245). Este autor entendía que las fundaciones solo podían ejercer estas actividades de manera provisional (por ejemplo, como consecuencia de adquirirlas por legado) pero no estaban facultadas para desarrollar el negocio «con carácter de continuidad».

⁹ Esta norma establece:

«Artículo 24. Actividades económicas.

1. Las fundaciones podrán desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia.

Además, podrán intervenir en cualesquiera actividades económicas a través de su participación en sociedades, con arreglo a lo previsto en los siguientes apartados. [...]»

¹⁰ MARTÍN DÉGANO (1999, *passim*), MARTÍN DÉGANO (2002, *passim*), BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN DÉGANO (2012, p. 321). Véase también los de CAAMAÑO RIAL (2005, p. 106) y MERCADER UGUINA (2010, p. 117).

Una vez identificadas hay que tener en cuenta que la exención no se aplica a cualquier explotación económica sino solo a las mencionadas en el artículo 7 de la Ley 49/2002¹¹. El legislador ha optado por un sistema de lista cerrada en el que no cabe el recurso a la analogía conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). Aunque, y no está de más recordarlo, lo que se prohíbe es la analogía, pero no la interpretación de la exención con arreglo al espíritu de la norma. Es decir, en cada caso habrá que valorar si nos encontramos ante un vacío legal que está prohibido integrar —analogía— o bien podemos entender que los términos empleados por el artículo 7 pueden interpretarse con arreglo al espíritu de la Ley, de tal manera que los supuestos no expresamente regulados sí estuvieran cubiertos por la exención. Y más aún cuando los términos empleados en los apartados 1 a 10 del artículo 7 de la Ley 49/2002 son, en muchos casos, conceptos vulgares o conceptos jurídicos indeterminados. Pensemos, por ejemplo, si el senderismo o la peñanca podrían entrar en la exención del artículo 7.10 relativa a los servicios deportivos.

Con esta opción el legislador pretende la seguridad jurídica que ofrece conocer exactamente cuáles son las actividades exentas y así evitar posibles problemas interpretativos como los que se suscitaron con la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en las actividades de interés general (antecedente inmediato de la Ley 49/2002) que establecía una exención genérica sin identificar actividades concretas¹². No obstante, como veremos en los siguientes epígrafes, el sistema de *numerus clausus* puede generar otros problemas respecto de la exención de

¹¹ Para un estudio pormenorizado de cada una de estas exenciones nos remitimos a nuestro trabajo BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN DÉGANO (2012, p. 321).

¹² Como se reconoce en la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002 el listado de las explotaciones económicas exentas es una de las principales novedades respecto de la Ley 30/1994: «En relación con las rentas derivadas del ejercicio de explotaciones económicas, la Ley sustituye el anterior sistema de exención rogada por una lista cerrada de explotaciones económicas, de tal manera que las rentas derivadas de las explotaciones económicas incluidas en la lista estarán exentas «ex lege». La exención se extiende a las rentas obtenidas de las explotaciones complementarias y auxiliares de las dirigidas a cumplir los fines que persiguen estas entidades, siempre que respeten los límites establecidos en la propia norma, así como a las derivadas de las explotaciones económicas consideradas de escasa relevancia».

El artículo 48.2 de la Ley 30/1994 establecía la exención del Impuesto sobre Sociedades en los términos siguientes: «Los resultados obtenidos en el ejercicio de una explotación económica resultarán gravados, si bien el Ministerio de Economía y Hacienda podrá, a solicitud de la entidad interesada, extender la exención mencionada anteriormente a estos rendimientos siempre y cuando las explotaciones económicas en que se hayan obtenido coincidan con el objeto o finalidad específica de la entidad, en los términos que se desarrollen reglamentariamente.

las actividades complementarias y de las de escasa relevancia económica. Pueden existir, por tanto, fundaciones que realicen explotaciones económicas coincidentes con sus fines y que tributen por los beneficios obtenidos en ellas (fundación dedicada a los cuidados veterinarios de determinados animales o a la conservación de la naturaleza) por no estar en la enumeración del artículo 7 de la Ley 49/2002. Esta circunstancia es susceptible de generar una discriminación que podría vulnerar el principio de igualdad en relación con el de capacidad económica. Los ejemplos son muchos. Y solo por apuntar uno paradójico. Según el artículo 7.4 estarán exentas las actividades relativas a los museos. Esto supone que un museo de animales disecados estará exento. Sin embargo, un zoo, donde esos animales estarán vivos, no estaría exento (Peñuelas i Reixach, 2008, p. 13, nota 4).

El problema interpretativo que cabe plantearse a la hora de analizar el artículo 7 —o, en su caso, el art. 3.3— sobre la mención a las explotaciones económicas desarrolladas en cumplimiento de los fines de la fundación es si hay que acudir a un concepto *formal* o *material* de tal cumplimiento. Acudir a un concepto formal implicaría que cualquier actividad que esté regulada en los estatutos cumpliría con el requisito, con independencia de que se ejerciera habitualmente o no. La mera coincidencia de una misma actividad en los estatutos y en el listado del artículo 7 sería suficiente. El concepto material supone tomar en consideración solo las actividades realmente conectadas con los fines de la fundación con independencia de que estén recogidas de una manera expresa en los estatutos. Pensemos, por ejemplo, en las exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios (art. 7.8) que están exentas solo cuando se realizan para el cumplimiento de los fines fundacionales. No es lo mismo una fundación que tenga como fines la promoción y desarrollo de la pintura que otra fundación que tenga como fin la promoción y desarrollo del arte y la cultura y, en especial de la pintura. Si ambas organizaran unas conferencias sobre literatura y poesía que son un éxito económico, para la primera estaría gravada y serían rentas ajenas a su objeto (art. 3.3) mientras que para la segunda estarían exentas.

La solución al problema señalado dista de ser sencilla. Las fundaciones con independencia de la finalidad concreta que persiguen suelen definirla en sus

A estos efectos, se entenderá que las explotaciones económicas coinciden con el objeto o finalidad específica de la entidad cuando las actividades que en dichas explotaciones se realicen persigan el cumplimiento de los fines contemplados en el artículo 42.1, a), que no generen competencia desleal y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas».

Sobre las distintas interpretaciones de esta exención véase PEDREIRA MENÉNDEZ (1999) y MARTÍN DÉGANO (1999).

estatutos de la manera más amplia posible (el género) y del mismo modo actúan a la hora de enumerar las actividades (la especie). Así para evitar problemas muchas fundaciones recogen una serie de actividades que van a realizar y, además, añaden a esa lista una cláusula de cierre. Por ejemplo, se hace mención a «Ejercer las actividades económicas precisas para el cumplimiento de los fines» y/o «de modo genérico, llevar a cabo cuantas actuaciones sean conducentes al mejor logro de sus fines». Y dichas cláusulas genéricas son válidas pues cuentan con la aceptación de los Protectorados correspondientes y también la del Registro de Fundaciones cuando se constituyen e inscriben o cuando, con posterioridad, modifican sus estatutos.

En nuestra opinión, hay que rechazar una mera conexión formal en el problema planteado. No es suficiente que una actividad esté recogida en los estatutos para que pueda considerarse realizada en cumplimiento de los fines fundacionales. La Audiencia Nacional acepta esta interpretación con relación al régimen especial de las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades¹³. En la Sentencia de 5 de mayo de 2011 (JT 2011\498) se ha determinado que «la expresión legal del artículo 121.1.a) TR ...estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior:...a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica», debe interpretarse de forma disyuntiva, es decir, que debido a la variedad de tipologías de las entidades parcialmente exentas, en algunos de los casos habrá de estarse al «objeto social» —a la que la demanda equipara la mención de la actividad en sus Estatutos— estatutaria, como si una mutua patronal fuera una sociedad mercantil que, en sentido jurídico propio, tiene «objeto social», mientras que en otros supuestos, entre los que debe incluirse el que ahora analizamos, ha de atenderse no al «objeto social» sino a la «finalidad específica», pues es ésta la razón de ser de la exención tributaria, **«ya que de no interpretarse teleológicamente ese precepto, bastaría la voluntad de la entidad para extender la exención a actividades económicas o empresariales propias, generadoras de rentas para aquélla, con tal de estar estatutariamente previstas, y pese a ser ajenas a la finalidad propia que caracteriza a las mutuas patronales como entidades con sustantividad propia»** (la negrita es nuestra).

Aunque no sean exactamente el mismo régimen especial (el de la Ley 49/2002 y el de las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades) creemos que las conclusiones de esta sentencia son perfectamente

¹³ Este Régimen se regulaba en el Capítulo XV del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En la actualidad se regula el Capítulo XIV del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

trasladables de uno al otro. La mera conexión formal, derivada de la mención en los estatutos de las actividades del artículo 7, facilitaría en gran medida alcanzar una exención ajena al objetivo que pretendía el legislador al redactar la Ley 49/2002. Un ejemplo de esta situación sería el de la organización por una fundación de un concierto benéfico para recaudar fondos. Si se trata de una fundación médica no se podría defender la exención aunque dicha actividad estuviera en sus estatutos y figure en el artículo 7.5 entre las exentas. Tiene que haber, por tanto, una identidad consustancial entre la actividad realizada y los fines propios de la fundación no siendo válida la meramente formal derivada de los estatutos. A este respecto resulta de interés lo manifestado en relación con el requisito del artículo 3.3 por la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) en su Contestación de 23 de febrero de 2009 (consulta núm. V0353-09). Se trata de una fundación cuyos estatutos recogían que para el cumplimiento de sus fines podía realizar, entre otras, las siguientes actividades: realización de torneos deportivos, en especial en el ámbito del fútbol ya sea con carácter profesional o aficionado. La fundación iba a organizar un torneo de fútbol en el que participarían clubes de fútbol profesionales y los ingresos se destinarían a proyectos humanitarios relacionados con el deporte. Bajo estas circunstancias, y analizando el artículo 3.3 de la Ley 49/2002 señalaba la DGT que *«de acuerdo con los Estatutos de la consultante, entre sus fines se encuentra el fomento y desarrollo de la cultura mediante el deporte y subsidiariamente, la ayuda al desarrollo y proyectos de apoyo para lograr la paz y el entendimiento mundial. Se añade que para el cumplimiento de sus fines, la Fundación puede realizar entre otras, las siguientes actividades: realización de torneos deportivos, en especial en el ámbito del fútbol ya sea con carácter profesional o aficionado. En definitiva, el que la explotación económica relacionada con la organización de un torneo no esté exenta del Impuesto sobre Sociedades, dado que no está enumerada en el artículo 7 de la Ley 49/2002, no implica necesariamente que se trate de una explotación económica no exenta ajena a los fines de la entidad. En este caso la explotación económica analizada sí está relacionada con los fines estatutarios de la consultante por lo que no se incurre en un incumplimiento del requisito 3 del artículo 3 de la Ley 49/2004, cualquiera que sea el importe de los ingresos derivados de esta actividad no exenta»*.

La importancia de esta contestación radica en que la DGT entiende que si bien el torneo de fútbol no coincide con la finalidad de la fundación, sí está relacionado con sus fines al estar recogido estatutariamente como una actividad en cumplimiento de los mismos. Creemos que en esta contestación se ha producido un exceso interpretativo por parte de la DGT. La aplicación de esta doctrina administrativa supone que cualquier actividad pueda ser realizada por una fundación por el simple recurso de su incorporación a las

actividades estatutarias aunque no coincida con los fines. En nuestra opinión ello supone abrir un camino basado en un mero formalismo de difícil justificación. Lo esencial en estas entidades no lucrativas son los fines. Y las actividades solo se realizan en cumplimiento de fines cuando, por su propio ser, tienen que ver con dichos fines. Tiene que existir, por tanto, una relación de conformidad, coherencia y armonía entre el fin y la actividad institucional que lo desarrolla. Si una fundación tiene por objeto la protección de la infancia, sí deben estar exentos los torneos deportivos donde participen jóvenes. Pero, en este caso, un torneo de fútbol profesional no es sí mismo una actividad en cumplimiento de fines, sino una actividad para proveer fondos, con independencia de lo que establezcan los estatutos. Y lo mismo cabe defender respecto de la organización de otros espectáculos para la obtención de recursos o de cualquier actividad que no sea una consecuencia directa de sus fines.

III. La prueba de la conexión

Una vez solucionada, desde el punto de vista teórico, la cuestión principal de este epígrafe el siguiente problema que se plantea es probatorio: ¿cómo y quién tiene que hacer valer la conexión entre fines y actividades? En nuestra opinión, el problema puede tener lugar tanto si las actividades están expresamente recogidas en los estatutos de la fundación como si no lo están, siendo las soluciones distintas.

A efectos de prueba, si una actividad se ha recogido en los estatutos puede entenderse que hay una presunción *hominis* de que es desarrollada en cumplimiento de los fines fundacionales. Parece claro que entre el hecho demostrado (mención de las actividades en los estatutos) y aquel que se trata de deducir (se desarrollan para cumplir los fines) existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano como requiere el artículo 108.2 de la LGT¹⁴. Este nexo ya ha sido reconocido previamente por la Administración estatal o autonómica. Debemos tener presente que, antes de que se aplique la exención, la Administración (a través del Protectorado correspondiente) se ha pronunciado en favor de tales actividades cuando los estatutos se han presentado en el Registro de Fundaciones. Por tanto, la fundación con la presentación de los estatutos ya cumple con la carga de la prueba del presupuesto de la exención con arreglo al artículo 105.1 de la

¹⁴ Artículo 108.2: «Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano».

LGT¹⁵. A ello se suma que la fundación está obligada, como requisitos para acceder a los beneficios fiscales de la Ley 49/2002, a presentar una memoria contable ante el Protectorado (art. 3.8) y una memoria fiscal ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (art. 3.10). En ambos documentos se describen detalladamente los fines y actividades realizadas para su consecución. Si la Administración tributaria no estuviera de acuerdo con la conexión fin-actividad, debería destruir tal presunción. En este caso entendemos que la Inspección deberá acreditar que se trata de una actividad realizada con el único fin de obtener financiación sin que esa actividad tenga interés o relación alguna con los fines de la fundación. Y, en consecuencia, dicha explotación económica no estaría exenta del Impuesto sobre Sociedades.

Cabe también la posibilidad de que una de las actividades enumeradas en el artículo 7 de la Ley 49/2002 no esté recogida dentro de los estatutos de la fundación. Pero, de acuerdo con nuestra interpretación a favor de la conexión material también podría estar exenta en determinados supuestos. En este sentido, nos parece de especial relevancia la doctrina defendida por el Tribunal económico-administrativo municipal de Madrid respecto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (cuya exención —reconocida en el art. 15.1 de la Ley 49/2002— se remite a los inmuebles en los que se realizan explotaciones económicas exentas del Impuesto sobre Sociedades¹⁶). Este Tribunal ha mantenido en dos resoluciones *«que lo que ordena el primer párrafo del artículo 7 de la Ley de Mecenazgo no es que la explotación económica (el colegio mayor, en nuestro caso) tenga que figurar, lucir o aparecer expresamente mencionada como objeto o finalidad de la entidad —lo cual, sin duda, sería deseable—; lo que ordena el primer párrafo del artículo 7 de la Ley de Mecenazgo es que la explotación económica se desarrolle en cumplimiento de ese objeto o finalidad¹⁷»* (la negrita es

¹⁵ Artículo 105.1: *«En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo».*

¹⁶ Artículo 15.1: *«Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades».*

¹⁷ Resoluciones de 29 de marzo de 2007 (n.º 200/200504193) y de 20 de noviembre de 2007 (n.º 200/2005/02624). En ambas se discute acerca de la exención de un Colegio Mayor en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles basándose en que el ejercicio de esta actividad está exento por el artículo 7.7 de la Ley 49/2002. El Colegio pertenece a una Orden religiosa de la Iglesia católica a la que se le aplican los beneficios de esta Ley en virtud de la disposición adicional novena. En ambos casos tal actividad no se contemplaba en los estatutos de la Orden. A este respecto señala el Tribunal: *«es evidente que la única exigencia consistirá en determinar si, con las reglas de una sana lógica, la Comunidad reclamante desarrolla la explotación*

nuestra). Así entendido el mandato, concluyen las resoluciones, tan solo hay que aplicar las reglas de la lógica para comprobar si existe tal conexión entre fines y actividades.

Como en esta hipótesis no existe la presunción *hominis* anteriormente mencionada la carga de la prueba corresponde a la fundación. Será ella quien deberá demostrar que las actividades no incluidas en sus estatutos sirven y se realizan en cumplimiento de su finalidad específica. A ello, sin duda, contribuiría una modificación en los estatutos incluyendo tal actividad junto a las otras que ya estaban incorporadas.

IV. La conexión entre los fines y las actividades auxiliares o complementarias

El apartado 11 del artículo 7 de la Ley 49/2002 declara exentas las:

*«Explotaciones económicas que tengan un carácter **meramente auxiliar o complementario** de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.*

No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad».

El artículo 7 contempla dos tipos de actividades accesorias o complementarias. Las mencionadas con carácter general en el apartado 11 sin relacionarlas con una actividad principal concreta. Y las relacionadas con la asistencia social (art. 7.1), sanitaria (art. 7.2) y la educación (art. 7.7). En este caso no solo se identifica la actividad principal sino, además, se señala que las actividades accesorias o complementarias serán la entrega de medicamentos, el

*de la residencia de estudiantes en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, cuestión esta que, a juicio de este Tribunal, debe contestarse de modo afirmativo, pues, **no puede pretenderse que las Constituciones que rigen el funcionamiento de esta orden religiosa contemplaran de manera específica y nominativamente la actividad de alojamiento y manutención en residencias para estudiantes, por cuanto estos eran inexistentes en el momento de Fundación de la Congregación.** Antes bien, es necesario realizar una interpretación acorde con el momento temporal e histórico en que la norma debe ser aplicada, y en tales términos debe aceptarse que las actividades que se desarrollan en un Colegio Mayor o en las residencias de estudiantes (tal y como vienen definidas en la Ley Orgánica de Universidades) no son ajenas a la finalidad específica de esta Orden Religiosa, por cuanto entre sus actividades también está comprendida la “anunciación del Mensaje de Salvación a todos, especialmente a la niñez y la juventud, a través de la educación, atendiendo a los diversos niveles sociales, sobre todo los más necesitados”; actividades que se desarrollan en cumplimiento de los fines apostólicos y de educación en todos los aspectos que tiene atribuida por sus Constituciones la Entidad religiosa».*

transporte, la alimentación y el alojamiento. Pero, en nuestra opinión, nada impide que existan otras actividades complementarias para los supuestos citados. La diferencia reside en que a las del artículo 7.11 se les exige el límite cuantitativo del 20 por ciento y a las citadas expresamente en los demás apartados no¹⁸.

En nuestra opinión, el artículo 7.11 plantea tres problemas interpretativos. El primero, identificar cuáles son las actividades auxiliares o complementarias además de las expresamente mencionadas en otros apartados del artículo 7. El segundo, íntimamente vinculado con el anterior, determinar si debe o no existir una conexión con el fin fundacional. Por último, analizar si es posible la exención de este tipo de actividades aun cuando la principal no se encuentre entre las exentas de los apartados 1 a 10 del artículo 7 de la Ley 49/2002. Pasemos a analizar cada uno de ellos por separado.

(i) La Ley 49/2002 no contiene una definición de las explotaciones auxiliares o complementarias. Tan solo establece la regla de que aun siendo de este tipo no tendrán tal carácter cuando sobrepasen un límite cuantitativo: generar más del 20 por ciento de los ingresos totales de la entidad no lucrativa. Tampoco existe una definición en la Ley 50/2002. El artículo 24 de esta norma se limita a admitir su realización aunque cambia la denominación por «*complementarias o accesorias*» (no «*auxiliares*») como recoge la Ley 49/2002). El Reglamento de la Ley 50/2002 —aprobado por el Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, de Fundaciones de competencia estatal— tampoco aclara la cuestión pues no contiene definición alguna en su artículo 23¹⁹. Por

¹⁸ Como ya mencionamos en BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN DÉGANO (2012, p. 321) se plantea, entonces, el porqué de esa especificación en las citadas explotaciones económicas como accesorias. O dicho en otros términos ¿el transporte, la alimentación y el alojamiento solo pueden ser auxiliares y complementarios de los servicios sociales o la asistencia médica? Entendemos que la razón está en que el legislador se ha limitado a trasponer la LIVA. En efecto, de forma exclusiva en las exenciones del IVA referentes a asistencia sanitaria (art. 20. Uno.2), a servicios sociales (art. 20.Uno.8) y a educación (art. 20.Uno.9) se hace mención de los servicios de alimentación y alojamiento, y solo se añade a las anteriores el transporte en la exención por servicios sociales. Se trata de una mención de carácter aclaratoria y que solo pretende respetar el principio de seguridad jurídica. Pero los servicios de alojamiento, alimentación y transporte como auxiliares o complementarios de las actividades de sanidad y servicios sociales es meramente ejemplificativa y se deberían encontrar exentos con independencia de que su mención en los apartados 1 y 2. Esto implica que estos servicios también pueden estar exentos en otro tipo de actividades siempre que sean auxiliares o complementarios a las mismas.

¹⁹ Artículo 23: «1. *Las fundaciones podrán desarrollar actividades propias y actividades mercantiles.* A estos efectos, se entiende por actividad propia la realizada por la fundación para el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro, con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación.

ello, en la tarea de identificar a estas actividades resulta de gran ayuda la definición ofrecida, con carácter general, por la DGT en distintas Contestaciones a consultas: «*Habría que concluir que las actividades o explotaciones auxiliares o complementarias son las que **coadyuvan, facilitan o complementan la realización de la actividad que constituye su objeto social**, es decir, no son autónomas de las explotaciones económicas exentas o de las actividades que persiguen fines de interés general*» (la negrita es nuestra). A partir de esta definición se niega tal condición a los contratos de sublicencia por los que se cede a una empresa el uso del logotipo de la asociación declarada de utilidad pública cuando su fin es la defensa del medio ambiente, la promoción del voluntariado y la cooperación al desarrollo (Contestación de 18 de noviembre de 2004 a la consulta núm. 1987-04). En la Contestación de 24 de septiembre de 2007 a la consulta núm. V1961-07 la DGT se pronuncia sobre una fundación cuyo fin es la promoción y divulgación de la Red de Espacios Naturales Protegidos de Andalucía para lo que: promueve y divulga los citados Espacios Naturales; realiza programas de investigación y de formación; constituye una base documental y bibliográfica; potencia la realización de seminarios, reuniones y realiza campañas divulgativas y de sensibilización. Basándose en la definición anterior la DGT niega el carácter complementario de la actividad de certificación de la marca «Parque Natural de Andalucía» por la que comprueba la conformidad de empresas, productos, y/o servicios a los requisitos definidos en normas de la Consejería de Medio Ambiente de la Junta de Andalucía. Esta actividad certificadora considera que es «autónoma y con entidad propia aunque relacionada con los parques y espacios naturales». Aun sin citar esta definición la DGT también niega el carácter auxiliar de «la actividad de apoyo y asesoramiento a PYMES para la obtención de la certificación de calidad de la norma ISO 9001:2000» habida cuenta del objeto de la fundación consultante: la promoción y el desarrollo de la gestión total de la calidad y la búsqueda de la excelencia en el ámbito empresarial (Contestación de 3 de febrero de 2010 a la consulta núm. V0145-10).

En otras ocasiones la DGT no se ha manifestado con tanta claridad pues ni siquiera aclara si considera que las actividades en cuestión son comple-

2. Las fundaciones podrán, además, desarrollar directamente actividades mercantiles cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios para obtener lucro, siempre que su objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de aquellas, con sometimiento a las normas reguladoras de defensa de la competencia.

Asimismo, las fundaciones podrán realizar cualquier actividad mercantil mediante la participación en sociedades, conforme a lo dispuesto en el artículo siguiente».

mentarias (art. 7.11) o de escasa relevancia económica (art. 7.12) a efectos de la exención correspondiente. Lamentablemente esta falta de concreción ha sido la tónica general en la mayoría de las contestaciones. En ellas, primero, la DGT comienza negando la exención por no encontrarse la actividad entre las mencionadas en los apartados 1 a 10 del artículo 7. Y, después, continúa admitiendo la posible aplicación de la exención por el artículo 7.11 o por el artículo 7.12 pero sin pronunciarse sobre cuál de las dos correspondería.

Veamos, ahora, algunos supuestos concretos de distintas entidades no lucrativas a las que se aplica la Ley 49/2002 sobre los que la DGT se ha pronunciado con tal indefinición:

—Una fundación educativa tiene unas instalaciones en las que realiza enseñanza reglada, actividad de guardería, estudios de música, actividades extraescolares (en su mayoría deportivas sufragadas por el centro), servicio de comedor, cesión gratuita de locales para la Asociación de Padres de Alumnos, cesión con contraprestación económica para el servicio de cafetería, para una empresa privada de enseñanza y para una empresa privada de enseñanza de inglés, y venta de material escolar, uniformes y libros. Se admite (además de las actividades de comedor) como complementarias o de escasa relevancia (sin pronunciarse expresamente sobre cuál de las dos sería) las de venta de material escolar, libros y uniformes. De igual modo considera la cesión a empresas del servicio de cafetería y de la enseñanza del inglés como actividades de cualquiera de estos dos tipos (Contestación de 25 de mayo de 2007, consulta núm.V1639-07).

—Federación Regional de tenis que gestiona las licencias de los deportistas y clubes, alquila pistas de tenis e imparte cursos para alumnos o instructores. Se ha mantenido que las rentas derivadas de la venta de determinados productos (ropa deportiva y pelotas de tenis) o la venta de bebidas en máquinas expendedoras podrían estar exentas en virtud de lo dispuesto en los apartados 11 y 12 del artículo 7 (Contestación de 25 de septiembre de 2009, consulta núm.V2147-09).

—Fundación cuyos fines son culturales, científicos y educativos que realiza una explotación económica de visitas a determinados yacimientos, declarados patrimonio de la humanidad y bien de interés cultural, y a un parque arqueológico experimental. Las máquinas expendedoras de bebidas y una tienda en los yacimientos y en el parque en la que se venden libros, textil, objetos de recuerdo podrían estar exentas al amparo de esos dos apartados del artículo 7 (Contestación de 12 de enero de 2008, consulta núm.V0033-09).

—Fundación dedicada a mejorar las pautas de aprendizaje en la alimentación de jóvenes con problemas de obesidad y elevar su autoestima y su capacidad de integración. Se considera que pueden ser actividades de cualquiera de los dos apartados citados del artículo 7 los campamentos de temporada en los que se desarrollarán programas educativos que proporcionen hábitos de vida saludables (Contestación de la DGT de 22 de junio de 2009, consulta núm.V1489-09).

—Fundación dedicada a atender las necesidades psicológicas y psicopatológicas con especial atención a las de matiz espiritual y religioso, a través de la asistencia, la docencia y la investigación; y a gestionar todo tipo de servicios sanitarios, sociosanitarios, sociales de trabajo, residenciales deportivos para personas con enfermedades mentales. La actividad sobre la que se consulta es un convenio de colaboración con un ente público dedicado a la adopción para valorar las familias que soliciten adoptar según los procedimientos y directrices marcados por dicho ente (Contestación de la DGT de 4 de septiembre de 2012, consulta núm.V1778-12).

—Asociación de utilidad pública cuyo objeto sería la prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social financiándola a través de «calendarios solidarios y marchas benéficas». La DGT entiende que la venta de calendarios estaría exenta por los apartados 8 («organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios») y 9 («de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos...») del artículo 7. Pero respecto de las «marchas benéficas» no se decide por aplicar el artículo 7.11 o el 7.12 (Contestación de la DGT de 12 de noviembre de 2012, consulta núm.V2165-12).

—Fundación cuya finalidad es la promoción, fomento y difusión de una Catedral, de su entorno y de su patrimonio artístico y cultural. Sus actividades consisten en: visitas guiadas (servicio de guía y autoguía); cesión de espacios en el edificio de la catedral y edificios conexos, así como en el entorno de la misma; exposiciones temporales; gestión de tiendas para la venta minorista de productos turísticos y de *merchandising*; gestión turística (paquetes turísticos) y otras actividades (edición y venta de publicaciones relacionados con la catedral; gestión de derechos de imagen, filmación; investigaciones sobre archivos...). La DGT defiende la exención del servicio de guía o autoguía, la cesión de espacios; investigaciones sobre archivos, gestión de derechos de imagen y derechos de filmación u organización de exposiciones temporales parecen tener cabida en el artículo 7, apartados 4 y 8; y la exención de la venta de libros, folletos, materiales audiovisuales... por el artículo 7.9. Pero sobre la gestión de paquetes turísticos o la explotación de la

cafetería del Museo catedralicio no se decide si es actividad complementaria o de escasa relevancia (Contestación de la DGT de 30 de enero de 2013, consulta núm.V0262-13).

—Instituto religioso católico que imparte enseñanza concertada en un colegio. Como complemento a esa actividad y únicamente destinado a los alumnos del centro, lleva a cabo, entre otras, las actividades accesorias de venta de batas, chándales y uniformes escolares además de la venta de libros de texto y, en un futuro, puede que la venta de los ordenadores que los alumnos deben utilizar en el aula. La DGT considera que la enseñanza está exenta por el artículo 7.7 y la venta de libros por el 7.9 «dado que se desarrolla en cumplimiento de su objeto o finalidad específica (docencia)». Sin embargo, vuelve a considerar posible las exenciones del artículo 7.11 o 12 en el caso de las ventas de los otros productos (Contestación de la DGT de 20 de noviembre de 2013, consulta núm.V3393-13).

—Fundación cuyo objeto es la inserción o reinserción en el mercado laboral de colectivos con dificultades de acceso al mismo por lo que firma un acuerdo retribuido con una entidad financiera para adoptar unas medidas sociales destinadas a aquellos de sus clientes que pierdan su única vivienda como consecuencia de un procedimiento judicial de desahucio. Este programa incluye la búsqueda de empleo y asesoramiento laboral que estaría exenta por tratarse de asistencia social en virtud del artículo 7.1. Adicionalmente, la fundación colaborará en la comunicación pública del programa y en la atención a los medios de comunicación, plataformas o asociaciones de afectados por la pérdida de la vivienda habitual a raíz de las ejecuciones hipotecarias y agentes sociales, y también colaborará en la gestión de los pagos de la ayuda económica asistencial que la entidad financiera otorgue a cada beneficiario. Sobre estas dos últimas actividades la DGT entiende que podría aplicarse una de las dos exenciones a las que no estamos refiriendo pero sin decantarse al respecto (Contestación de 31 de enero de 2014, consulta núm.V0231-14).

Esta falta de distinción entre ambas exenciones no es baladí ya que su régimen jurídico es completamente diferente. El alcance de la exención en las complementarias es pleno siempre que no superen el límite del 20 por ciento de los ingresos de la fundación en cuyo caso tributan por su totalidad. En las de las actividades de escasa relevancia solo es de 20.000 euros y si todas ellas superan esa cifra también tributan por la totalidad sin que se aplique ese mínimo exento. Es decir, tal y como están configuradas, en ambas exenciones se produce un error de salto —sin que exista mecanismo alguno

para mitigarlo con las desigualdades que ello implica— pero a partir de distintos límites.

El enfoque para determinar cuándo una actividad es auxiliar o complementaria puede realizarse desde dos perspectivas. Una opción, que parece sería la mantenida por la DGT, pasaría por entender que la explotación debe tener una relación directa o, incluso, indirecta con las explotaciones económicas para ser complementaria. Con ellas se daría cobertura a las cafeterías en los centros educativos o en los centros asistenciales, a las máquinas de *vending* en parques naturales o la venta de uniformes de los colegios. Parece, por tanto, que la DGT aboga por una interpretación laxa bastando una mínima conexión entre fines y actividades. El problema que se plantea es cómo distinguir estas actividades de las de escasa relevancia económica (art. 7.12) si en ambas se exige según la DGT que se realicen en cumplimiento de fines. La DGT no ofrece una solución al respecto. Y por eso, pensamos, que no llega a decantarse entre una y otra clase de actividad en las consultas citadas.

La otra posibilidad es mantener que la actividad de la explotación económica auxiliar, como sucede con el IVA, no puede considerarse un fin en sí misma para estar exenta, sino que tiene que ir destinada de forma obligatoria a prestar en mejores condiciones el servicio principal²⁰. Por este moti-

²⁰ Como señala BLÁZQUEZ LIDOY (2007, p. 105) el concepto de actividad auxiliar o complementaria se ha desarrollado de forma completa en el ámbito del IVA. Cuando la Directiva 2006/112 determina la exención de determinadas prestaciones de servicios extiende la misma a las entregas de bienes *directamente relacionadas* con las mismas. El Tribunal de Luxemburgo ha identificado el concepto *directamente relacionadas* con actividades *estrechamente vinculadas* [Sentencia de 11 de enero de 2001, Asunto C-76/99] o que no deben ser un fin en sí misma sino un medio para que los destinatarios disfruten en mejores condiciones de las prestaciones principales (por todas, Sentencia de 6 de noviembre de 2003, DORNIER, C-45/01). Este criterio de que sean un fin en sí mismas es el que se emplea también para la aplicación del artículo 79.Dos pfo. 2 de la LIVA a los efectos de considerar la existencia de una sola operación y aplicar el mismo régimen de IVA a la actividad accesoria a la principal (Sentencia de 25 de febrero de 1999, As. C-349/96). Por último, también existe otra referencia a las actividades accesorias dentro de los denominados sectores diferenciados [art. 9.Uno (c) de la LIVA]. A estos efectos, la DGT mantiene que «*es doctrina reiterada de este Centro directivo considerar que las actividades accesorias son aquéllas que coadyuvan, facilitan o complementan la realización de la actividad principal, es decir, son actividades que no se realizan aisladamente por el empresario o profesional y que no son autónomas de la actividad principal*» (contestación de la DGT de 18 de junio de 2010, consulta núm. V1378-10). Por su parte, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 25 de noviembre de 2010 (recurso de casación núm. 712/2006) aplica los criterios anteriormente señalados por el Tribunal de Luxemburgo al caso de los sectores diferenciados, y entiende que «*Con ello, se sigue la jurisprudencia comunitaria, que realiza la calificación de accesorias atendiendo fundamentalmente a que contribuyan a la correcta realización de la actividad principal y a que se busquen por los clientes no por sí mismas, sino como medio o instrumento para lograr la prestación del servicio*».

vo no pueden tener una existencia autónoma independiente de la actividad principal. Se trata de actividades que están relacionadas con la finalidad de la entidad no lucrativa, pero que no constituyen su razón de ser. En consecuencia su realización puede ser esporádica u ocasional (organización de un congreso o edición de un libro en el que se plasmen sus conclusiones) mientras que estas notas son imposibles en la actividad principal que requiere necesariamente de la habitualidad pues la fundación se ha constituido precisamente para su realización. De este modo la actividad institucional debe constituir por definición la actividad principal de la entidad y, por tanto, debe ser previa y necesaria para la existencia de una complementaria o auxiliar. A nuestro parecer, esta es la opción correcta. Estas actividades deben auxiliar o colaborar con los fines desde una perspectiva material y, al mismo tiempo, tener una relación directa con ellos. Es decir, no deben tener una razón de ser independiente sino que deben estar integradas dentro de la actividad principal. En este sentido son actividades que coinciden con los fines de la entidad (pero no llegan a conformar su objeto social o finalidad específica) y coadyuvan a la consecución de estos en un aspecto material (no exclusivamente financiero) mejorando la actividad principal. Por tanto, esta accesoriedad o subordinación no debe entenderse en un sentido meramente económico como actividades dirigidas exclusivamente a financiar la actividad institucional de la entidad no lucrativa. No son actividades totalmente ajenas a la finalidad de la entidad cuya única función sea la de obtener beneficios para sustentar dicho fin como sí lo son las instrumentales (a las que —ya adelantamos— nosotros identificamos con las de escasa relevancia económica). No obstante, reconocemos que la diferencia entre ambas teorías es muy tenue y se basa en un mero matiz. Esto implicaría analizar cada caso concreto para ver si existe tal complementariedad. Pongamos tres ejemplos paradigmáticos. La cafetería de una fundación médica sí se incluiría en este grupo de actividades en tanto presta un servicio a los familiares y acompañantes de los enfermos lo que repercute en una mejor atención a estos; circunstancia que no se produciría cuando se trata de cafetería de una fundación dedicada a la investigación²¹. Igualmente la tienda del museo estaría exenta en tanto

²¹ En realidad este ejemplo, al que alude con frecuencia la doctrina, rara vez constituirá el ejercicio directo de una explotación económica por la fundación. Para evitar las restricciones, a las que aludiremos más adelante, que derivan del artículo 24 de la Ley 50/2002 (que impide el ejercicio de explotaciones ajenas al fin fundacional) y del artículo 3.3 de la Ley 49/2002 (que exige para estar dentro de la Ley 49/2002 que los ingresos por actividades ajenas a fines no sean superiores al 40 por ciento del total de los obtenidos) las fundaciones recurrirán a la figura del arrendamiento de negocio o bien, simplemente, al arrendamiento de un local. Sobre la consideración del arrendamiento de negocio como un rendimiento del capital mobiliario o uno derivado de actividades económicas en función

solo se vendan objetos relacionados con la obra expuesta (publicaciones, material audiovisual, *souvenirs*...) pero no lo estaría si estamos ante una mera papelería o tienda de regalos. Del mismo modo la fundación docente cuya editorial o imprenta solo publica materiales relacionados con las enseñanzas que imparte y no de cualquier otra temática. Esta interpretación creemos que sirve para solventar otro posible problema que pudiera producirse con relación al artículo 3.3 de la Ley 49/2002, que determina que el importe de la cifra neta de negocios ajena a su objeto o finalidad estatutaria no puede ser superior al 40 por ciento de los ingresos. Entendemos que son actividades ajenas a la actividad estatutaria las que sin tener relación alguna con los fines solo se realizan para financiarlos. Si se sigue nuestra interpretación —que las actividades deben auxiliar o colaborar con los fines desde una perspectiva material y que tengan relación directa con ellos— no serían «*explotaciones económicas ajenas*» y, por lo tanto, incluso si superasen el 40 por ciento no estarían excluidas de la Ley 49/2002.

Una vez expuesto nuestro criterio para identificar a las actividades complementarias o auxiliares debemos recordar que, aun siéndolo conforme al mismo, pueden no tener tal consideración si superan un determinado límite cuantitativo. El artículo 7.11 excluye de tal calificación a las que generan un volumen excesivo de ingresos en relación con el total de estos: «*cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por ciento de los ingresos totales de la entidad*»²². La razón de establecer un límite cuantitativo parece exigir que las actividades auxiliares o complementarias tengan que ser secundarias respecto del total de los ingresos: no pueden tener tal volumen que pueda considerarse que tienen carácter principal. Si así fuera, se entendería que la fundación realiza una actividad con entidad propia y, como consecuencia, debería tributar como explotación económica²³. Si las actividades complementarias superan el límite del 20 por ciento tributan en su totalidad. No obstante, cabría defender que estarían

de si existe una mínima estructura organizativa (un local y un empleado) PEÑALOSA ESTEBAN (2013, p. 221).

²² La regla matemática es, en principio, sencilla; en el numerador los ingresos habituales de la explotación económica, y en el denominador todos los ingresos de la entidad no lucrativa (donaciones, intereses, alquileres, subvenciones, explotaciones económicas gravadas o exentas y también los de la propia explotación económica auxiliar o complementaria). El límite del 20 por ciento se refiere al conjunto de actividades y no para cada una de ellas en particular.

²³ Como señala MONTESINOS OLTRA (2008, p. 102) el hecho de que la actividades auxiliares o complementarias pasen a tributar por superar el límite del 20 por ciento del artículo 7.11 no las convierte en actividades ajenas a efectos del cumplimiento del requisito exigido por el artículo 3.3.

exentas en tanto se consideren de escasa relevancia por no exceder de los 20.000 euros del artículo 7.11.

(ii) Tras la identificación de las actividades complementarias y auxiliares debemos plantearnos si están sujetas a la condición establecida en el primer párrafo del artículo 7 para estar exentas: «*siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica*». La literalidad de la Ley obliga a que este requisito se aplique también a este tipo de actividades. Sin embargo, creemos que esta afirmación merece una explicación que está relacionada con lo que acabamos de exponer al identificarlas. Este tipo de actividades no se realizan en cumplimiento del objeto o finalidad de la entidad no lucrativa. La fundación no tiene obligación de llevarlas a cabo a diferencia de lo que ocurre con las actividades principales o institucionales. Sin ellas se puede conseguir el fin u objeto social de la entidad no lucrativa. Las actividades complementarias tan solo coadyuvan o facilitan la realización de la actividad principal. En consecuencia, se realizan para mejorar la actividad institucional pero no son imprescindibles para la consecución de los fines. Y, por este motivo, pueden realizarse de forma permanente pero, también, con carácter ocasional. En nuestra opinión, esta exigencia del párrafo inicial del artículo 7 debe entenderse en el sentido de que este tipo de actividades deben estar relacionadas con el fin institucional lo cual permite, a su vez, distinguirlas de las explotaciones económicas ajenas. Por ello si la entidad no lucrativa, en este caso la fundación, decide realizarlas tiene que existir un punto de conexión con los fines y las actividades principales que los desarrollan como hemos defendido al tratar de identificarlas.

En cuanto a la forma de probar este requisito nos remitimos a lo ya comentado en el epígrafe anterior sobre las actividades principales o institucionales.

(iii) El último interrogante que nos planteamos en relación con las actividades auxiliares y complementarias era si estas podían estar exentas aun cuando la actividad principal no lo estuviera. Es decir, si cabe la exención de aquellas cuando la actividad principal no está dentro de las enumeradas en los apartados 1 a 10 del artículo 7 de la Ley 49/2002. Es un supuesto extraño pero, como veremos, puede llegar a producirse.

En nuestra opinión podría defenderse tal exención si tenemos en cuenta que la complementariedad se predica respecto de dos tipos de actividades principales: «*las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos*». Basándonos en el empleo en esta norma de una partícula alternativa o disyuntiva creemos que el artículo 7.11 está diferenciando entre dos actividades com-

plementarias exentas en función de la clase de actividad principal a la que coadyuvan.

En primer lugar, si la actividad en cuestión complementa o auxilia una principal que, a su vez, constituye una explotación económica. En este supuesto se requiere que la actividad principal se encuentre entre las enumeradas en los apartados 1 a 10 del artículo 7. Es lógico que así sea. No tendría sentido alguno que la actividad complementaria pudiera estar exenta y se tributara por la principal. Pensemos, por ejemplo, en una fundación veterinaria que cobra por el cuidado de los animales (actividad principal no incluida en el art. 7) y también por los alimentos que les proporciona y su transporte a la clínica (actividades complementarias). Aunque la alimentación y el transporte son expresamente consideradas por el artículo 7 como actividades complementarias exentas solo lo estarían si su actividad principal también lo está. Sin embargo, la DGT sí parece admitir el supuesto que estamos comentando en las Contestaciones de 6 noviembre de 2007 a las consultas núms. V2362-07 y V2363-07 que plantea una Confederación de organizaciones (declarada de utilidad pública) a favor de las personas con retraso mental cuyos fines son la atención a estas personas y el crear las condiciones para que las entidades miembros puedan cumplir su misión, y orientar y coordinar el movimiento asociativo. En ellas se pregunta si el asesoramiento y ayuda que presta la Confederación a sus miembros —por el que cobra una cantidad para cubrir costes— podría estar exento del Impuesto sobre Sociedades. La DGT entiende que tal actividad no se encuentra entre las citadas en los apartados 1 a 10 del artículo 7 pero, a continuación añade, «sin embargo, podría encuadrarse en los números 11.º o 12.º si se cumplen los límites cuantitativos contemplados en dichos números». Es decir, aun sin calificarla expresamente como tal, considera que sí podría ser una actividad auxiliar o complementaria exenta aunque la principal no lo esté. En nuestra opinión, esta doctrina es errónea pues parte de un error de calificación. Con la actividad de apoyo y asesoramiento a sus socios se está realizando uno de los fines de la consultante (junto a la ayuda a las personas con discapacidad) por lo que no puede considerarse una actividad complementaria o auxiliar. Es más, pensamos, que es la actividad principal de una asociación de asociaciones, lo que es una Confederación. En el mismo error creemos que incurre la DGT al pronunciarse sobre una fundación cuyo fin, entre otros, es la realización de ensayos con medicamentos y la promoción y realización de investigación científica y desarrollo tecnológico. La actividad consiste en la realización de ensayos clínicos relacionados con nuevos productos farmacéuticos o encaminados a determinar nuevas aplicaciones de productos farmacéuticos ya autorizados. La DGT considera que esta actividad no encaja en

la investigación científica y desarrollo tecnológico (art. 7.3) pero sí podría ser una actividad complementaria o auxiliar. En nuestra opinión, en este supuesto también estamos ante una actividad que desarrolla el fin fundacional. Otra cosa distinta es que por la configuración de la exención del artículo 7, limitada a determinadas actividades, no se encuentre entre ellas. Pero eso no la convierte en complementaria ni de escasa relevancia. Parece como si la DGT quisiera suplir la falta de exención —por no encontrarse entre las citadas en los apartados 1 a 10 del art. 7— mediante la aplicación de las exenciones previstas para las actividades complementarias o de escasa relevancia económica.

En la segunda hipótesis que hemos planteado —basada en la formulación gramatical alternativa que contiene la norma— sí creemos que pueda defenderse la exención de la actividad complementaria aunque no lo esté la principal ¿A qué se refiere el artículo 7.11 cuando establece la exención de «*Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario [...] de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos*»? (la negrita es nuestra) En nuestra opinión, con ello se quiere hacer referencia al supuesto de entidades no lucrativas que realizan su fin institucional sin el ejercicio de una explotación económica (por ejemplo, de forma gratuita). En este caso, solo la actividad auxiliar se llevaría a cabo de forma empresarial por lo que su exención se recoge expresamente en la norma que estamos analizando. Pensemos en un colegio en el que la enseñanza es gratuita pero se vende —solo a los alumnos— todo tipo de material educativo o se cobra por actividades extraescolares.

La Contestación de la DGT de 4 de mayo de 2012 (consulta núm.V0948-12) parece que también defiende nuestro criterio. Una entidad religiosa tiene intención de implementar un programa de economatos para personas con escasos recursos. Los productos que van a ponerse a disposición de los usuarios, siempre de primera necesidad, se obtienen por donación de particulares y/o empresas o mediante compra. Por su parte, la venta de los productos se realizará a un conjunto restringido de personas, previa acreditación y comprobación de su situación de necesidad y a un precio por debajo del precio de mercado habitual. Las rentas derivadas de la venta de los productos irán siempre dirigidas a la adquisición de otros productos sustitutivos o al pago de los gastos de establecimiento y explotación propios de la actividad. En la consulta se plantea si la puesta en marcha de la actividad de economato puede enmarcarse dentro de la «*asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social*», a efectos de lo dispuesto en el artículo 7.1 c) de la Ley 49/2002. La DGT parte de que dicha actividad, en la medida en que

determina 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 distribución de bienes en el mercado, constituye una explotación económica, siguiendo lo dispuesto en el artículo 3.3 de la Ley 49/2002. Ahora bien, entiende que la actividad de compraventa de productos, aun cuando se realice a través de economatos a precios inferiores a los de mercado, no puede encuadrarse entre las previstas en el artículo 7.1 de la Ley 49/2002, dado que no se trata de una *prestación de servicios* de asistencia social sino de una *actividad comercial, de compraventa de productos* de primera necesidad. Es decir, es una entrega de bienes que no encaja en el concepto de prestación de servicios asistenciales. No obstante, concluye, dado que la entidad consultante es un instrumento de la Iglesia Católica cuya finalidad principal consiste en prestar apoyo a los más desfavorecidos, la actividad de compraventa de productos de primera necesidad a través de economatos podría estar exenta al amparo de los números 11.º (actividades auxiliares o complementarias) y 12.º (actividades de escasa relevancia) del artículo 7 siempre y cuando se cumplieran los límites cuantitativos contemplados en la norma, en la media en que parece constituir una explotación económica que coadyuva, facilita o complementa la realización de las actividades benéficas que constituyen el objeto social de la consultante. Según interpretamos la doctrina de la DGT, al ser benéfica la actividad principal de la entidad religiosa no constituye una explotación económica y, en consecuencia, es ajena a la exención del artículo 7 pues no está sometida a gravamen. Sin embargo, la actividad de economato sí es una explotación económica por lo que podría estar exenta al ser complementaria o auxiliar de una principal aunque esta no esté entre las citadas en los apartados 1 a 10 del artículo 7.

V. La conexión entre los fines y las actividades de escasa relevancia económica

El artículo 7.12 de la Ley 49/2002 dispone que están exentas: «*Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se considerarán como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros*».

De esta definición no se deduce que tales actividades deban tener conexión alguna con el fin de la fundación más que servir de instrumento para su financiación. Pero, recordemos, el artículo 7 exige en su párrafo inicial que las explotaciones económicas exentas «*sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica*», lo que ha dado pie a cuestionar si también las de escasa relevancia económica deben tener alguna relación o no con los fines

de la fundación. En nuestra opinión es posible defender dos interpretaciones al respecto.

La primera opción, partiendo de la propia limitación del citado párrafo del artículo 7, supone que solo las actividades de escasa relevancia en cumplimiento de fines están exentas. Con ello se lograría que la exención afectara a dos tipos de actividades. En primer lugar, se trataría de dejar a todas las actividades institucionales no incluidas en los apartados 1 a 10 una vía de exención siempre que su importancia fuera menor y coincidiera con los fines. Es decir, los ingresos de una fundación veterinaria por el desarrollo de su actividad, al no estar recogida en ninguno de los 10 primeros apartados del artículo 7, solo podrían estar exentos por aplicación del artículo 7.12, siempre y cuando estuviera dentro del límite cuantitativo. Del mismo modo podrían estar exentas las actividades complementarias o auxiliares que generasen más del 20 por ciento de los ingresos totales pero no superasen el límite de los 20.000 euros. En segundo lugar, también podría entenderse que bastaría una mínima conexión —no tan intensa como la exigida en las complementarias o auxiliares— con los fines para que otras actividades distintas de la principal estuvieran exentas (por ejemplo, la publicidad en la revista editada por la fundación para difundir sus actividades, el *merchandasing* o la cesión de marca²⁴).

La otra opción es que cualquier actividad está exenta si es de escasa cuantía. Las explotaciones económicas del artículo 7.12 serían aquellas en las que no existe conexión alguna con los fines fundacionales y cuya única justificación es instrumental pues se limitan a ser una fuente de financiación de las actividades institucionales. Así, la organización de un concierto por una fundación médica o una pequeña explotación agraria²⁵, siempre que obtuvieran unos ingresos inferiores a 20.000 euros, estarían exentas.

¿Cuál ha sido la interpretación que se ha seguido por la Administración tributaria y la doctrina pues los tribunales económico-administrativos y de justicia todavía no se han pronunciado sobre este problema?

²⁴ En realidad algunas de las actividades que citamos como ejemplos podrían estar exentas conforme a lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley 49/2002 que reconoce la exención de los rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario. Lo determinante será saber si existe o no una explotación económica con recursos materiales y personales adscritos. En la mayoría de los supuestos no existirá tal organización por lo que generan rendimientos del capital mobiliario.

²⁵ Este segundo ejemplo no es una hipótesis de laboratorio sino que está tomado de un caso real en el que el TEAC se pronunció sobre la exención del Impuesto sobre Sociedades de una fundación dedicada a la educación de niños huérfanos por la explotación de una finca agrícola en su resolución de 28 de abril de 1998 (*Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1998/806).

Como ya hemos mencionado las consultas de la DGT distan de ser claras en la materia pues, en la mayoría de las ocasiones, ni siquiera se pronuncian sobre si son complementarias o de escasa relevancia. Así, recordemos, la DGT ha mantenido (Contestación de 25 de septiembre de 2009, consulta núm. V2147-09) que las rentas derivadas de la venta de determinados productos (chándales o botes de pelotas) o la venta de bebidas en máquinas expendedoras podrían estar exentas en virtud de lo dispuesto en los apartados 11 y 12 de la Ley 49/2002. Es decir, como explotaciones económicas auxiliares o de escasa relevancia. Y de la misma manera (Contestación de 12 de enero de 2008, consulta núm. V0033-09) considera que la venta de material textil y recuerdos, o la máquina expendedora de bebidas, podrían estar exentas al amparo de los números 11 y 12 del artículo 7. Ambas contestaciones parecen abogar por una interpretación de las actividades de escasa cuantía como las no relacionadas con los fines, en tanto la venta de bebidas en máquinas o la venta de ropa no parecen, en sí mismas, unas actividades que sean «*desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica*». Sin embargo, en la Contestación de la DGT de 22 de junio de 2009 (consulta núm. V1489-09) se conocía de una fundación destinada a mejorar las pautas de aprendizaje en la alimentación de los jóvenes con problemas de sobrepeso y obesidad. En este supuesto se organizan con contraprestación campamentos de temporada en los que se desarrollarán programas educativos específicos que proporcionen a los jóvenes hábitos de vida saludables. La DGT entiende que no es aplicable la exención del artículo 7.1, pero en la medida en que dicha actividad «*se desarrolle en cumplimiento de su objeto o finalidad específica*», las rentas derivadas de dicha explotación económica podrían estar exentas con arreglo a lo dispuesto en el apartado 7.11 o del 7.12.

En otras ocasiones se ha pronunciado exclusivamente sobre la posibilidad de encuadrar determinadas actividades en el artículo 7.12 de la Ley 49/2002. En concreto en la Contestación de 20 de abril de 2011 (consulta núm. V1051-11) referida a una fundación cuyo objeto social es el fomento de la actividad de los comerciantes minoristas de una Comunidad Autónoma. Esta fundación con el fin de fomentar el comercio minorista ha puesto en marcha un programa de fidelización de clientes que consiste en la emisión de una tarjeta de acumulación de puntos por las compras que realicen los consumidores finales en aquellos comercios adheridos al sistema. Tales puntos podrán ser canjeados por el consumidor final por nuevas compras en cualquiera de los establecimientos adheridos. La fundación, en calidad de gestor de dicho programa, percibirá una cuota fija mensual de los distintos comercios adheridos, como consecuencia de su adhesión y permanencia al mismo, destinada a financiar los gastos de mantenimiento y difusión del programa. Adicionalmen-

te, percibirá de los comercios adheridos una cuota variable, calculada en función de los puntos pendientes de canje generados por los clientes por sus compras en cada uno de esos establecimientos. En el momento en que el cliente proceda al canje de dichos puntos, realizando una compra en cualquiera de los establecimientos adheridos al sistema, la fundación procederá al reembolso del importe de dicha compra al comercio en el cual se haya producido el canje de puntos. En este caso, la DGT considera que dicha actividad no está incluida entre los diez primeros apartados del artículo 7 sin pronunciarse sobre si pudiera ser complementaria. Ante esta situación entiende que estarían sometidas a gravamen salvo que resultase de aplicación la exención del artículo 7.12, pareciendo no vincular su régimen a los fines aunque no llega a pronunciarse expresamente con total claridad sobre la necesidad de tal conexión.

Por su parte, la doctrina científica se ha posicionado generalmente a favor de una interpretación amplia que alcance toda actividad, coincida o no con los fines [Ucelay Sanz (2003, p. 65), López Rivas (2003, p. 24), Pedreira Menéndez (2003, p. 172), Casanellas Chuecos (2005, p. 23), Márquez Sillero (2005, p. 713), Jiménez Escobar (2006, p. 248), Montesinos Oltra (2008, p. 102), Pérez Arraiz (2010, p. 134)].

Nuestra opinión concuerda con la de estos autores pues la primera teoría carece de lógica interna y, por el contrario, la segunda da coherencia al sistema. No tendría sentido que para unas concretas actividades institucionales la exención fuese plena (apartados 1 a 10) mientras que para las restantes (apartado 12) solo se reconociese hasta una determinada cantidad como se deriva de una interpretación literal del primer párrafo del artículo 7. Sería una extraña forma de compensar a las actividades no citadas en dichos apartados con una exención limitada. Por otra parte, si se exige que se realicen en cumplimiento de fines no existiría un criterio válido, por su falta de nitidez, para distinguirlas de las actividades complementarias teniendo en cuenta la interpretación tan laxa que de estas tiene la DGT. Todo ello nos lleva a inclinarnos por una interpretación teleológica de la norma y, a la vez, sistemática. El fundamento estaría en dejar cualquier actividad marginal fuera de tributación, por un principio de importancia relativa, porque no en vano, si aplicáramos el tipo de gravamen del 10 por ciento a un ingreso de 20.000 (es decir, incluso antes de descontar el gasto), estaríamos hablando de un impuesto a pagar máximo de 2.000 euros²⁶. Por dicha razón, nos parece que

²⁶ Esta solución no es desconocida en el Derecho comparado. En Alemania, por ejemplo, las explotaciones económicas no relacionadas con el fin fundacional («Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb») están sometidas a gravamen pero existe un mínimo exento de 35.000 euros

el legislador ha optado por un sistema de franquicia para pequeñas actividades, sea cual sea su naturaleza y conexión con los fines fundacionales²⁷. De esta manera para las actividades institucionales y sus complementarias habría una exención plena mientras que para el resto limitada.

No obstante, somos conscientes de que nuestra propuesta se enfrenta con obstáculos derivados de la propia normativa tributaria (Ley 49/2002) e, incluso, del régimen sustantivo de las fundaciones (Ley 50/2002).

En relación con la Ley 49/2002, no acaba de sortear el impedimento legal del primer párrafo del artículo 7 de que la actividad de escasa relevancia sea realizada en cumplimiento de fines. Esa condición inicial parece vincular a los tres tipos de actividades exentas según la DGT. En nuestra opinión, se trata de un problema derivado del empleo erróneo de la técnica legislativa. Por este motivo, creemos que la norma debería ser objeto de modificación para evitar cualquier otra interpretación. De *lege ferenda* proponemos dividir las actividades exentas del artículo 7 en dos grupos. El primero estaría comprendido, a su vez, por otras dos (las principales y las complementarias o auxiliares) y a ambas les sería exigible el requisito de que se realicen en cumplimiento del fin fundacional. Al segundo grupo de actividades exentas, las de escasa relevancia económica, no se exigiría tal requisito²⁸. Con ello se

incluido el IVA —hasta 2007 eran 30.678 euros— [párrafo 64.3 de la Ordenanza Tributaria («Abgabenordnung»)]. Las explotaciones económicas necesarias para conseguir los fines («Zweckbetrieb») están exentas siempre que no compitan con entidades lucrativas. En el Reino Unido (Inglaterra y Gales) se admite la exención de 5.000 libras cuando la renta no supera los 20.000 euros; del 25 por ciento de la renta cuando esta oscila entre 20.000 y 250.000 libras y de 50.000 libras cuando la renta supera las 250.000 libras. Véase *Foundations' Legal and Fiscal Environments* (2007, pp. 82 y 195).

²⁷ Esta tesis, llevada hasta sus últimas consecuencias no solo tiene implicaciones en el ámbito de la exención del Impuesto sobre Sociedades sino en el propio acceso al régimen de la Ley 49/2002. En este sentido supone que una fundación que solo realice explotaciones económicas ajenas a sus fines, si las cantidades fueran inferiores a 20.000 euros, podría aplicarse la Ley 49/2002. En efecto, el artículo 3.3 de la Ley 49/2002 excluye de esta Ley a las fundaciones que no realizan actividades económicas coincidentes con sus fines, siempre y cuando no estén exentas. Por lo que en este supuesto si la fundación está dentro de ese límite cuantitativo podría acceder al régimen tributario especial.

²⁸ En el País Vasco esta es la opción adoptada por el legislador. En el artículo 9 de las tres normas forales (Álava 16/2004, de 12 de julio; Guipúzcoa 3/2004, de 7 de abril y Vizcaya 1/2004, de 24 de febrero) solo se requiere que las actividades principales y complementarias se desarrollen «en cumplimiento de la finalidad» de la Fundación para que estén exentas. Requisito que no se exige para la exención de las explotaciones de escasa relevancia económica. Citemos, por ejemplo, la redacción de la norma alavesa:

«Artículo 9. *Explotaciones económicas exentas. Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las siguientes explotaciones económicas:*

evitarían los problemas derivados de una interpretación literal del requisito exigido en el primer párrafo que vincularía a los tres tipos de explotaciones económicas recogidas en el artículo 7 de esta Ley.

En relación con la Ley 50/2002 es muy discutida la hipótesis de que las fundaciones puedan realizar explotaciones económicas ajenas a su finalidad. Y, por lo que a este trabajo atañe, si no pueden desarrollarlas tampoco se puede prever su exención. Es lo que en el ámbito mercantil se conoce como fundación-empresa de carácter dotacional cuya existencia en nuestro Derecho lleva planteando dudas desde hace años²⁹. Muchas de estas actividades se

1.º *Las que procedan de las explotaciones económicas que se desarrollen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.*

2.º *Las que procedan de las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.*

No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el volumen de operaciones del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 25 por 100 del volumen de operaciones total de la entidad.

3.º *Las que procedan de las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo volumen de operaciones del ejercicio no supere en conjunto 30.000 euros».*

En Navarra la situación es distinta. El artículo 18.2 de la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, solo concede la exención de los rendimientos de las explotaciones económicas distintas de la que es el objeto específico de la Fundación cuando son actividades complementarias y auxiliares. Y, en este último caso, previa autorización por el Departamento de Economía y Hacienda. No existe una exención equivalente a las de escasa relevancia económica.

El Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió) presentó el 13 de mayo de 2014 una Proposición de Ley de modificación 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 (122/000160). En ella se suprime del artículo 7 la mención a que las explotaciones se realicen en cumplimiento de los fines quedando redactado el primer párrafo de la siguiente forma: «Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las siguientes explotaciones económicas: [...]». BOCG. Congreso de los Diputados Núm. B-183-1 de 23/05/2014.

²⁹ Estamos ante una cuestión sumamente polémica que tiene su origen en los dos primeros apartados del artículo 28 del 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 (BOE núm. 260, de 30 de octubre). Esta norma establecía: «1. *Las Fundaciones podrán realizar las actividades industriales o mercantiles que sean estrictamente necesarias para el mejor cumplimiento del fin fundacional, dando cuenta al Protectorado de la estructuración y del funcionamiento de estas actividades.* 2. *En los demás casos, las Fundaciones no podrán ejercer por sí mismas actividades industriales o mercantiles, sin previa y expresa autorización del Protectorado».* Fue este apartado segundo el que permitió, aparte de la doctrina, defender la existencia de la fundación-empresa dotacional en nuestro Derecho.

Esta polémica también se mantuvo durante la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. Sobre estos antecedentes véase PEDREIRA MENÉNDEZ (1999, p. 276) y DE ÁNGEL YAGÜEZ (2004, p. 249).

realizarán de forma esporádica (cenas benéficas, rifas o tómbolas, mercadillos, venta de camisetas...) por lo que sería discutible si tienen el carácter mercantil —al carecer de la habitualidad que requieren estas actividades según el artículo 1 del Código de Comercio— para considerar a quien las realiza como comerciante o empresario³⁰. Pero también pueden tener un carácter duradero o permanente. Conforme al régimen vigente, para una parte de la doctrina una interpretación literal del artículo 24.1 de la Ley 50/2002 impediría que las fundaciones pudieran realizar explotaciones económicas ajenas a su finalidad³¹. Esta norma establece que «*Las fundaciones podrán desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas*». Y, en su segundo párrafo añade: «*Además, podrán intervenir en cualesquiera actividades económicas a través de su participación en sociedades, con arreglo a lo previsto en los siguientes apartados*». Más clara, si cabe a este respecto, es la redacción del artículo 23.2 del Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, al señalar (la negrita es nuestra):

«Las fundaciones podrán, además, desarrollar directamente actividades mercantiles cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios para obtener lucro, **siempre que su objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de aquellas**, con sometimiento a las normas reguladoras de defensa de la competencia.

Asimismo, las fundaciones podrán realizar cualquier actividad mercantil mediante la participación en sociedades, conforme a lo dispuesto en el artículo siguiente».

Por tanto, no se contempla legalmente el ejercicio de actividades económicas ajenas o sin relación alguna con el fin fundacional aunque permitan

³⁰ En todo caso estas actividades están sometidas a gravamen dada la concepción tan amplia de las actividades económicas que contiene el artículo 3.3 de la Ley 49/2002. Véase la redacción de esta norma en la nota 4.

SANTOS MORÓN (2011, p. 220, nota 3) advierte que la noción de «actividad económica» no es sinónima a la de «actividad empresarial». La primera solo alude a la actividad que se realiza «con método económico», esto es, la dirigida a cubrir los costes sin necesidad de procurar beneficios. Cuando la actividad económica, sea lucrativa o no, se realiza de *forma habitual y no ocasional* y además *de manera planificada*, es decir, entrañando una organización de medios materiales, personales y financieros para la producción de bienes y servicios se convierte en actividad empresarial. En nuestra opinión, esta distinción no se puede sustentar en la Ley 49/2002 y la Ley 50/2002 pues la definición de explotación económica de la primera (art. 3.3) es la misma que la de actividad mercantil del artículo 23 del Real Decreto 1337/2005 (véase su redacción en la nota 19).

³¹ DE ÁNGEL YAGÜEZ (2004, p. 258) y LA CASA GARCÍA (2009, p. 115).

con los beneficios que generen sustentar este último³². Dichas explotaciones (a ellas parece referirse la norma al admitir «*cualquier actividad mercantil*») solo podrían realizarse de manera indirecta a través de participaciones societarias en otras empresas, si bien, con algunas limitaciones relativas al tipo de sociedad en la que se invierte y la cuantía de la participación³³.

Pero, sin embargo, un importante sector de la doctrina, tanto civilista como mercantilista, se decanta por admitir el ejercicio de tales explotaciones. Así Lacruz Berdejo *et alli* (2004, p. 331), refiriéndose a las actividades complementarias o accesorias, entienden que su relación con los fines fundacionales es muy laxa. Por ello, defienden que «mientras la empresa tenga carácter dotacional, parece suficiente con que la fundación destine los rendimientos de la empresa de que es titular a los fines fundacionales». Por su parte Embid Irujo (2005, pp. 402-403) considera que la interpretación literal anteriormente expuesta es demasiado restrictiva pues, precisamente, excluye a la fundación-empresa dotacional. En su opinión, lo que se pretende en la Ley 50/2002 es el predominio del fin de interés general de la fundación

³² LA CASA GARCÍA (2009, p. 150) se plantea el problema de la calificación de los actos y contratos celebrados en el ejercicio de las explotaciones económicas ajenas. La Ley 50/2002 no contempla un tratamiento específico por lo que habría que «reconducirse al ámbito de la teoría general sobre los actos que suponen una extralimitación de marco fijado por el fin de la persona jurídica, que constituye una construcción sustentada principalmente en el designio de evitar cualquier atentado a la seguridad del tráfico jurídico». Pues bien, en aras de esa seguridad entiende que tales actos serían válidos siempre que los terceros actuaran de buena fe y sin culpa grave. No obstante, sí se generaría la responsabilidad solidaria de los patronos en cuanto permitieron la realización de explotaciones económicas no autorizadas legalmente. Asimismo el Protectorado podría requerir al Patronato la adopción de las medidas correctoras pertinentes y, si no fuera atendido, solicitar a la autoridad judicial la intervención temporal de la fundación.

³³ Las limitaciones a las que nos referimos están reguladas en los dos últimos números del artículo 24 de la Ley 50/2002, el cual establece: «2. *Las fundaciones podrán participar en sociedades mercantiles en las que no se responda personalmente de las deudas sociales. Cuando esta participación sea mayoritaria deberán dar cuenta al Protectorado en cuanto dicha circunstancia se produzca.*

3. *Si la fundación recibiera por cualquier título, bien como parte de la dotación inicial, bien en un momento posterior, alguna participación en sociedades en las que deba responder personalmente de las deudas sociales, deberá enajenar dicha participación salvo que, en el plazo máximo de un año, se produzca la transformación de tales sociedades en otras en las que quede limitada la responsabilidad de la fundación».*

La doctrina ha identificado estos supuestos como Fundación con empresa. Si bien como se ha señalado atinadamente no toda participación en el accionariado lleva, inevitablemente, a que la fundación sea calificada de tal modo. En muchas ocasiones las inversiones financieras de las fundaciones no implican que estén realizando una actividad empresarial. Se requiere para ello que la participación en sociedades tenga un carácter duradero y con una finalidad de control. *Vid.* EMBID IRUJO (2010, p. 25) y RODRÍGUEZ DE LAS HERAS BALLEL (2010, p. 108).

sobre la actividad económica desarrollada. En el caso de esta clase de fundación–empresa «esa supremacía quedará garantizada siempre que la actividad de la empresa se lleve a cabo con la única finalidad, precisamente, de proporcionar medios patrimoniales al servicio de la realización del fin; dicho de otra forma, que no se convierta en realidad equiparable ni, mucho menos, autónoma, respecto de fin fundacional»³⁴. Esta interpretación teleológica puede reforzarse, en su opinión y a la que nos adherimos³⁵, con la admisión expresa por el artículo 3.3 de la Ley 49/2002 de actividades empresariales «*ajenas a su objeto o finalidad estatutaria*» de la entidad no lucrativa. Recordemos que esta norma establece un requisito de carácter negativo para acceder al régimen de beneficios fiscales de la Ley 49/2002: la actividad realizada no puede consistir en el ejercicio de explotaciones económicas ajenas al objeto o finalidad estatutaria. No obstante, se especifica que no se incumple este requisito si «*las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria*» no exceden del 40 por ciento de los ingresos de la entidad y no vulneran las normas de defensa de la competencia. Tal y como está redactada esta norma fiscal parece que es clara en admitir la fundación–empresa de carácter dotacional: se pueden ejercer directamente explotaciones ajenas pero si superan el límite de ingresos no se podrá acceder al régimen de beneficios fiscales. No obstante, conscientes de esta contradicción hay autores que intentan conjugar esta norma fiscal con el tenor literal del artículo 24 de la Ley 50/2002. De tal manera que aun con este artículo 3.3 no se podría defender

³⁴ No obstante, este autor matiza su posición inicial tras la aprobación del Real Decreto 1337/2005 manifestándose en contra, aunque no de forma absoluta, de la fundación–empresa dotacional. Tras esa norma entiende que debe existir necesariamente una conexión, de intensidad variable, entre el fin de la fundación y la actividad empresarial que desarrolla. Ahora bien, reconoce que el legislador no ha establecido rígidamente el alcance de dicha conexión lo que permite cierta gradación. Por ello considera correcto afirmar «que la relación entre actividad mercantil y fin de la fundación no es una magnitud fija sino un *continuum* variable que irá desde aquellos supuestos en los que no quepa concebir una fundación sin el ejercicio de una actividad mercantil, hasta otros en los que esta última se encuentre muy cerca de constituir una pura fuente de recursos, un instrumento meramente dotacional de la fundación. No de otra forma debe entenderse, a nuestro juicio, la referencia legislativa al hecho de que las actividades mercantiles desarrolladas por las fundaciones puedan ser, igualmente, complementarias o accesorias de las mismas» EMBID IRUJO (2010, p. 46).

³⁵ También se apoyan en esta norma para defender la existencia de las fundación–empresa de carácter dotacional RUIZ GARIJO (2004), REAL PÉREZ (2005, p. 286), IGLESIAS PIE y VERNIS (2007, p. 869) y PEÑALOSA ESTEBAN (2013, p. 255). Por su parte, PÉREZ ESCOLAR (2008, p. 126) niega la admisión de este tipo de fundación por la Ley 50/2002 pero, sin embargo, entiende que se admite en la Ley 49/2002 en virtud de lo dispuesto en sus artículos 3.3 y 7.11 y 12 siempre dentro de los límites cuantitativos que estas normas imponen. Esta autora no explica cómo solucionar tal contradicción.

el ejercicio de explotaciones económicas ajenas al fin fundacional. Así De Ángel Yagüez (2004, p. 269, nota 56) considera que esta norma permisiva no está dedicada a las fundaciones sino al resto de entidades sin ánimo de lucro a las que se aplica el artículo 3.3 de la Ley 49/2002 (asociaciones declaradas de utilidad pública, organizaciones no gubernamentales de desarrollo, delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones, federaciones deportivas, Comité Olímpico Español, federaciones y asociaciones de entidades no lucrativas). En el caso de las fundaciones el ejercicio de estas explotaciones ajenas no sería posible, a pesar de su admisión expresa por el artículo 3.3, pues su régimen sustantivo no se lo permite. No creemos que esta posición pueda sostenerse pues se estaría excluyendo a las principales entidades destinatarias de la Ley 49/2002 sin que exista indicio alguno en la tramitación parlamentaria del precepto que permita sostener tal opinión. Sería extraño que no se hubiera mencionado tal especificidad al regular este requisito tal y como veremos a continuación. Por otra parte tampoco la normativa por la que se rigen las demás entidades no lucrativas es clara a la hora de aceptar el desarrollo de explotaciones económicas de cualquier tipo³⁶. Para Mercader Unguina (2010, p. 112) con la prohibición del artículo 3.3 de la Ley 49/2002 el legislador se está refiriendo al ejercicio de explotaciones económicas a través de participaciones en sociedades mercantiles. No se podría acceder al régimen fiscal si los ingresos que aquellas proporcionan superan el 40 por ciento del total. Tampoco nos parece acertada esta opinión pues la mera titularidad de tales participaciones no puede considerarse —en modo

³⁶ En el caso de las asociaciones no solo se plantea esta duda sino también si pueden realizar cualquier clase de explotación económica conforme a la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación. En su artículo 13.2 se contempla la realización de actividades económicas pero se exige que los beneficios se destinen al objeto social y no se repartan entre sus asociados o familiares. SANTOS MORÓN (2012, p. 85) considera que las asociaciones no pueden dedicarse principalmente a realizar actividades empresariales. No se opone a que realicen actividades económicas de manera ocasional o que, siendo de carácter habitual, tengan escasa entidad. Se refiere al supuesto en que la actividad empresarial es la única actividad relevante desarrollada. Por ello entiende admisible que, por ejemplo, una asociación folklórica organice anualmente un festival de bailes regionales o al supuesto de una asociación deportiva que regenta una cafetería dentro de sus instalaciones. En estos casos estamos ante actividades económicas realizadas con carácter ocasional o accesorio. Lo que niega es participar en el mercado de manera duradera y planificada siendo la actividad principal de la asociación. La principal razón que esgrime es que la asociación goza de un régimen privilegiado de responsabilidad frente a terceros por lo que solo responde con el patrimonio asociativo (que puede ser inexistente) y sin responsabilidad personal alguna de los socios. No es razonable permitir que explotaciones —que conllevan típicamente riesgos financieros— sean el objeto principal de unas entidades cuyos asociados gozan del privilegio de no responder personalmente de las deudas sociales cuando, además, no están sujetas a una rigurosa disciplina sobre dotación y preservación del capital social.

alguno— una explotación económica conforme a su definición prevista en el citado artículo 3.3.

La génesis parlamentaria del precepto no facilita mucho la solución a este problema interpretativo. El Proyecto de Ley presentado por el Gobierno establecía una redacción del requisito del artículo 3.3 distinta de la que finalmente se aprobó exigiendo: «*Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas distintas de las contempladas en el artículo 7 de esta Ley.*»³⁷ El texto definitivo se introduce a raíz de una enmienda presentada en el Congreso por el Grupo Parlamentario Catalán por la que se cambia la referencia a la prohibición de realizar explotaciones económicas distintas de las del artículo 7 (las exentas del Impuesto sobre Sociedades) por la de no desarrollar «*explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria*»³⁸. La justificación de la modificación introducida por la enmienda fue la siguiente:

«Este requisito puede dejar fuera de la Ley a muchas fundaciones que realicen actividades económicas, que, aun siendo de interés general y acordes con su finalidad estatutaria, no se hallen relacionadas en el artículo 7, por lo que se pretende que, aunque estas actividades económicas no relacionadas en el artículo 7, tributen al tipo del 10 por 100, no imposibiliten, sin embargo, el acceso a los beneficios fiscales que contempla la Ley».

De esta justificación parece que con el requisito del artículo 3.3 se está aludiendo a la Fundación–empresa funcional cuyas explotaciones económicas no están dentro del listado del artículo 7 y no a la Fundación–empresa donacional. Sin embargo, la expresión que se trasladó finalmente al texto «*explotación económica ajena*» no concuerda con dicha intención. Debido a una deficiente técnica legislativa no existe una coherencia entre el texto de la norma y el motivo por el que se introdujo. Pero es que, además, hay otros artículos que permiten seguir manteniendo que las fundaciones pueden realizar explotaciones ajenas a su finalidad lo que realza su incongruencia con

³⁷ Proyecto de Ley 121/000106 (BOCG. Congreso de los Diputados, serie A, núm. 106-1, de 20/08/2002). En el siguiente apartado la redacción también era distinta pues establecía: «*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 no excede del 30 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*». Se hacía, por tanto, referencia a las explotaciones económicas no exentas y el límite para poder aplicarse los beneficios fiscales era del 30 por ciento y no del 40 como finalmente se aprobó.

³⁸ Enmienda núm.100 (BOCG. Congreso de los Diputados Núm. A-106-9 de 24/10/2002).

la Ley 50/2002. A este respecto señalan Cazorla Prieto y Blázquez Lidoy (2011, p. 18) que la propia Ley 49/2002 hace mención al ejercicio de explotaciones económicas de este tipo. Así, el arrendamiento de inmuebles —realizado con infraestructura y personal— puede ser considerado una explotación económica. Por eso, en el propio artículo 3.3, se establece que dicho arrendamiento «no constituye, a estos efectos, una explotación económica» pero no prohíbe su realización³⁹. También los contratos de patrocinio son una actividad empresarial que no coincide con los fines de la fundación. Y a ellos se alude expresamente cuando se declara su exención en el artículo 6.1 (a). Por otra parte, como ya hemos comentado, la admisión de las explotaciones económicas ajenas es la única manera de dar sentido a la exención de las explotaciones de escasa relevancia económica del artículo 7.12 y, al mismo tiempo, permite diferenciarlas de las actividades auxiliares o complementarias del artículo 7.11.

En nuestra opinión, el problema deriva de que la Ley 49/2002 y la Ley 50/2002 no tuvieron una tramitación parlamentaria armónica, a pesar de su sincronía, y la primera acepta situaciones —dentro de ciertos márgenes cuantitativos— que la segunda niega. En consecuencia, es evidente que existe una clara contradicción en la regulación de este aspecto tan importante de la actividad fundacional entre ambas leyes. Por ello, entendemos que sería conveniente una modificación legislativa⁴⁰ que aclare definitivamente esta cues-

³⁹ Para PEÑALOSA ESTEBÁN (2013, p. 214) la razón por la que se introdujo esta salvaguarda resulta evidente. En su opinión: «Son muchas las fundaciones, fundamentalmente las más veteranas, las que cuentan con un cierto patrimonio inmobiliario, aportado por el fundador, cuyos rendimientos se destinan al cumplimiento de los fines fundacionales. Son además fundaciones que, en muchos casos, no realizan actividad propia, sino que destinan dichos rendimientos a otras entidades no lucrativas con lo que consiguen financiar sus actividades, y cuentan con personal por cuenta ajena cuya misión consiste precisamente en gestionar dicho patrimonio y decidir el destino de los recursos que cada año se generen, de entre los objetivos determinados por el fundador. En consecuencia, en caso de que tal actividad fuera considerada económica, sin perjuicio del diferente trato fiscal como rendimientos de patrimonio o como actividad económica, la mera realización de esta actividad, al superar el límite previsto el artículo 3.2 de la Ley 49/2002, por ser la principal fuente de financiación, obligaría a estas entidades a salir del régimen fiscal especial. En todo caso, no deja de llamar la atención que tales actividades en ningún caso han sido consideradas por los Protectorados actividad económica, a pesar del fuerte influjo que, sobre el juicio de estos, ha tenido siempre la calificación tributaria, y solo cuando se introdujo este requisito en la Ley 49/2002, se consideró necesario hacer tal precisión».

⁴⁰ El 29 de agosto de 2014 el Consejo de Ministros ha aprobado un Anteproyecto de Ley de Fundaciones que sustituiría a la vigente Ley 50/2002, de 26 de diciembre. El texto se puede consultar en <http://www.fundaciones.org/es/home>

Por lo que lo atañe a nuestro trabajo se eleva a rango legal lo establecido en la actualidad en el artículo 23.1 del Reglamento de Fundaciones de competencia estatal (Real Decreto

tión pues las teorías doctrinales expuestas son perfectamente defendibles por lo que la hermenéutica no soluciona el problema. A este respecto, y como propuesta de *lege ferenda*, nos parece más acertada la tesis defendida por la Ley 49/2002 que la prevista en la Ley 50/2002. En este sentido, sería conveniente admitir —si se quiere dentro de unos límites cuantitativos— la realización por sí mismas de explotaciones económicas instrumentales. Tanto una como otra norma contienen cautelas (destino de las rentas a los fines fundacionales, gratuidad de los patronos, prohibición de reversión, beneficiarios genéricos, respeto a la normas de defensa de la competencia...) ⁴¹ que aseguran que la fundación no se desnaturalizaría y seguiría destinada a la consecución de fines de interés general.

Bibliografía

- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2002), *El IVA en las entidades no lucrativas (Cuestiones teóricas y casos prácticos)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2007), *Análisis crítico del IVA en las Entidades sin fin de Lucro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I. (2012), *Manual tributario de entidades no lucrativas (Asociaciones y Fundaciones)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- CAAMAÑO RIAL, M. J. (2005), «Los sujetos del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro», *Memoria para optar al Diploma de Estudios Avanzados* (inédito).

1337/2005 de 11 de noviembre). El objetivo último, se afirma en la Exposición de Motivos, «es evitar la utilización instrumental de la figura jurídica de la fundación para el desarrollo de actividades que no guarden relación con los fines que justifican su existencia, así como la generación de redes económicas cuyo peso descansa en la constitución de una fundación». Parece, por tanto, que se confirmaría la interpretación literal mantenida por parte de la doctrina de que las fundaciones no pueden realizar explotaciones instrumentales.

En relación con el ámbito fiscal la disposición final quinta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, ha modificado la Ley 49/2002 en algunos aspectos relativos a los incentivos al mecenazgo incrementando, fundamentalmente, la cuantía de la deducción. No se ha modificado, en consecuencia, el artículo 3 y los distintos beneficios fiscales que permiten defender el ejercicio de explotaciones instrumentales.

Por su parte, la ya citada Proposición de Ley del Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió) no contiene alusión alguna a esta cuestión pues mantiene la redacción actual del artículo 3.3. BOCG. Congreso de los Diputados Núm. B-183-1 de 23/05/2014.

⁴¹ En el mismo sentido PÉREZ ESCOLAR (2008, p. 136) quien afirma: «Lo relevante es que los beneficios económicos que se obtengan a raíz del ejercicio de tales actividades sirvan para la consecución de los objetivos de la fundación, de interés general, debiendo considerarse en este sentido que la titularidad de un negocio empresarial con la única finalidad de servir de financiación para la realización de tales objetivos es posible y legítima en el marco constitucional que establece el artículo 34 de la Constitución».

- CASANELLAS CHUECOS, M. (2005), «Reflexiones sobre la fiscalidad de las Entidades sin fines lucrativos en el marco de la imposición local», *Tributos locales*, núm. 49.
- CAZORLA PRIETO, L. y BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2011), «Cuestiones fiscales candentes en materia de fundaciones: condiciones de acceso al régimen de la Ley 49/2002 e Impuesto sobre Sociedades», *Fundaciones. Problemas actuales y reforma legal*, Aranzadi, Cizur Menor.
- DE ÁNGEL YAGÜEZ, R. (2004), «Actividades económicas (mejor, empresariales) de las fundaciones», *Libro Homenaje al Profesor Manuel Albadalejo García*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Murcia, Murcia.
- EMBIID IRUJO, J. M. (2005), «Funcionamiento y actividad de la fundación», *Comentarios a las leyes de fundaciones y mecenazgo*, Santiago Muñoz Machado, Miguel Cruz Amorós, Rafael De Lorenzo García (directores), Fundación ONCE-Iustel, Madrid.
- EMBIID IRUJO, J. M. (2010), «Empresa y fundación en el ordenamiento jurídico español (la fundación empresarial)», *Anuario de Derecho de Fundaciones*, Iustel, Madrid.
- Foundations' Legal and Fiscal Environments. Mapping the European Union of 27* (2007), European Foundation Centre, Brussels.
- GOTA LOSADA, A. (1989), *Tratado del Impuesto sobre Sociedades. Entidades sujetas y exentas*, tomo III, Banco Exterior de España, Madrid.
- IGLESIAS PIE, M.^a y VERNIS, A. (2007), «Una aproximación a las fundaciones de empresa», *Tratado de fundaciones*, Director J. M.^a Beneyto Pérez, Vol. 2, Bosch.
- JIMÉNEZ ESCOBAR, J. (2006), «La fiscalidad de las fundaciones: un equilibrio entre la promoción del Estado y la competencia en los mercados», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 56.
- LACRUZ BERDEJO, J. L. *et alii* (2004), *Elementos de Derecho Civil. I Parte General*, Volumen 2, Personas, 4.^a edición, Dykinson, Madrid.
- LA CASA GARCÍA, R. (2009), *La fundación-empresa*, Marcial Pons, Madrid.
- LÓPEZ RIVAS, S. (2003), «El sector no lucrativo en el Impuesto sobre Sociedades», *Fiscal mes a mes*, núm. 86.
- MÁRQUEZ SILLERO, C. (2007), *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, Madrid.
- MARTÍN DÉGANO, I. (1999), «Una aproximación al concepto de entidad sin ánimo de lucro de la Ley de Fundaciones y el alcance de la exención de sus explotaciones económicas», *Revista de Información Fiscal*, núm. 35.
- MARTÍN DÉGANO, I. (2002), «La competencia desleal en la exención del IAE de la Ley de Fundaciones», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 3.
- MERCADER UGUINA, J. R. y otros (2010), *Fundaciones laborales. Herramienta para canalizar la responsabilidad social empresarial*, Tirant, monografías 686, Valencia.
- MONTESINOS OLTRA, S. (2008), *Los requisitos del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos*, Cuadernos de Jurisprudencia, núm. 49, Aranzadi, Cizur Menor.

- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (1999), *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Lex Nova, Valladolid.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2003), *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo: (comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo)*, Civitas, Madrid.
- 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.
- PEÑUELAS I REIXACH, L. (2008), «Las actividades de los museos», *Administración y dirección de los museos: aspectos jurídicos*, AA.VV., Marcial Pons, Madrid.
- PÉREZ ARRAIZ, J. (2010), *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- PÉREZ ESCOLAR, M. (2008), *La actividad económica de las Fundaciones. Tensiones Legislativas e Interés General*, Thomson-Civitas, Pamplona.
- REAL PÉREZ, A. (2005), «Fundaciones, actividades mercantiles e impuesto de sociedades. Algunas reflexiones a propósito de las leyes 49/2002 y 50/2002», *Asociaciones y Fundaciones. XI Jornadas de la Asociación de Profesores de Derecho civil*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Murcia, Murcia.
- RODRÍGUEZ DE LAS HERAS BALLELL, T. (2010), «La actividad económica de las fundaciones y el código de conducta para la realización de inversiones financieras temporales de las entidades sin ánimo de lucro», AA.VV., *Anuario de Fundaciones*, 2010, Iustel, Madrid.
- RUIZ GARIJO, M. (2004), «Requisitos fiscales de la entidades sin fines lucrativos para la obtención del régimen de exención (2)», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 3
- SANTOS MORÓN, M.^a J. (2011), «Algunas cuestiones sobre la gestión patrimonial de la Fundación», *Fundaciones. Problemas actuales y reforma legal*, Aranzadi, Cizur Menor.
- SANTOS MORÓN, M.^a J. (2012), «¿Es la asociación una fórmula adecuada de estructuración de entidades público-privadas?», *El gobierno y la gestión de las entidades no lucrativas público-privadas*, Marcial Pons, Madrid.
- UCELAY SANZ, I. (2003), «Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos al mecenazgo», *Tribuna Fiscal*, núm. 151.
- VALERO AGÚNDEZ, U. (1969), *La fundación como forma de empresa*, Universidad de Valladolid.