

Trabajo Fin de Grado

LAS FUNDACIONES EN ARAGÓN: Aspectos jurídicos, contables y fiscales.

Autor/es

M^a Laura Marín Lahoz

Director/es

María Blanca Leach Ros

Facultad de Economía y Empresa

2017/2018

INFORMACIÓN.

Autor del trabajo: Laura Marín Lahoz.

Director del trabajo: María Blanca Leach Ros.

Título del trabajo: Las Fundaciones en Aragón: Aspectos jurídicos, contables y fiscales.

Essay title: The foundations in Aragón: Legal, accounting and fiscal aspects.

Titulación: Grado en Finanzas y Contabilidad.

RESUMEN.

Las fundaciones son las grandes desconocidas en el amplio conjunto de formas jurídicas que existen en nuestra sociedad, a pesar de que en los últimos años está aumentando, de manera considerable, el número de fundaciones en nuestro país.

Son organizaciones constituidas sin fin de lucro, cuyo único objetivo no es conseguir beneficio económico, sino que persiguen fines de interés general. Las fundaciones buscan ayudar al conjunto de la sociedad y no solo a unos pocos.

A lo largo de este trabajo se intenta acercar este tipo de entidades a toda persona interesada en el tema. Se profundizará en el conocimiento de las fundaciones, centrándonos principalmente en aquellas cuyo ámbito de actuación es la Comunidad Autónoma de Aragón. Se intenta ofrecer una visión bastante completa sobre ellas, desde su constitución hasta su posible extinción o fusión, atendiendo a sus peculiaridades, órganos de gobierno y control de los mismos, y sus obligaciones contables y fiscales, incluyendo los beneficios fiscales propios de las fundaciones.

ABSTRACT.

Foundations are the most unknown organizations into the huge group of legal forms that exists in our society. However, its number is increasing substantially in our country.

They are non-profit associations and earning profit is not their only aim, but they chase general interest. Foundations usually look for society in general and not only for a few.

This essay it's a try to paint an image of these type of entities to anyone who could be interested on this issue and go in depth in knowledge about them, focusing on these foundations which principally take part in Provence of Aragón. It is also an attempt to show a general and total vision about this organizations, from its formation to its possible extinction or merger, taking especial care of its peculiarities, goverment body and control of it, fiscal and accounting obligations, including its own fiscals profits.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	1
1.1. Entidades sin ánimo de lucro.....	2
1.2. Marco legislativo de fundaciones.....	3
1.2.1. Constitución Española.....	3
1.2.2. Legislación Estatal.....	4
1.2.3. Legislación Autonómica.....	5
2. INTRODUCCIÓN A LAS FUNDACIONES.....	6
2.1. Concepto. Fines y beneficiarios.....	6
2.2. Denominación.....	7
2.3. Constitución.....	8
2.4. Patronato.....	11
2.4.1. Inscripción en Registro de fundaciones.....	11
2.4.2. Tipo de patronatos y funciones.....	14
2.4.3. Responsabilidad.....	17
3. OBLIGACIONES CONTABLES.....	18
3.1. Patrimonio.....	18
3.2. Actividad Económica.....	20
3.3. Plan de Actuación.....	22
3.4. Cuentas Anuales.....	23
3.5. Extinción y Fusión.....	28
4. RÉGIMEN FISCAL.....	30
4.1. Requisitos.....	30
4.2. Impuesto sobre Sociedades.....	31
4.3. Tributos Locales.....	33
4.4. Otros Impuestos.....	34
4.5. Incentivos Mecenazgo.....	35
5. PROTECTORADO.....	35
5.1. Funciones.....	36
5.2. Protectorado en Aragón.....	37
6. CONCLUSIONES.....	38
BIBLIOGRAFÍA.....	41

1. INTRODUCCIÓN.

A lo largo de este trabajo vamos a plantear todo lo necesario para comprender y entender las fundaciones, centrándonos principalmente en las fundaciones cuyo ámbito de actuación es la Comunidad Autónoma de Aragón.

En ocasiones es complicado saber diferenciar entre fundaciones y asociaciones, ya que ambas son personas jurídicas sin ánimo de lucro, pero existen algunas diferencias notables, en cuanto a forma, constitución o funcionamiento de las mismas, que ayudaran a comprender mejor cada una de ellas.

En el momento de constituirse, las fundaciones requieren de al menos un fundador y una dotación fundacional de 30.000 euros como mínimo. La constitución se realiza mediante escritura pública o testamentariamente y debe inscribirse en el Registro de Fundaciones correspondiente para adquirir personalidad jurídica. Las asociaciones, por el contrario, carecen de cantidad mínima y necesitan un mínimo de 3 personas para constituirse. En este caso, el acto de constitución puede realizarse tanto en documento público como privado, adquiriendo personalidad jurídica en el momento de la constitución, por lo que su inscripción en el Registro es de carácter declarativo y no constitutivo como en las fundaciones.

En cuanto a los órganos de gobierno, la fundación tiene como mínimo un órgano, el patronato, controlado por el Protectorado. Las asociaciones tienen, al menos, dos órganos, la Asamblea General y la Junta Directiva y es esta última la que se encuentra sometida al control de la Asamblea General. También existen diferencias en su funcionamiento, en las asociaciones, tanto la elección de los miembros de la Junta Directiva, como el funcionamiento interno de la asociación, son democráticos, mientras que en las fundaciones es el fundador el que decide el funcionamiento de la misma y designa a los patronos. Además, los cargos directivos de las asociaciones pueden ser retribuidos o no, pero los miembros del patronato de las fundaciones deben ejercer su cargo de manera gratuita.

Cabe destacar que los beneficios fiscales a los que pueden optar las fundaciones, consistentes en una rebaja del tipo impositivo en algunos impuestos o exención, no son aplicables a las asociaciones, a no ser que éstas hayan sido declaradas de utilidad pública por el Ministerio del Interior.

Precisamente son éstas últimas las que guardan más semejanzas con las fundaciones, diferenciándose, principalmente, en que en las asociaciones existen socios y en las fundaciones no. Además, como ya se ha dicho, las asociaciones pueden retribuir a sus directivos, pero en el caso de asociaciones declaradas de utilidad pública dichas retribuciones no pueden realizarse con cargo a fondos y subvenciones públicas.

En este trabajo se intenta ofrecer una visión bastante completa sobre las fundaciones, desde su constitución hasta su posible extinción o fusión, atendiendo a sus peculiaridades, órganos de gobierno y control de los mismos, y sus obligaciones contables y fiscales, incluyendo los beneficios fiscales propios de las fundaciones. Todo ello con el fin de acercar este tipo de entidades a cualquier persona interesada en el tema, incluso servir de apoyo a todo aquel que quiera constituir una fundación o se encuentre relacionado con alguna de las ya constituidas.

1.1. Entidades sin ánimo de lucro.

Antes de comenzar a hablar de fundaciones, y tras tener una idea diferenciada entre fundaciones y asociaciones, es conveniente tener claro qué son las entidades sin ánimo de lucro y cuáles son las características que las diferencian de otros tipos de entidades. Las entidades sin ánimo de lucro son personas jurídicas de derecho privado, cuya afiliación es totalmente voluntaria. De manera eventual puede solicitarse un pago o cuota para formar parte de la misma, pero en ningún caso dicha cuota se establece con fines lucrativos, sino que se destinan al funcionamiento de la entidad y a los fines sociales que defiende. Estas entidades no persiguen un fin lucrativo, es decir, no buscan un beneficio económico para sus socios, sino que persiguen fines de interés general.

Existen varios tipos de entidades que se consideran sin ánimo de lucro, por ejemplo, a efectos del régimen fiscal especial que tienen las entidades sin ánimo de lucro podemos destacar las fundaciones, de las que vamos a tratar a lo largo de este trabajo, las asociaciones declaradas de utilidad pública, las organizaciones no gubernamentales (ONG), las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de fundaciones, o las federaciones deportivas.

1.2. Marco legislativo de fundaciones.

1.2.1. Constitución Española.

La Constitución Española (en adelante CE) de 1978 reconoce su artículo 34 el derecho de fundación para fines de interés general con arreglo a la Ley. De ello se deduce que las fundaciones deben constituirse como entidades con fines sociales y en ningún caso con fines lucrativos o particulares, es decir, tienen que buscar el interés general y no el beneficio de un grupo de personas en concreto.

El artículo 34 se encuentra incluido en la Sección 2^a del Capítulo II del Título I de la Constitución, dentro de los derechos y deberes de los ciudadanos, quedando excluido de la tutela del recurso de amparo (a diferencia del derecho de asociación, que es un derecho fundamental)), aunque sí contiene una garantía que establece el artículo 53.1 CE. por el cual el derecho de fundación vincula a todos los poderes públicos y, es precisa una ley formal que desarrolle el contenido esencial de este derecho. El art. 149 CE establece que la legislación civil y mercantil es competencia exclusiva del Estado., sin embargo, el gobierno de Aragón podrá encargarse del registro y llevanza de operaciones de las fundaciones que realizan su actividad principalmente en el territorio de su Comunidad Autónoma, siempre y cuando se respeten las competencias estatales en la materia. , Esto es posible atendiendo al artículo 2 de la Ley Orgánica 9/1992, de 23 de diciembre, de transferencia de competencias a Comunidades Autónomas que accedieron a la autonomía por la vía del artículo 143 de la Constitución, en el que se establece la transferencia de competencias exclusivas a algunas Comunidades Autónomas, entre ellas Aragón. En el apartado f) de dicho artículo se transfiere la competencia en fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en la Comunidad Autónoma, En el caso específico de Aragón y de las fundaciones, el Real Decreto 569/1995, de 7 de abril, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de fundaciones, transfiere a Aragón las funciones que la Administración del Estado realiza respecto de las fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Atendiendo a la jurisprudencia, encontramos una Sentencia del Tribunal Supremo en referencia al artículo 34 CE y a las fundaciones. La Sentencia 49/1988, de 22 de marzo, señala que el concepto de fundación reconocido en la Constitución es el que la considera

como *"la persona jurídica constituida por una masa de bienes vinculados por el fundador o fundadores a un fin de interés general"*. La fundación nace en el momento en el que el fundador dispone de los bienes vinculándolos a un fin determinado y estableciendo normas para administrarlos y lograr cumplir los fines deseados. Todo ello cumpliendo los requisitos que marcan las leyes, las cuales prevén además una forma de acción administrativa (el Protectorado) para garantizar el cumplimiento de los fines de la fundación y la correcta administración de los bienes de la misma. La sentencia del Tribunal concluye caracterizando al derecho de fundación como *"una manifestación más de la autonomía de la voluntad respecto de los bienes, por cuya virtud una persona puede disponer de su patrimonio libremente, dentro de los límites y con las condiciones legalmente establecidas"*. (SENTENCIA del Tribunal Constitucional 49/1988, de 22 de marzo, BOE núm. 89, de 13 de abril de 1988. Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/pt/Resolucion/Show/990>).

El artículo 34 CE introduce un derecho innovador, puesto que no existen precedentes ni en ninguna de las Constituciones Españolas anteriores ni en textos constitucionales de otros países de nuestro entorno. Antes de la Constitución de 1978, había que acudir al artículo 35 del Código Civil, ya que únicamente ahí se hacía referencia a las fundaciones, donde se recogían como una prolongación de la libertad individual, por la cual un particular puede vincular bienes, constituyendo una organización a la que el ordenamiento jurídico reconoce personalidad propia, atendiendo al patrimonio que la conforma.

1.2.2. Legislación Estatal.

El artículo 34 de la CE delega en el legislador para la regulación de las fundaciones. En primer lugar, fue desarrollado dicho artículo por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, cuyo objetivo principal era adaptar la distribución de competencias entre la Administración General del Estado y la Administración General de las Comunidades Autónomas. Esta ley fue derogada por la vigente Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, aprobada con el objetivo de adaptarse a las innovaciones que surgieron en los últimos años en el derecho comparado y dar respuesta a las demandas de las propias fundaciones. Tres fueron los objetivos que se pretendían alcanzar con esta nueva regulación. Por un lado, reducir la intervención de los poderes públicos en el funcionamiento de las fundaciones, sustituyendo la exigencia de autorización previa para

algunos actos por parte del Protectorado, por una simple comunicación. Segundo, flexibilizar y simplificar los procedimientos, sobre todo los de carácter económico y financiero. Y, por último, dinamizar y potenciar el fenómeno fundacional, para potenciar la consecución de fines de interés general.

Para facilitar la aplicación de la Ley resultaba necesario desarrollarla reglamentariamente, de conformidad con la habilitación contenida en la disposición final cuarta de la Ley de Fundaciones. Por ello se aprobó el Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal, donde se regulan cuestiones orientadas a facilitar la actividad y el adecuado funcionamiento de las fundaciones y recoge disposiciones relativas a los diferentes aspectos del fenómeno fundacional y el Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de fundaciones de competencia estatal.

Además de la Ley de Fundaciones y los Reglamentos ya mencionados, cabe destacar otra legislación de ámbito estatal que afecta a las Fundaciones.

Es la referida al régimen fiscal que se encuentra en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

En cuanto al régimen contable, se aprobó una adaptación del Plan General de Contabilidad a través del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

1.2.3. Legislación Autonómica.

En referencia a la legislación autonómica, en el artículo 71 del Estatuto de Autonomía de Aragón, se recogen las competencias exclusivas en las que la Comunidad Autónoma de Aragón ejerce potestad legislativa y reglamentaria, función ejecutiva y establecimiento de políticas propias. Entre las materias que se recogen en dicho artículo aparecen la competencia exclusiva en materia de “Asociaciones y fundaciones de carácter docente, cultural, artístico, benéfico, asistencial, deportivo y similares que desarrollen principalmente sus funciones en Aragón”.

Atendiendo a esta potestad, se desarrolló el Decreto 276/1995, de 19 de diciembre, de la Diputación General de Aragón, por el que se regulan las competencias en materia de fundaciones y se crea el Registro de Fundaciones. Además de la Orden de 16 de abril de 1996, del Departamento de Presidencia y Relaciones Institucionales, por la que se regula el funcionamiento del Registro de Fundaciones de la Comunidad Autónoma y el Decreto 25/2004, de 10 de febrero, del Gobierno de Aragón, de modificación del Decreto 276/1995, de 19 de diciembre, por el que se regulan las competencias en materia de fundaciones y se crea el Registro de Fundaciones.

A lo largo de este trabajo se tratarán las fundaciones que desarrollan su actividad principalmente en el ámbito territorial de Aragón, por lo que se centrará en la normativa utilizada en esta Comunidad Autónoma y en sus procedimientos, así como en el Registro de Fundaciones y Protectorado de Aragón.

2. INTRODUCCIÓN A LAS FUNDACIONES.

2.1. Concepto. Fines y beneficiarios.

Como ya se ha mencionado al comienzo de este trabajo, y como se recoge en el artículo 2 de la Ley de Fundaciones, las fundaciones son organizaciones que se constituyen sin fin de lucro y se rigen por sus Estatutos y por la Ley.

Está dotada con un patrimonio otorgado por sus fundadores y por voluntad de éstos, dicho patrimonio se destina a realizar fines de interés general, los cuales se encuentran establecidos en sus Estatutos.

Son muchos los autores que han dado una definición de fundación a raíz de la que se puede extraer de la legislación, pero cabe destacar la idea de fundación de PIÑAR MAÑAS. Este autor va más allá en su idea de fundación centrándose en el concepto de organización: “De entrada, la fundación deja de ser sólo un simple patrimonio. El acento se pone en la organización, pues de este modo se garantiza mejor la consecución de los fines de interés general que aquélla debe perseguir. Evidentemente, no hay fundación sin patrimonio, (..) la fundación hoy es algo más que un simple patrimonio adscrito a un fin de interés general. Es, ante todo, una organización que cada vez requiere más profesionalización y un mayor esfuerzo de gestión.” (PIÑAR MAÑAS, 1995)

Volviendo a la legislación, en ella se establece que las fundaciones están obligadas a destinar el patrimonio y sus rentas a sus fines fundacionales, a dar información de sus fines y actividades para que las conozcan todos los posibles beneficiarios e interesados y a actuar de manera imparcial y sin discriminar al determinar quiénes son sus beneficiarios.

Los fines de interés general que se establecerán en los Estatutos de cada fundación engloban multitud de actividades recogidas en el artículo 3 de la Ley de Fundaciones. Algunos de los fines de interés general que se mencionan son la defensa de los derechos humanos, asistencia social e inclusión social, cooperación para el desarrollo, atención a las personas en riesgo de exclusión o investigación y desarrollo tecnológico, entre muchos otros fines sociales. En la normativa al respecto no se establece un principio de especialidad de fines, sino que se permite que las fundaciones puedan tener varias actividades diferentes entre sí (BARRERO RODRIGUEZ, 2010).

Esta finalidad tiene que beneficiar a la sociedad, es decir, van dirigidas a algún colectivo genérico de personas. Esto significa que nunca podrán constituirse fundaciones cuya finalidad principal sea en beneficio del fundador, patronos o familiares de éstos, o que los fines estén dirigidos hacia una persona física o jurídica en concreto, salvo que éstas persigan fines de interés general.

Existe una salvedad, las fundaciones que tienen como finalidad principal la conservación y restauración de bienes del patrimonio histórico español. Estas fundaciones deben cumplir los requisitos establecidos en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, especialmente en lo relativo al deber de visita y exposición pública de los bienes de patrimonio histórico.

2.2. Denominación.

Atendiendo a la Ley y al Reglamento de Fundaciones, las fundaciones sólo pueden tener una denominación, pudiéndose utilizar tanto números arábigos como romanos y letras de cualquier alfabeto de las lenguas oficiales españolas. La fundación puede denominarse con nombres de personas físicas o jurídicas o seudónimos o acrónimos de éstas, pero si son personas distintas al fundador se debe contar con su consentimiento expreso o el de su representante legal.

En la denominación tiene que aparecer la palabra "Fundación", y no puede coincidir o crear confusión con ninguna otra que ya se encuentre inscrita en cualquiera de los

Registros de Fundaciones españoles o con denominaciones protegidas o reservadas por ley a otras entidades públicas o privadas. Tampoco pueden aparecer expresiones contrarias a la ley o que vulneren derechos, ni formarse exclusivamente con el nombre de España, de las Comunidades Autónomas o de entidades locales u organismos públicos ni nacionales ni internacionales. Asimismo, no pueden establecerse nombres que induzcan a error o confusión acerca de los fines o actividad de la fundación.

Para ello, en Aragón, los fundadores que quieran crear una fundación deben rellenar una solicitud de certificado de denominación, en ella se harán constar los datos del solicitante, y tres posibles denominaciones, en orden de prioridad. Además, en la solicitud se mencionan también los fines de la fundación, así como las actividades, el domicilio de la fundación y el ámbito territorial de actividad.

En este caso, el ámbito territorial de la actividad será autonómico, es decir, la actividad de la fundación se desarrollará principalmente en el territorio de Aragón. Asimismo, el domicilio estatutario debe estar en España, concretamente en el lugar donde se encuentra la sede de su patronato, o en el lugar donde desarrollan principalmente su actividad. Las fundaciones inscritas en el Registro de Fundaciones de Aragón, estarán domiciliadas en la Comunidad Autónoma de Aragón. Existe la posibilidad de que una fundación extranjera ejerza sus actividades en España, o en cualquier Comunidad Autónoma, para ello deberá mantener una delegación en territorio español e inscribirla en el Registro de Fundaciones correspondiente.

Una vez entregada en el Registro de Fundaciones de Aragón esta solicitud, se comprueba que no existe ninguna otra organización con ese nombre y que cumple todos los requisitos anteriormente mencionados. En caso de que la primera denominación no sea correcta o ya exista una fundación con igual nombre, se comprueba la segunda y tercera opción dada por los fundadores. Tras analizar cuál de las posibilidades podría ser utilizada, se comunica al fundador la denominación disponible, y con el visto bueno del Registro de Fundaciones, el fundador, puede proceder con los siguientes pasos para constituir la.

2.3. Constitución.

Atendiendo a la normativa, pueden constituir fundaciones las personas físicas y jurídicas, tanto públicas como privadas, salvo que existan normas reguladoras que establezcan lo contrario, como puede ser el caso de personas jurídico-públicas. Las personas físicas

deberán tener capacidad para disponer de manera gratuita de bienes y derechos que formarán parte de la dotación y las personas jurídicas privadas deberán aportar acuerdo expreso del órgano competente para disponer de manera gratuita de sus bienes. La constitución puede realizarse por actos "inter vivos" o "mortis causa". En el primer caso, se realiza mediante escritura pública; en el segundo caso, se realizará testamentariamente.

Para constituirse, las fundaciones deben cumplir una serie de requisitos. Por un lado, deben acreditar las aportaciones a la dotación fundacional. La dotación fundacional es a las fundaciones lo que el capital social a las sociedades de capital. Puede consistir en bienes y derechos de cualquier clase y debe ser suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales. Se considera que ese valor mínimo es de 30.000 euros, aunque existe la posibilidad de constituirla con una dotación inferior, siempre y cuando se presente un plan de viabilidad y el primer programa de actuación, y éstos acrediten que, exclusivamente con esos recursos, pueden realizarse los fines de la fundación.

Cuando se trate de una aportación dineraria, puede efectuarse en forma sucesiva, es decir, se desembolsará en el momento de la constitución, al menos, el 25% de la dotación y el resto se deberá hacer efectivo en un plazo máximo de 5 años desde la constitución. Si por el contrario se trata de una aportación no dineraria, se incorporará a la escritura de constitución la tasación de un experto independiente en la que aparecerá la descripción de los bienes y derechos aportados, sus datos registrales y los criterios de valoración adoptados. Sea aportación dineraria o no, el valor de la dotación se fijará en euros.

Para constituirse, debe acreditarse ante el notario que autoriza la escritura de constitución de la fundación la realidad de las aportaciones dinerarias a la dotación, mediante un certificado de depósito en una entidad de crédito a nombre de la fundación y por la cantidad correspondiente, expedido por la entidad de crédito dentro de los tres meses anteriores a la fecha de la escritura pública, el cual se incorporará a la misma. En caso de existir sucesivos desembolsos se procederá de igual manera, incorporando el certificado de depósito de dichos desembolsos a la escritura pública.

Cuando la aportación no sea dineraria, se incorporará en la escritura de constitución el informe de valoración de un experto independiente anteriormente mencionado, reflejando el nombre del experto, las circunstancias de su designación y la fecha de emisión del informe. A lo largo de la vida de la fundación, pueden realizarse aumentos de la dotación fundacional, toda modificación de la dotación debe reflejarse en escritura pública, ya sean

por aportaciones dinerarias o no dinerarias, tal y como se realiza en el momento de la constitución.

Además de la dotación, su valoración y la realidad de su aportación, en la escritura pública de constitución tiene que constar la voluntad de constituir una fundación, la identificación y aceptación del cargo de las personas que formarán parte del patronato y los Estatutos de la fundación.

En sus Estatutos aparecerá, como mínimo, la denominación de la entidad, los fines fundacionales que persigue, el domicilio y ámbito territorial de actuación; las reglas para aplicar los recursos al cumplimiento de los fines, así como los requisitos para determinar quiénes serán los beneficiarios de las actividades llevadas a cabo por la misma; la composición del patronato, su designación y sustitución, cese, atribuciones y la adopción de acuerdos; y todas las disposiciones y condiciones que el fundador considere oportuno incluir.

Una vez otorgada escritura fundacional, el Protectorado puede requerir a los patronos que acepten el cargo, si no lo habían hecho anteriormente y así proceder a la inscripción de la fundación en el Registro de Fundaciones.

Tras pagar las tasas correspondientes y presentar toda la documentación en el Registro de Fundaciones correspondiente, en nuestro caso el Registro de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Aragón, éste resolverá la inscripción en el plazo de 4 meses. La inscripción inicial sólo puede denegarse cuando el contenido de la escritura de constitución no se ajuste a lo establecido en la ley, y deberá ser mediante resolución motivada. Una vez inscrita, la fundación adquirirá personalidad jurídica y, en consecuencia, podrá utilizar la dotación fundacional para comenzar su actividad acorde a sus fines fundacionales.

Las fundaciones adquieren personalidad jurídica en el momento en el que se inscribe la escritura pública de su constitución en el Registro de Fundaciones correspondiente, así que, mientras dura este proceso de inscripción, el patronato puede realizar actos necesarios para la inscripción y además todo acto que sea indispensable para conservar su patrimonio y no admita demora, y se entienden asumidos por la fundación cuando obtiene personalidad jurídica.

Si transcurren 6 meses y no se ha inscrito, el Protectorado comunicará a los patronos su cese y éstos deberán responder solidariamente de las obligaciones contraídas por la fundación en proceso de constitución.

2.4. Patronato.

2.4.1. Inscripción en Registro de fundaciones.

El patronato es un órgano de gobierno y representación de la fundación, no representa, a diferencia de otras personas jurídicas, a los socios de la entidad, sino que representa directamente a la fundación. Entre sus funciones está cumplir con los fines fundacionales, administrar los bienes y derechos de la fundación, adoptando los acuerdos por mayoría como se establece en sus Estatutos. Más adelante nos centraremos en las funciones específicas de cada cargo.

Debe estar constituido por un mínimo de tres patronos y tener un presidente, que podrá ser elegido de entre ellos o de la forma que se prevea en la escritura de constitución o en los Estatutos de la fundación. El Patronato nombrará a un secretario, que puede ser patrono o no, en caso de no ser patrono tendrá voz, pero no voto y se encargará de certificar los acuerdos del patronato. Tanto las personas físicas con plena capacidad de obrar y no inhabilitadas para el ejercicio de cargos públicos, como las personas jurídicas, pueden formar parte del mismo. Cuando se trata de personas jurídicas éstas deben nombrar a una o varias personas físicas que las represente.

Para ejercer sus funciones los patronos deben aceptar expresamente el cargo en documento público, privado ante notario o compareciendo en el Registro de Fundaciones. Dicha aceptación debe notificarse formalmente al Protectorado e inscribirse en el Registro de Fundaciones, de igual manera si existiera un cambio de patrono o representante hay que informar al Registro de Fundaciones y Protectorado.

Los patronos ejercen su cargo gratuitamente, únicamente se abonan los gastos justificados ocasionados por el ejercicio de su función en el cargo. Si los patronos prestan otros servicios distintos a su cargo podrán tener una retribución, pero necesitan autorización del Protectorado. En esta solicitud deben incluirse copia del documento en que se pretende formalizar el negocio jurídico entre el patrono y la fundación, certificación del acuerdo del patronato por el que se decide la realización del negocio jurídico, incluyendo el coste máximo total que supondrá para la fundación, y una memoria explicativa de las

circunstancias motivadas que llevan a este hecho, entre las que se incluirán las ventajas que supone para la fundación efectuar el negocio jurídico con un patrono. Una vez presentada, el Protectorado resolverá y notificará la resolución en un plazo de 3 meses, en caso de que transcurra ese plazo y no exista resolución, se entenderá por estimada. Se denegará la autorización si el negocio jurídico encubre una remuneración por el ejercicio del cargo de patrono, o cuando el valor de la contraprestación no resulte equilibrado.

El cargo de patrono debe ejercerse personalmente, pero pueden actuar en su nombre y representación cualquier otro patrono que haya sido designado por el y únicamente para actos concretos. En caso de que el patrono sea nombrado por el cargo que ostenta en otra institución, la función de patrono la desempeña la persona que está en ese momento en el cargo por lo que, si existe sustitución, el sustituto pasará a ser patrono de la fundación. Por ejemplo, si el presidente de una entidad es patrono de una fundación por razón de cargo y éste cesa del cargo, el nuevo presidente será el patrono de la fundación.

El patronato puede delegar sus facultades en uno o más de sus miembros, excepto la aprobación de las cuentas y del plan de actuación, la modificación de los Estatutos, la fusión y la liquidación de la fundación, ni actos que requieran la autorización del Protectorado. Asimismo, el patronato puede otorgar y revocar poderes generales y especiales. Las delegaciones, los apoderamientos generales y su revocación deberán comunicarse al patronato y al Protectorado.

Todo lo anteriormente citado podrá llevarse a cabo siempre y cuando no se recoja algo distinto en el Estatuto de la fundación. También en los Estatutos puede preverse la existencia de otros órganos para desempeñar funciones que expresamente se les encomienden, teniendo en cuenta las excepciones mencionadas e inscribiéndolos en el Registro de Fundaciones.

Las reuniones del patronato se convocan por su secretario, por orden del presidente, siempre que el presidente lo considere necesario o lo solicite la tercera parte del número total de patronos mediante solicitud en la cual se hará constar los asuntos a tratar. Aunque existe la posibilidad de reunirse sin convocatoria previa, siempre que estén representados todos los patronos y por unanimidad acepten celebrar la reunión. En la convocatoria se recoge el lugar, la fecha y la hora de la reunión y su orden del día y se remite a cada patrono al menos cinco días antes de la convocatoria, ya sea enviándola a su domicilio o por vía telemática.

Para adoptar acuerdos es necesario que estén presentes la mayoría absoluta de patronos y los acuerdos se tomaran por mayoría de los presentes, teniendo el presidente voto de calidad en caso de empate.

En la legislación se contemplan una serie de casos en los que el patrono debe abstenerse de ejercer su derecho de voto, por ejemplo, para adoptar un acuerdo en el que exista relación contractual entre la fundación y el patrono, su representante, sus familiares, o su cónyuge; se fije retribución por sus servicios prestados (posibilidad mencionada con anterioridad y que necesita autorización del Protectorado); o si se establece acción de responsabilidad contra él.

De cada sesión celebrada por el patronato el secretario debe levantar acta, la cual debe aprobarse en dicha sesión, firmada en todas sus hojas por el secretario con el visto bueno del presidente, en la que se incluye la información de la reunión, asistentes, orden del día, lugar y tiempo de celebración, y el contenido de los acuerdos adoptados. Si los patronos lo solicitan también puede aparecer el voto contrario, favorable o abstención y los motivos. En caso de que lo solicite la tercera parte de los miembros del patronato, al menos cinco días antes, el presidente requerirá la presencia de un notario para que levante acta de la reunión. Todas estas actas aprobadas por el patronato deben estar en un libro de actas que lleva la fundación.

Los patronos pueden ser sustituidos de acuerdo a lo que se prevea en los Estatutos y en caso de modificación estatutaria, quedará facultado el Protectorado, hasta que la modificación se produzca, para la designación de las personas que integren provisionalmente el patronato.

Los motivos de cese de patronos son muy variados, pueden cesar por fallecimiento o extinción de la persona jurídica, en su caso; por incapacidad, inhabilitación o incompatibilidad; por cese en el cargo (visto con anterioridad); por resolución judicial, ya sea debida a que no se ha desempeñado con diligencia el cargo o por acción de responsabilidad; por sobrepasar el plazo de seis meses desde el otorgamiento de la escritura pública fundacional sin haberlo inscrito en el Registro de Fundaciones; porque ha terminado el periodo de mandato si existe tiempo determinado; por renuncia; o por los casos recogidos en los Estatutos.

Como ya se ha mencionado anteriormente, tanto las sustituciones, como el cese, como la suspensión de los patronos se debe inscribir en el Registro de Fundaciones.

2.4.2. Tipo de patronatos y funciones.

Pueden existir varios tipos de patronatos. Atendiendo a la participación en la dotación fundacional pueden ser fundaciones de iniciativa pública o privada. En caso de ser fundaciones de iniciativa pública, más del 50% de la dotación fundacional ha sido aportada por un organismo público, por el contrario, si la mayoría de la dotación ha sido desembolsada por entes privados o personas físicas ajenas serán fundaciones privadas. También pueden diferenciarse atendiendo a los patronos que componen el patronato, si el patronato está compuesto en su mayoría por personas físicas o jurídicas pertenecientes a un ente público la fundación tendrá carácter de fundación pública.

Como ya se ha mencionado, los patronos pueden ser personas físicas o personas jurídicas representadas por una persona física, y esta representación puede ser por razón del cargo que desempeñan en una entidad. Normalmente cuando el patrono es una entidad pública, la representación de la misma en el patronato la ejerce la persona física que ostenta un cargo dentro de esa entidad. Para verlo más claro, se analizará a continuación un ejemplo de una fundación de carácter público.

La Fundación Aragonesa de Investigación y Desarrollo (ARAIID) es una Agencia creada por el Gobierno de Aragón con el objetivo de promover la investigación, el desarrollo y la innovación en Aragón. Al tratarse de una fundación creada por el Gobierno de Aragón, la aportación mayoritaria de la dotación fundacional ha sido desembolsada por una entidad pública como es el Gobierno de Aragón. Por ello, el patronato se compone de personas físicas que representan al Gobierno de Aragón que es el verdadero patrono de la fundación. Visitando su página web (www.araid.es/en/content/organization-and-governing-body-0), en la que puede consultarse el patronato de la fundación, se puede observar como el presidente de la fundación, en la fecha actual, es D^a. Pilar Alegría Contiente, en calidad de Consejera de Innovación, Investigación y Universidad. Es decir, D^a Pilar Alegría es presidente de la fundación por razón de su cargo como Consejera, y representa al Gobierno de Aragón como patrono de la fundación. En el momento que, por algún motivo, deje de ser Consejera de Innovación, el cargo de representante del patrono Gobierno de Aragón y presidente de la fundación recaerá en su sucesor en el cargo de Consejera. Al igual que el presidente, el vicepresidente también representa al Gobierno de Aragón como patrono por razón de cargo, en este caso D^a Maria Teresa Gálvez Jaques, Directora General de Investigación e Innovación.

En esta fundación al ser totalmente del Gobierno de Aragón, éste ha designado también a los vocales que forman parte del patronato.

Otras fundaciones de iniciativa pública en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Aragón son: Fundación Andrea Prader; Fundación Aragonesa Colección CIRCA XX Pilar Citoler; Fundación Centro de Estudios de Física del Cosmos de Aragón; Fundación Conjunto Paleontológico de Teruel; Fundación de Desarrollo Comarca Campo de Daroca; Fundación de Desarrollo de la Comunidad de Albarracín; Fundación Emprender en Aragón; Fundación Goya en Aragón; Fundación "Montaña Medieval"; Fundación Moto Engineering Foundation; Fundación Parque Científico Tecnológico de Aula Dei; Fundación PLAZA; Fundación Torralba Fortún; Fundación Transpirenaica; y Fundación Zaragoza Logistics Center.

Es preciso hacer un inciso llegados a este punto para mencionar que hay cierta controversia en el hecho de que existan fundaciones privadas de iniciativa pública, es decir, fundaciones que rigiéndose por el derecho privado son fundadas por una Administración Pública. Esto es debido a que se da la circunstancia de que la misma Administración que constituye estas fundaciones privadas es luego la que ejerce de Protectorado, y, por consiguiente, es la que controla el correcto funcionamiento de su propia fundación. (BERMEJO LATRE, 2002).

En contraposición a estos tipos de patronatos se encuentran fundaciones cuya dotación fundacional es totalmente de carácter privado. Al no ser fundaciones de iniciativa pública ni haber aportado, alguna entidad pública, bienes a la dotación, no hay entidades públicas que formen parte del patronato.

Como ejemplo, la Fundación El Tranvía, una fundación en el barrio de Las Fuentes cuya misión es prevenir e impedir que surjan problemas sociales, resolver los existentes y dinamizar, compensar e integrar a la población potenciando sus recursos personales, todo ello mediante proyectos comunitarios con la intención de propiciar un cambio social. El patronato de esta fundación, el cual se puede consultar en su página web (www.ftranvia.org), está compuesto por personas físicas, ajenas a los organismos públicos. Su presidente, también a fecha actual, es Dña. M^a Nieves Boj Martínez y carece de vicepresidente, ya que es un cargo no obligatorio dentro de un patronato y en esta fundación así lo han decidido. M^a Nieves Boj es patrona de la fundación, a diferencia de lo que ocurre en la otra fundación que se ha tomado como ejemplo. En el caso anterior el

patrono de la fundación era el Gobierno de Aragón y, en consecuencia, el presidente era su representante por razón de cargo, en este caso, M^a Nieves Boj es directamente patrono de la fundación.

Como ya se ha dicho, el patronato está formado por el presidente y vicepresidente, en caso de que la fundación así lo decida, los vocales, y el secretario de la fundación. Todos ellos tienen unas funciones específicas que se recogen en la legislación, aunque pueden definirse de manera más detallada en el Estatuto de la fundación.

A continuación, se analizarán las funciones que la legislación otorga al presidente y vicepresidente de la fundación y las funciones del secretario, sea o no miembro del patronato de la misma.

El presidente y vicepresidente representan a la fundación, salvo que el patronato le otorgue expresamente esta representación a otro de sus miembros. Entre las funciones del presidente y vicepresidente destacan: acordar la convocatoria y orden del día de las reuniones del patronato; presidir dirigir y moderar las reuniones, así como someter a votación los acuerdos y proclamar el resultado de las votaciones; velar por la correcta ejecución de los acuerdos y el cumplimiento de la ley y de los estatutos; y firmar las actas y certificaciones de los acuerdos.

Se pueden nombrar uno o varios vicepresidentes, indicando el orden. En caso de ausencia del presidente por cualquier motivo recogido en los estatutos, sus funciones las asumirá el primer o único vicepresidente, o en su caso, por el segundo o sucesivos.

En cuanto a las funciones del secretario pueden incluirse, entre otras, efectuar la convocatoria de las reuniones del patronato por orden del presidente y citar a todos los miembros del patronato; asistir a las reuniones del patronato, como ya hemos comentado, el secretario no tiene la obligación de ser patrono, por ello tendrá voz y voto si la secretaría corresponde a un patrono, o solo voz en caso contrario; conservar la documentación de la fundación y recoger en el libro de actas el desarrollo de las reuniones; y expedir certificaciones con el visto bueno del presidente, sobre los acuerdos adoptados por el patronato.

Al igual que en el caso del vicepresidente, se puede nombrar un vicesecretario que asumirá las funciones del secretario en caso de que por motivos de ausencia, enfermedad o vacante el secretario no pueda ejercer sus funciones.

2.4.3. Responsabilidad.

Los patronos de la fundación como órgano de representación de la misma tienen responsabilidad sobre los actos que realicen ejerciendo las funciones propias de su cargo. Para detallar mejor estas responsabilidades las dividiremos entre responsabilidad civil, penal y fiscal.

Responsabilidad civil: Atendiendo al artículo 17 de la Ley de Fundaciones, los patronos responden solidariamente frente a la fundación de los daños y perjuicios causados por los actos contrarios a la Ley o a los Estatutos, o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo.

Responsabilidad penal: La Ley de Fundaciones sólo recoge la responsabilidad civil, pero los patronos pueden incurrir en responsabilidad penal y para ello habrá que acudir al artículo 31 del Código Penal, el cual establece que el que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responde personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre.

Responsabilidad fiscal: También puede incurrir en responsabilidad fiscal. En este caso hay que acudir al artículo 40 de la Ley General Tributaria. En este artículo se establece que los administradores son responsables de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en caso de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, cuando no realizaren los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones infringidas, consintieran el incumplimiento por quienes dependen de ellos o adopten acuerdos que hagan posibles tales infracciones.

La novedad normativa en referencia a la responsabilidad es la exención de responsabilidad que se establece de forma expresa en el artículo 17 de la Ley de Fundaciones, mencionado con anterioridad. En él se establece la exención de responsabilidad a quienes hayan votado en contra del acuerdo, y quienes prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a él.

La acción de responsabilidad ante la autoridad judicial y en nombre de la fundación puede ser llevada a cabo por el órgano de gobierno de la fundación, previo acuerdo motivado, en cuya adopción no participará el patrono afectado, o por el Protectorado o los patronos disidentes o ausentes, así como por el fundador cuando no sea patrono.

3. OBLIGACIONES CONTABLES.

3.1. Patrimonio.

Antes de comenzar a hablar sobre las obligaciones contables de la fundación es necesario conocer qué se entiende por patrimonio de la fundación.

El patrimonio de la fundación está formado por todos los bienes, derechos y obligaciones que pueden valorarse económicamente y que integran la dotación fundacional, todos los que la fundación pueda adquirir tras su constitución aunque no afecten a la dotación, y los bienes y derechos que el patronato vincule al cumplimiento de los fines fundacionales, ya sea con carácter permanente o sin carácter permanente pero con declaración expresa del aportante, acuerdo del patronato o resolución del Protectorado o autoridad judicial. Todo este patrimonio debe constar en el inventario anual de la fundación.

Es la fundación la que figura como titular del patrimonio, pero es el patronato el encargado de administrar y disponer del patrimonio de acuerdo a lo establecido en los Estatutos y sujeto a la Ley correspondiente. También se encargará de inscribir a nombre de la fundación los bienes y derechos que integran su patrimonio en los Registros públicos que corresponda, siempre bajo la responsabilidad de los órganos de gobierno de la fundación.

Para enajenar, tanto de manera onerosa como gratuita, o gravar los bienes y derechos que forman la dotación, aunque no se vinculen de manera directa con el cumplimiento de los fines fundacionales, se deberá pedir autorización al Protectorado, y éste concederá el permiso si existe una causa justificada para ello. Cuando se trate de bienes y derechos que no forman parte de la dotación o que no se encuentren directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, como bienes inmuebles, establecimientos mercantiles o industriales, bienes de interés cultural, y bienes cuyo importe sea superior al 20% del activo de la fundación en el último balance aprobado, el patronato tendrá 30 días hábiles tras la realización del acto para comunicárselo al Protectorado.

Tras recibir la solicitud de autorización, el Protectorado puede solicitar una valoración pericial del acto de disposición o gravamen. Posteriormente, se resuelve y notifica en un plazo máximo de 3 meses desde la entrada de la solicitud en el registro del Protectorado, si el plazo termina y no se ha recibido notificación se entiende estimada la solicitud.

Estos actos no deben ser lesivos para los intereses de la fundación, ni impedir la realización de sus fines, en caso contrario, el Protectorado denegará la autorización y podrá ejercer acciones de responsabilidad contra los patronos. Si el Protectorado solicita una valoración pericial y de ésta se deduce un perjuicio para la fundación, se comunica al patronato para que alegue en un plazo de 15 días, y si la contraprestación recibida no es equilibrada, se deniega la solicitud. Además, todas estas enajenaciones o gravámenes tienen que constar al acabar el ejercicio en el Registro de Fundaciones e inscribirse en el Registro público que corresponda, además de reflejarse en el Libro inventario de la fundación. También se debe remitir al Protectorado en menos de un mes, una copia del documento en el que se formalice el acto, para que quede constancia en el Protectorado y en el Registro de Fundaciones.

Tratándose de fundaciones es más usual encontrarse con herencias y donaciones realizadas en favor de la fundación. En este caso pasarán a formar parte del patrimonio. Cuando se acepta una herencia se entiende hecha siempre a beneficio de inventario, siendo los patronos responsables de la pérdida del beneficio de inventario, si a sabiendas se deja de incluir en el inventario alguno de los bienes o derechos, o enajenan bienes sin autorización antes de completar el pago de las deudas. Como en el caso de enajenación o gravamen, si la fundación acepta legados con cargas o donaciones onerosas, o en caso de repudiar herencias, donaciones o legados sin cargas, el patronato debe comunicárselo en los 10 días hábiles siguientes al Patronato, y éste si considera que los actos son lesivos para la fundación podrá ejercer acciones de responsabilidad contra el patronato.

Tanto la solicitud de autorización o comunicación de enajenación o gravamen de bienes y derechos, como la comunicación relativa a herencias, legados y donaciones, deben contener la certificación del acuerdo adoptado por el patronato de la fundación, además de una memoria en la que se reflejen las características del bien o derecho y las condiciones del negocio jurídico, incluyendo las razones por las cuales se realiza el acto y el destino del importe. También se adjuntará un informe realizado por un experto independiente en el que se valoren los bienes y derechos.

Dependiendo del bien o derecho del que se trate habrá que incluir en la solicitud o comunicación otros datos relevantes. En caso de tratarse de valores cotizados en un mercado secundario oficial, bastará como informe de experto independiente la certificación de una entidad gestora que opere en ese mercado, en la que se valoren los títulos de acuerdo con la cotización media del último trimestre. Si se trata de préstamos hipotecarios, tiene que aparecer la cuantía y el destino del principal, la valoración del bien, los intereses pactados y el plazo para el cumplimiento de la obligación. Si son usufructos o derechos de superficie, aparecerá el valor de los derechos reales que se van a constituir, la duración y elementos y condiciones del mismo.

Si la fundación realiza cualquiera de estos actos sin autorización o sin comunicarlo y el Protectorado tiene conocimiento de ello, puede requerir al patronato la información que considere conveniente y éste tendrá 15 días para aportar dicha información. Una vez aportada, el Patronato autorizará a posteriori el negocio efectuado, pero podrá ejercer acción de responsabilidad contra los patronos y solicitar su destitución a la autoridad judicial.

3.2. Actividad Económica.

Las fundaciones pueden desarrollar tanto actividades propias como actividades mercantiles. Las actividades propias son aquellas que realiza la fundación para el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro, independientemente de que la prestación o servicio se realice de forma gratuita o mediante contraprestación. Pero también pueden desarrollar directamente actividades mercantiles si disponen de medios de producción y/o de recursos humanos, con la finalidad de obtener lucro, siempre que el objeto esté relacionado con los fines fundacionales (participación fundacional), o en caso de que sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia (participación dotacional). (DE LORENZO GARCÍA, PIÑAR MAÑAS, & PEÑALOSA ESTEBAN, 2016).

Esta actividad cuenta con sistemas rigurosos de control y vigilancia, con el objetivo de que el beneficio obtenido con esa actividad mercantil esté destinado única y exclusivamente a los fines fundacionales. Debido a esto, el Protectorado tiene que verificar si los recursos económicos de la fundación se aplican a los fines fundacionales, y para ello, pueden solicitar al patronato la información que considere necesaria.

La participación fundacional es aquella en la que la actividad de la empresa coincide con los fines fundacionales, por lo que al realizar su actividad los fines se satisfacen. Como consecuencia, lo que se persigue no es obtener ingresos sino precisamente la consecución de los fines fundacionales. Por ejemplo, la Fundación Federico Ozanam trabaja en el ámbito de la inclusión social de los colectivos más desfavorecidos de Zaragoza a través de programas de inserción sociolaboral, para ello, la fundación constituyó en 1999 la empresa de inserción “Inserción y Trabajo S.L.U.” Los fines sociales de la fundación coinciden con los fines de la sociedad constituida por la fundación, por lo que se trata de un claro caso de participación fundacional.

Aunque más adelante se analizará el régimen fiscal de las fundaciones, cabe mencionar este caso especial. En la legislación se exige para que este tipo de fundaciones-empresa puedan considerarse entidades sin ánimo de lucro, y, por tanto, puedan beneficiarse del régimen especial, que la actividad económica realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria, sin especificar nada más sobre las actividades que sí estén directamente relacionadas con el fin fundacional.

En el caso de la participación dotacional, en la que la actividad empresarial no coincide con los fines de la fundación, sino que son complementarias o accesorias de las mismas, lo que se intenta es proporcionar a la fundación ingresos con los que pueda satisfacer sus fines. Se trata de un tipo de fundación que ejerce la actividad económica con carácter instrumental, es decir, con el objetivo de conseguir ingresos para su financiación.

Para estas fundaciones-empresa, el régimen fiscal es similar a las anteriores, como ya se ha dicho, su actividad económica no puede consistir en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad específica, pero se entiende cumplido este requisito cuando el importe neto de la cifra de negocios que corresponde a esas explotaciones económicas ajenas a los fines fundacionales, pero complementarias o accesorias, no exceda del 40% de ingresos totales de la entidad en el ejercicio económico.

Además, pueden tener participación en sociedades mercantiles, siempre y cuando no respondan personalmente de las deudas sociales, invirtiendo su capital en acciones de una sociedad en la que la fundación no es titular jurídica de la actividad mercantil, y de la que puede obtener rendimientos económicos para satisfacer los fines fundacionales. En este caso, no tiene por qué existir relación entre el objeto de la sociedad participada y el fin fundacional.

Si la participación es mayoritaria, es decir, si representa más del 50% del capital social o de los derechos de voto, y como consecuencia, la fundación tiene el control de la sociedad y de la actividad económica, deben informar al Protectorado en un plazo máximo de 30 días desde que se produzca la adquisición y adjuntar una copia del título que justifique la adquisición de la participación mayoritaria. Todas estas cautelas tienen como objetivo proteger el patrimonio fundacional frente a actuaciones de entidades distintas de la propia fundación.

En caso de que tengan participación en sociedades y respondan personalmente de las deudas, ya sea porque han recibido títulos como parte de la dotación inicial o porque las han recibido en un momento posterior, tienen que enajenar dicha participación salvo que, en el plazo máximo de un año, la sociedad se transforme en otra en la que quede limitada la responsabilidad de la fundación. Si en dicho plazo no se lleva a cabo la enajenación o no se transforma la sociedad, el Protectorado requerirá al patronato para que en 15 días realice las alegaciones que considere oportunas y podrá ejercer acción de responsabilidad contra los patronos y solicitar su destitución a la autoridad judicial.

3.3. Plan de Actuación.

El patronato de la fundación tiene obligación de elaborar y remitir al Protectorado, en los últimos tres meses de cada ejercicio, un plan de actuación, en el que queden reflejadas las actividades y los objetivos que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente.

El Plan de Actuación debe ajustarse al modelo establecido en el Real Decreto 1491/2011, de 24 de noviembre, por el que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de Plan de Actuación de las entidades sin fines lucrativos. Es el patronato el encargado de aprobar y remitir al Protectorado el Plan de Actuación. Deberá realizarse y enviarse en los últimos tres meses de cada ejercicio y en él se reflejarán los objetivos y actividades que la fundación prevé realizar durante el siguiente ejercicio.

El Plan de Actuación es un documento que contiene información sobre las actividades propias de la fundación y las actividades mercantiles, los gastos que se prevé tener al realizar cada actividad y los ingresos o recursos que se estima obtener para hacer frente a los gastos generados. También se incluyen indicadores que ayuden a comprobar el grado de realización de las actividades o de cumplimiento de los objetivos.

Como ya se ha dicho, el patronato debe enviar al Protectorado el Plan de Actuación junto a la certificación del acuerdo de aprobación, debidamente firmada por el secretario con el visto bueno del presidente, y la relación de los patronos que han asistido a la reunión en la que se ha aprobado. Además, deben adjuntar fotocopia del DNI o documento identificativo del secretario y presidente para acreditar su identidad.

Cuando el Protectorado compruebe que el Plan de Actuación se adecua formalmente a la normativa vigente, éste procederá a depositarlo en el Registro de Fundaciones correspondiente.

3.4. Cuentas Anuales.

Las fundaciones tienen obligación de llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, la cual permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas. Para ello llevan necesariamente un libro diario, un libro de actas y un libro de inventario y cuentas anuales, expresando los valores en euros y cuyo ejercicio económico coincida con el año natural, salvo que en los Estatutos se establezca un periodo anual diferente.

Dichos libros oficiales tienen que ser presentados para su legalización y deberán cumplir una serie de requisitos:

- Si los libros están formados por hojas encuadernadas, la encuadernación deberá realizarse de manera que sea posible la sustitución de los folios.
- El primer folio debe estar en blanco y los demás numerados y en el orden cronológico que corresponda a los asientos y anotaciones que en ellos aparecen.
- Los espacios en blanco deben estar convenientemente anulados.

Los libros obligatorios se tienen que presentar en el Registro de Fundaciones antes de que transcurran 4 meses desde la fecha de cierre del ejercicio y si se realiza fuera de plazo, el encargado del Registro lo hará constar en la diligencia del libro.

Las cuentas anuales deben formularse por el presidente o por la persona que designen los Estatutos o el patronato mediante acuerdo. Se aprueban por el patronato, el cual no puede delegar esta función en otros órganos, en el plazo máximo de 6 meses desde el cierre del ejercicio.

Una vez aprobadas, deben firmarse todas sus hojas por el secretario con el visto bueno del presidente y en 10 días hábiles desde su aprobación presentarse ante el Protectorado para su examen.

Tras ser examinadas por el Protectorado y comprobarse su adecuación formal a la normativa vigente, éste procederá a depositarlas en el Registro de Fundaciones, sin perjuicio de comprobaciones materiales dentro de los 4 años siguientes a la presentación. A partir de ese momento cualquier persona podrá obtener información de los documentos depositados. Si al examinarlas se apreciase errores o defectos formales, el Protectorado lo notificará al patronato para que subsane en un plazo no inferior a 10 días.

Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria. Deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación.

La memoria debe completar, ampliar y comentar la información que contiene el balance y la cuenta de resultados. Además, debe incluir las actividades fundacionales, distinguiendo entre actividades propias y mercantiles, detallando los ingresos obtenidos en éstas últimas, y los posibles cambios en sus órganos de gobierno, dirección y representación. También debe aparecer el grado de cumplimiento del Plan de Actuación, indicando los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios, ya sean personas físicas o jurídicas, de cada una de las actividades realizadas.

La documentación que el patronato debe presentar ante el Protectorado incluye, el certificado del acuerdo de aprobación de las mismas, donde aparezca la aplicación del resultado, emitido por el secretario con el visto bueno del presidente; fotocopia del DNI de presidente y secretario para acreditar su identidad; relación de patronos que asisten a la reunión en la que se aprobaron, firmada por todos los asistentes; balance de situación; cuenta de resultados; memoria económica; memoria de actividades (incluida dentro de la memoria económica o en documento independiente); inventario de bienes, derechos y obligaciones; y, si existen inversiones financieras temporales, es decir, en su balance aparecen inversiones a corto plazo, será necesario el informe de cumplimiento del código de conducta, y, si es el primer ejercicio en el que se realizan las inversiones, deberán presentar adicionalmente el certificado de aprobación del código de conducta; también se incluirá, en su caso, el informe de auditoría.

Las cuentas anuales de las fundaciones deben adaptarse al modelo normal, pero al igual que en otro tipo de sociedades, como las mercantiles, pueden formular balance y memoria económica abreviada siempre y cuando cumplan una serie de requisitos establecidos en la legislación:

Durante dos ejercicios reúnan, a fecha de cierre, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- El activo no supere 2.850.000 €.
- El volumen anual de ingresos por la actividad propia más la cifra de negocios de su actividad mercantil, si existe, no supere 5.700.000 €.
- El número medio trabajadores no sea superior a 50.

De igual forma. para formular cuenta de resultados abreviada deberán cumplir durante dos ejercicios consecutivos a fecha de cierre, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- El activo no supere 11.400.000 €.
- El volumen anual de ingresos por la actividad propia más la cifra de negocios de su actividad mercantil, si existe, no supere 22.800.000 €.
- El número medio trabajadores no supere los 250.

Además de la posibilidad de presentar balance y memoria, y cuenta de resultados abreviada, existe unos criterios específicos aplicables por Microentidades sin Fines Lucrativos, para presentar modelo de memoria simplificada, que pueden ser de aplicación por las fundaciones que, al cierre del ejercicio, cumplan al menos dos de las siguientes circunstancias:

- El activo no supere 150.000 €.
- El volumen anual de ingresos por la actividad propia más la cifra de negocios de su actividad mercantil, si existe, no supere 150.000 €.
- El número medio trabajadores no sea superior a 5.

A continuación, se muestra un cuadro resumen de los límites anteriormente expuestos:

	Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos (BOE de 09/04/2013)		Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos (BOE de 10/04/2013)	
	Microentidades	PYMES	ABREVIADO	
			Balance y Memoria	Cuenta de Resultados
Activo	≤ 150.000 €	≤ 2.850.000 €	≤ 2.850.000 €	≤ 11.400.000 €
Volumen Anual de Ingresos (Actividad propia y mercantil)	≤ 150.000 €	≤ 5.700.000 €	≤ 5.700.000 €	≤ 22.800.000 €
Nº Medio de Trabajadores	≤ 5	≤ 50	≤ 50	≤ 250

Tabla 3.1: Cuadro Resumen Límites. Fuente: Elaboración propia.

La obligación de someter a auditoría externa las cuentas anuales también se regula con el cumplimiento de unos parámetros. Tendrán obligación de someter a auditoría externa las cuentas anuales las fundaciones en las que, a fecha de cierre del ejercicio, concurren al menos dos de las circunstancias siguientes:

- El activo supere 2.400.000 euros.
- El volumen anual de ingresos por la actividad propia más la cifra de negocios de su actividad mercantil, si existe, supere 2.400.000 euros.
- El número medio trabajadores sea superior a 50.

Asimismo, en función de lo dispuesto en las disposiciones adicionales del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, las fundaciones tienen obligación de auditar sus cuentas, además, en los siguientes casos:

- Cuando durante un ejercicio reciban subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones Públicas o a fondos de la Unión Europea, por un importe total acumulado de 600.000 euros.

En este caso deben auditarse las cuentas anuales correspondientes al ejercicio en que se recibieron dichas ayudas, así como los ejercicios en que realizaron las operaciones o ejecutaron las inversiones correspondientes a las ayudas o subvenciones.

- Cuando durante un ejercicio económico realicen contratos con las Administraciones Públicas, por un importe total superior a 600.000 euros, y éste represente más del 50% del volumen anual de ingresos por la actividad propia más la cifra de negocios de su actividad mercantil.

En este caso deberán auditarse las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio y las del siguiente.

Tanto si están obligadas como si lo decide el patronato, corresponderá a éste designar a un auditor. Dicho nombramiento se llevará a cabo antes de que termine el ejercicio que se va a auditar, y no se podrá revocar a los auditores de cuentas antes de que finalice el período, a no ser que exista causa justificada.

Si la fundación realiza actividades económicas, se regirá por el Código de Comercio, y deberán formular cuentas anuales consolidadas si se encuentran en los supuestos previstos en los artículos 42 y 43 para la sociedad dominante, haciéndolo constar en la memoria. Además, en la memoria deberá aparecer un apartado específico donde se recojan los elementos patrimoniales de la actividad mercantil.

Si durante dos ejercicios consecutivos se aprecia en las cuentas anuales de una fundación una reducción grave de sus fondos propios que ponga en riesgo la consecución de sus fines, el Protectorado podrá requerir al patronato para que adopte las medidas oportunas para corregir la situación, solicitando, además, un Plan de Viabilidad a 2 años en el que la fundación recoja las medidas que prevé tomar.

La fundación debe destinar a la realización de los fines fundacionales, al menos el 70% del resultado contable, corregido con los debidos ajustes. Debe hacerse efectivo en el plazo comprendido entre el inicio del ejercicio y los 4 años siguientes, es decir, si un año no se destina el 70% del resultado contable, la fundación tiene 4 años para compensar ese porcentaje hasta llegar al 70%. En la memoria de las cuentas anuales se incluirá información detallada del cumplimiento del destino a fines fundacionales, y se especificará el resultado sobre el que se aplica el porcentaje del 70% y los gastos e inversiones destinados a fines fundacionales, así como el importe de los gastos de administración. También se incluirán los saldos pendientes de aplicar de ejercicios anteriores. El resultado contable que no se destine a la realización de los fines fundacionales debe destinarse a incrementar o bien la dotación, o bien las reservas de la fundación.

Para el cálculo del resultado contable hay que tener en cuenta una serie de exclusiones. No se incluyen como ingresos la contraprestación que se obtiene por enajenación o gravamen de bienes y derechos de la dotación, incluida la plusvalía que se pudiera haber generado; los ingresos obtenidos en la transmisión de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolla su actividad propia siempre que el importe se reinvierta en bienes inmuebles para el mismo fin; y las aportaciones o donaciones recibidas como dotación, tanto en la constitución como posteriormente.

Tampoco se deducirán los gastos que estén directamente relacionados con las actividades que se desarrollan para la consecución de los fines, incluyendo las dotaciones a la amortización y a las provisiones de inmovilizado, ni la parte proporcional de los gastos comunes que correspondan a las actividades desarrolladas para el cumplimiento de los fines fundacionales, ya sean gastos por servicios exteriores, de personal, financieros, tributarios u otros gastos de gestión y administración.

Otra de las cosas a tener en cuenta por la fundación es que, el importe de los gastos ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, sumado al de los gastos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos, no puede superar la mayor de las siguientes cantidades:

- 5% de los fondos propios
- 20% del resultado contable de la fundación, corregido con los ajustes.

3.5. Extinción y Fusión.

Existen varios motivos contemplados en la Ley por los cuales se puede extinguir una fundación. Si una fundación se constituyó por un plazo determinado y éste ha llegado a su fin, si se ha realizado íntegramente el fin fundacional o en caso de que sea imposible realizar el fin fundacional o se produzca una fusión, son motivos legales por los que una fundación puede extinguirse.

Cuando la extinción se produce porque ha concluido el plazo que se determinó en el momento de su constitución, la fundación se extinguirá de pleno derecho. Si se extingue por cualquiera de los demás motivos expuestos anteriormente, la extinción requiere acuerdo del patronato ratificado por el Protectorado, el cual se inscribirá en el Registro de Fundaciones.

Tras ello, el patronato procederá a la apertura del procedimiento de liquidación con el control del Protectorado, que podrá solicitar toda la información que considere necesaria, incluso podrá solicitar información periódica sobre el proceso de liquidación.

El patronato deberá presentar ante el Protectorado la certificación del acuerdo de extinción, emitido por el secretario con el visto bueno del presidente; una memoria justificativa de la causa de extinción; las cuentas anuales a fecha en la que se adoptó el acuerdo de extinción; y el proyecto de distribución de bienes y derechos resultantes de la liquidación.

El procedimiento de liquidación comienza con la aprobación, por parte del patronato, del balance de apertura de la liquidación. Para poder proseguir con la extinción y calcular los bienes y derechos resultantes de la liquidación, es requisito indispensable que la fundación no tenga deudas, por lo que, previamente, deberá satisfacer todos los acreedores y deudas que tenga.

Los bienes y derechos que resultan de la liquidación deben destinarse a fundaciones o entidades no lucrativas privadas que persiguen fines de interés general, o incluso a entidades públicas que no sean fundaciones pero que persigan fines de interés general. Estas entidades pueden designarse en los Estatutos de la fundación extinguida, o en su defecto, en el proyecto de distribución de bienes y derechos tras la decisión de extinción del patronato que éste habrá presentado ante el Protectorado.

El Protectorado, tras examinar la documentación aportada por el patronato y en el plazo de 3 meses desde la presentación de los documentos, resolverá de forma motivada sobre la ratificación del acuerdo de extinción. En caso de que, en dicho plazo, el Protectorado no notifique la resolución, el acuerdo de extinción podrá entenderse ratificado y se procederá a la extinción de la fundación.

Además de la extinción, la ley también contempla la posibilidad de que la fundación se fusione con otra fundación cuyos intereses coincidan con la primera, siempre que no lo haya prohibido el fundador o se prohíba en los Estatutos, y previo acuerdo de los respectivos patronatos.

La fusión deberá ser comunicada al Protectorado mediante la aportación de varios documentos, entre los que se encuentran la certificación del acuerdo de fusión de cada uno de los patronatos, emitida por el secretario con el visto bueno del presidente; informe justificativo de la fusión, donde se expresen los motivos que han llevado a tomar la

decisión de fusionarse, aprobado por los patronatos, en el que debe aparecer el patrimonio aportado por cada fundación fusionada y cómo afectará a los fines y actividades la fusión; el último balance anual aprobado por cada fundación si se ha realizado en los 6 meses anteriores al acuerdo de fusión y si no un balance específico de fusión; y los estatutos de la nueva fundación con la identificación del nuevo patronato. Tras ello, el Protectorado tendrá 3 meses desde la notificación para oponerse a la fusión por razones de legalidad y mediante acuerdo motivado.

La fusión se realizará en escritura pública, que contendrá los Estatutos de la fundación que resulte de la fusión y la identificación de los miembros del patronato y se deberá inscribir en el correspondiente Registro de Fundaciones.

Si una fundación es incapaz de alcanzar sus fines fundacionales, o carece de actividad, el Protectorado puede sugerir su fusión con otra con fines similares o incluso instarla a su extinción.

4. RÉGIMEN FISCAL.

En este apartado se analizará el régimen fiscal de las fundaciones atendiendo principalmente a la Ley del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

4.1. Requisitos.

Las fundaciones, y las entidades sin fines lucrativos en general, tendrán beneficios fiscales siempre y cuando cumplan una serie de requisitos, requisitos que llegados a este punto no son desconocidos ya que muchos de ellos se han ido tratando a lo largo de este trabajo.

- Deben perseguir fines de interés general.
- Tienen que destinar a la realización de dichos fines al menos el 70% de las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen, rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad, y de los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos, teniendo un plazo de 4 años para cumplirlo.

- La actividad realizada no debe consistir en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a sus fines, entendiéndose cumplido si el importe neto de la cifra de negocios de dichas explotaciones no excede del 40% de los ingresos totales de la entidad.
- Los fundadores, patronos o representantes y sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado, no pueden ser los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni beneficiarse de condiciones especiales para utilizar sus servicios, a excepción de actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, o de asistencia social o deportivas, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del patrimonio histórico español.
- El cargo de patrono debe ser gratuito, sin perjuicio del derecho a ser reembolsado de los gastos debidamente justificados ocasionados por el desempeño de su función.
- En caso de disolución, su patrimonio debe destinarse en su totalidad a alguna de las entidades sin ánimo de lucro, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general.
- Deben estar inscritas en el Registro de Fundaciones.
- Tienen que cumplir con las obligaciones contables y de rendición de cuentas.
- Deben elaborar anualmente una memoria económica especificando en ella los ingresos y gastos del ejercicio, identificándolos por categorías, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

La ley contempla que para todo lo no se encuentre previsto en esta Ley acerca de los requisitos se apliquen las normas tributarias generales.

4.2. Impuesto sobre Sociedades.

Las rentas exentas del Impuesto sobre Sociedades son las que se detallan a continuación:

- Las derivadas de ingresos entre los que se encuentran los donativos y donaciones, incluidas las aportaciones en concepto de dotación patrimonial, tanto en su constitución como en un momento posterior, y las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.
- Las que procedan del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses y alquileres.

- Las derivadas de adquisiciones o transmisiones, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas por disolución y liquidación de la entidad.

También se encuentran exentas las rentas procedentes de explotaciones económicas desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad como son las siguientes:

- Explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social, incluyendo servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte.
- Explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.
- Explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.
- Explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación.
- Explotaciones económicas que consistan en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.
- Explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos.
- Explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, incluidas las de educación infantil, las de educación especial, y las de adultos. También se incluyen las de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.
- Explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.
- Explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.
- Explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo, con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.
- Explotaciones económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios no exceda del 20% de los ingresos totales de la entidad o no supere los 20.000 €.

Por todo ello, para calcular la base imponible del Impuesto sobre Sociedades sólo se incluyen las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas. Sin considerar como gastos deducibles, además de los establecidos por la normativa general del Impuesto sobre Sociedades, los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas,

los gastos parcialmente imputables se deducirán en el porcentaje que representen los ingresos en explotaciones económicas sobre los totales. Tampoco las amortizaciones de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen, en este caso si se encuentran afectos parcialmente no se deducirán, y los de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.

La base imponible positiva que corresponda a las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas será gravada al tipo del 10%.

Las fundaciones deberán declarar por el Impuesto sobre Sociedades la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas y tendrán que identificarlas en su memoria. Para todo lo que no se encuentre previsto en esta ley, la propia ley remite a las normas del Impuesto sobre Sociedades.

4.3. Tributos Locales.

En cuanto a los tributos locales la ley establece la exención de algunos tributos específicos para las entidades sin fines lucrativos, los cuales se detallan a continuación.

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Estarán exentos de este impuesto los bienes de los que sean titulares estas entidades, en los términos que se prevén en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, excepto los referidos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.
- Impuesto sobre Actividades Económicas. Están exentos por las explotaciones económicas mencionadas en el apartado anterior 4.2. Impuesto sobre Sociedades. Las entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad.
- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Se encuentran exentos los incrementos que correspondan cuando la obligación legal de satisfacer este impuesto recaiga sobre una de estas entidades.

Si se trata de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, realizadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención de este impuesto estará condicionada a que estos terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Para que se puedan aplicar estas exenciones deberán comunicarlo al ayuntamiento correspondiente y cumplir los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial.

4.4. Otros Impuestos.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Las fundaciones tienen que liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el plazo de 30 días, desde la firma de la Escritura de Constitución, en la Dirección General de Tributos u órgano equivalente de las Comunidad Autónoma de Aragón. Las fundaciones están sujetas al impuesto, pero gozan de exención subjetiva como bien se extrae del artículo 45 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

En dicho artículo se establece que gozaran de exención subjetiva las fundaciones benéficas o culturales, de previsión social, docentes o de fines científicos, siempre que los cargos de patronos sean gratuitos y rindan cuentas a la Administración. Este beneficio fiscal se concede o revoca por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Las fundaciones, al ser entidades sin ánimo de lucro, pueden solicitar la exención en la correspondiente Administración de Hacienda. La solicitud de exención se realiza atendiendo al modelo establecido por el Ministerio de Hacienda.

En este caso, y debido a la naturaleza del impuesto, las entidades no están exentas, sino que están exentas las operaciones que realizan. En los supuestos en que las fundaciones se constituyan en sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por razón de sus actividades onerosas y no exentas, tendrán derecho a deducir el impuesto soportado que corresponda exclusivamente a las adquisiciones de bienes y servicios relacionados con su actividad gravada. Debido a su condición de consumidor final o de sujeto repercutido, las fundaciones, en lo que respecta a sus actividades exentas o no sujetas, tampoco podrán obtener la devolución del impuesto soportado.

4.5. Incentivos Mecenazgo.

En el siguiente cuadro se muestran los tipos de donativos y donaciones que se hacen a favor de las fundaciones, a los que se les aplican incentivos fiscales, así como la base de deducción que se utiliza en cada caso concreto.

DONATIVOS Y DONACIONES	BASE
Dinerarias.	Su importe.
De bienes o derechos.	El valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión.
De derechos de usufructo sin contraprestación.	El importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2% al valor catastral.
De bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español.	La valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.
De bienes culturales en favor de fundaciones que realizan actividades museísticas y fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.	

Tabla 4.1: Donativos, Donaciones y Base de Deducción. Fuente: Elaboración propia.

Igualmente, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tienen derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones mencionadas en los apartados anteriores de este trabajo, el 35% de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el cuadro anterior. Teniendo en cuenta que la base de esta deducción no puede exceder del 10% de la base imponible del período impositivo. Además, las cantidades no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los 10 siguientes períodos impositivos.

5. PROTECTORADO.

Una vez inscrita la fundación en el Registro de Fundaciones que corresponda, la fundación queda sujeta al control de un órgano administrativo especializado denominado Protectorado.

La necesidad de que exista un órgano de control de las actividades de las fundaciones se justifica por el hecho de que se trata de personas jurídicas destinadas a la satisfacción de fines de interés general, circunstancia sobre la que se articula todo el derecho de las fundaciones.

El Protectorado está radicado en el Ministerio correspondiente, si la fundación es de ámbito estatal, o en la Consejería correspondiente, si la fundación es de ámbito autonómico. Debido a la diversa normativa legislativa y administrativa que existe, no todos los Ministerios y Consejerías autonómicas tienen un Protectorado propio. Además, existen ciertas Comunidades Autónomas donde el Protectorado es único, como en el caso de Aragón, lo que supone una mayor seguridad jurídica y mayor facilidad para determinar el Protectorado que corresponde a cada fundación dependiendo de su finalidad, sobre todo en aquellas cuyos fines son de índole variada. (DE PRIEGO FERNANDEZ, 2010).

5.1. Funciones

El Protectorado es el encargado de velar por el correcto ejercicio del derecho de fundación y por la legalidad de la constitución y funcionamiento de las fundaciones. Se ejerce por la Administración General del Estado, respecto de las Fundaciones de competencia estatal, y por la Diputación General de Aragón en cuanto a las fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón.

El Protectorado tiene el deber de conocer la vida de las fundaciones a través de los documentos contables, cuentas anuales, plan de actuación, entre otros, que anualmente le deben hacer llegar.

En el Reglamento de fundaciones de competencia estatal se detallan de manera más concreta y por familias las funciones del Protectorado, pero aquí se mencionarán las funciones principales de éste, las cuales se recogen en la Ley de Fundaciones:

- Informar, con carácter preceptivo y vinculante para el Registro de Fundaciones, sobre la idoneidad de los fines y la suficiencia dotacional de las fundaciones en proceso de constitución.
- Asesorar a las fundaciones que se encuentren en proceso de constitución y a las ya inscritas sobre su régimen jurídico, económico-financiero y contable.
- Dar a conocer la existencia y actividades de las fundaciones.
- Velar por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales, de acuerdo con la voluntad del fundador, y teniendo en cuenta la consecución del interés general.
- Verificar si los recursos económicos de la fundación han sido aplicados a los fines fundacionales.

- Ejercer provisionalmente las funciones del órgano de gobierno de la fundación si por cualquier motivo faltasen todas las personas llamadas a integrarlo.
- Designar nuevos patronos de las fundaciones en período de constitución cuando los patronos inicialmente designados no hubieran promovido su inscripción registral.

Aunque el Protectorado carece de potestad sancionadora en el caso de incumplimiento de las obligaciones de la fundación, la ley confiere legitimación, como se ha ido viendo a lo largo de este trabajo, para ejercitar la acción de responsabilidad y para instar el cese de los patronos cuando éstos desempeñen el cargo sin la diligencia de un representante leal. Asimismo, está legitimado para impugnar los actos y acuerdos del patronato que sean contrarios a la Ley o a los Estatutos.

Como medida más drástica para casos de graves irregularidades económicas o claras desviaciones entre fines fundacionales y actividades realizadas, se le atribuye también la función de solicitar la intervención judicial temporal de la fundación, en caso de que la fundación no tome las medidas indicadas o no atienda los requerimientos del Protectorado.

5.2. Protectorado en Aragón.

Como ya se ha dicho, Aragón es una de las Comunidades Autónomas donde el Protectorado es único. En Aragón el Protectorado y el Registro de Fundaciones son el mismo organismo, cosa poco común en el resto de Comunidades Autónomas.

Mediante Real Decreto 569/1995, de 7 de abril, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de fundaciones, se transfieren a la misma las funciones que la Administración del Estado realiza respecto de las fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Estas fundaciones se inscribirán en el Registro creado al efecto por la Diputación General de Aragón, dependiente del Departamento de Presidencia y Relaciones Institucionales. El Protectorado y Registro de Fundaciones en Aragón se localiza en el Departamento de Política Territorial, Justicia e Interior del Gobierno de Aragón, dentro del ya mencionado Departamento de Presidencia, con sede en Zaragoza, en Paseo M^a Agustín 36, puerta 22, 1^a planta del Edificio Pignatelli.

Como ya se han analizado las funciones del Patronato, nos centraremos ahora en el Registro de Fundaciones, el cual, en nuestra Comunidad Autónoma, recordemos es el mismo que el Patronato.

La regulación autonómica de Aragón sobre el Registro de Fundaciones se recoge en el Decreto 25/2004, de 10 de febrero, del Gobierno de Aragón, de modificación del Decreto 276/ 1995, de 19 de diciembre, por el que se regulan las competencias en materia de fundaciones y se crea el Registro de Fundaciones.

Aunque ya lo hemos ido viendo a lo largo de este trabajo, vamos a resumir los hechos que deben inscribirse en el Registro de Fundaciones:

- La constitución de una fundación.
- La instalación en territorio español de la sucursal de una fundación extranjera.
- La aportación efectiva de los desembolsos parciales pendientes de la dotación inicial.
- El nombramiento y aceptación de la condición de patrono, cargos en el patronato y cargos en otros órganos ejecutivos de la fundación.
- Los ceses y renunciaciones de los miembros del patronato.
- La modificación de estatutos.
- La fusión de fundaciones.
- Extinción de las fundaciones, liquidación y destino dado a los bienes fundacionales.
- La resolución judicial de intervención temporal de la fundación.
- Las delegaciones y apoderamientos generales otorgados por el patronato.
- La constitución, modificación y extinción de cargas duraderas sobre bienes para la realización de fines de interés general.

6. CONCLUSIONES.

Las fundaciones no distan tanto de las sociedades de capital, tienen que constituirse con una dotación mínima, capital mínimo en caso de sociedades de capital; se deben inscribir en su Registro correspondiente; tienen uno o varios órganos de gobierno, en este caso el patronato, controlado por otro órgano, el Protectorado; deben realizar una memoria económica, cuentas anuales, balance, cuenta de resultados; pueden extinguirse o

fusionarse; pueden realizar actividad económica, aunque tengan que cumplir unos requisitos. Las grandes diferencias entre fundaciones y sociedades de capital son los fines de cada organización, las fundaciones buscan satisfacer necesidades de la sociedad sin intención de lucrarse por ello y las sociedades de capital también buscan satisfacer necesidades, pero con el fin de obtener un beneficio.

Tras analizarlas a lo largo de este trabajo, se puede concluir que las fundaciones son el mejor mecanismo para todas aquellas personas que buscan ayudar a los demás. A través de ellas se pueden realizar muchos proyectos sociales e iniciativas, los cuales, sin ellas, quizás no se realizarían. Existen fundaciones que investigan la cura de enfermedades raras, constituidas por personas que sufren de manera cercana esas enfermedades y que buscan que otras personas que están en su misma situación no sufran las consecuencias del desconocimiento de esas enfermedades, enfermedades que a través de otros mecanismos no es posible investigar. Como este, hay muchísimos problemas sociales que no se podrían resolver sin este tipo de iniciativas y sin las fundaciones que las llevan adelante. Es cierto que muchas sociedades de capital constituyen fundaciones, quizás por el motivo equivocado, es decir, las crean por imagen, o para conseguir más clientes, o para devolver algo a la sociedad, pero, en definitiva, esas fundaciones realizan una labor que ayuda a muchas personas.

Existe mucha controversia sobre algunos temas sobre fundaciones, por ejemplo, el hecho de que puedan, ellas mismas, constituir sociedades de capital o invertir en algunas ya creadas. No se trata de un mal método, siempre y cuando se respete la ley y los requisitos que hacen posible esta opción. Hay fundaciones que se dedican a la inclusión social de colectivos desfavorecidos, en el trabajo se ha visto el caso de la Fundación Federico Ozanam. La fundación constituyó una empresa de inserción “Inserción y Trabajo S.L.U.” Esta empresa realiza actividades económicas de producción de bienes o de prestación de servicios, con el fin de integrar y formar a personas en situación de exclusión social como tránsito al empleo ordinario. Estos fines solo se pueden lograr a través de una empresa, no puede realizarlos una fundación, es decir, si las fundaciones no pudieran crear sociedades, estos fines no podrían lograrse, ya que, además, estas empresas solo se pueden constituir si están promovidas y participadas por alguna entidad sin ánimo de lucro.

Otro tema que suele llamar la atención, son los beneficios fiscales que tienen las fundaciones y que se han ido nombrando en este trabajo. Hay que pensar que están ayudando a la sociedad en general, muchas personas se ven beneficiadas gracias a la

actuación de las fundaciones, y no parece algo escandaloso que tengan una serie de beneficios fiscales a cambio de la labor que realizan para la sociedad.

Las fundaciones además de dar respuesta a necesidades sociales que ni el sector público ni el privado pueden desarrollar, crean puestos de trabajo, en la propia fundación y a través de las posibles sociedades que éstas constituyen. Las fundaciones pues, también generan empleo, circunstancia que en los tiempos de crisis que se han vivido en nuestro país no hacen más que beneficiarnos, ya que satisfacen otra de las necesidades de nuestra sociedad.

En cuanto a las ayudas que el Estado destina a este tipo de organizaciones a través de subvenciones, quizás sea una ayuda insuficiente. Ciertamente, que debe controlarse que las fundaciones cuenten con recursos propios suficientes para la consecución de sus fines fundacionales, y no dependan únicamente de la percepción de subvenciones públicas, pero estas ayudas deberían ser mayores teniendo en cuenta la labor que las fundaciones realizan.

Respecto al control de actividad de éstas por parte del Protectorado, el Protectorado, en algunos casos, ejerce un poder de intervención insuficiente. El Patronato debe velar por el cumplimiento de la legislación y por las fundaciones que de verdad cumplen con sus fines, evitando que existan entidades con fines lucrativos disfrazadas de fundación. Estas “falsas fundaciones” no hacen más que manchar la gran labor de las verdaderas fundaciones, haciendo que la imagen que tienen los ciudadanos cambie negativamente. Son pocos los casos de corrupción, como el mediático caso Nóos e Iñaki Urdangarín, pero hacen que las personas desconfíen de este tipo de organizaciones y es labor del Patronato impedir que esto ocurra.

En conclusión, este trabajo nos acerca a las fundaciones y todas sus características, una manera de entender la gran labor que realizan y los muchos requisitos que deben cumplir. Se han analizado, lo más detalladamente posible, cada punto relativo a la vida de las fundaciones, para acercar estas organizaciones a todo aquel que esté interesado en el tema, y para dar respuesta a aquellos que tengan iniciativas sociales y no sepan cómo pueden llevarlas a cabo, ofreciendo un trabajo en el que está compendiado todo lo necesario para conocer la constitución y desarrollo de una fundación.

BIBLIOGRAFÍA.

Normativa:

- Constitución Española. («BOE» núm. 311, de 29/12/1978).
(Ver: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>).
- Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. («BOE» núm. 155, de 29/06/1985). (Ver: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-12534>).
- Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. («BOE» núm. 206, de 25/07/1889).
(Ver: <https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>).
- Ley Orgánica 9/1992, de 23 de diciembre, de transferencia de competencias a Comunidades Autónomas que accedieron a la autonomía por la vía del artículo 143 de la Constitución. («BOE» núm. 308, de 24/12/1992).
(Ver: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1992-28426>).
- Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. («BOE» núm. 251, de 20/10/1993).
(Ver: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1993-25359>).
- Real Decreto 569/1995, de 7 de abril, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de fundaciones. («BOE» núm. 111, de 10/05/1995).
(Ver: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1995-11181).
- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. («BOE» núm. 281, de 24/11/1995). (Ver: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444>).
- Decreto 276/1995, de 19 de diciembre, de la Diputación General de Aragón, por el que se regulan las competencias en materia de fundaciones y crea el Registro de Fundaciones. («BOA» núm. 1 de 03/01/1996).
(Ver: http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/ar-d276-1995.html).
- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. («BOE» núm. 307, de 24/12/2002). (Ver: <https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-25039>).
- Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. («BOE» núm. 310, de 27/12/2002).
(Ver: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-25180>).

- Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal. («BOE» núm. 279, de 22/11/2005).
(Ver: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2005-19154>).
- Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril, de reforma del Estatuto de Autonomía de Aragón. («BOA» núm. 47, de 23/04/2007).
(Ver: http://www.congreso.es/consti/estatutos/ind_estatutos.jsp?com=64).
- Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio. («BOE» núm. 266, de 04/11/2011).
(Ver: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-17395>).
- Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos. («BOE» núm. 85, de 9/04/2013).
(Ver: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2013-3736>).
- Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos. («BOE» núm. 86 de 10/04/2013).
(Ver: <https://www.boe.es/boe/dias/2013/04/10/pdfs/BOE-A-2013-3781.pdf>).
- Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. («BOE» núm. 236, de 02/10/2015). (Ver: <https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-10566>).

Jurisprudencia:

SENTENCIA del Tribunal Constitucional 49/1988, de 22 de marzo (BOE núm. 89, de 13 de abril de 1988).

(Ver: <http://hj.tribunalconstitucional.es/pt/Resolucion/Show/990>).

Webgrafía:

- Fundaciones Gobierno de Aragón.
http://www.aragon.es/DepartamentosOrganismosPublicos/Departamentos/Presidencia/AreasTematicas/Interior/AsociacionesFundacionesColegiosProfesionales/03_Fundaciones
- Fundaciones Estatales.
<https://www.mecd.gob.es/servicios-al-ciudadano-mecd/fundaciones/portada.html>

- Fundaciones del Sector Público en Aragón.
<http://transparencia.aragon.es/content/fundaciones>
- Fundación ARAID. <https://www.araid.es/en/content/organization-and-governing-body-0>
- Fundación El Tranvía. http://ftranvia.org/?page_id=2
- Fundación Federico Ozanam. <http://www.ozanam.es>

Libros y revistas:

-BARRERO RODRIGUEZ, C. (2010) “Algunas consideraciones sobre los fines de las fundaciones y su garantía por la administración”. *Revista de Administración Pública*, 183, páginas 73-97.

(Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3359672>).

-BERMEJO LATRE, J.L., Las fundaciones privadas de iniciativa pública en Aragón.
<http://www.derechoaragones.es/i18n/consulta/registro.cmd?id=601805#> Copia digital. Zaragoza, 2002.

-DE LORENZO GARCIA, R., PIÑAR MAÑAS, J.L. & PEÑALOSA ESTEBAN, I. (2016) *Nuevo Tratado de Fundaciones*. Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona.
(Disponible en: <http://cort.as/-7Wma>).

-DE PRIEGO FERNANDEZ, V. (2010) “Protectorado de fundaciones: único o múltiple”. *Consejeros. 101 Fundaciones*. Número Especial Noviembre 2010, página 12.
(Ver: <http://www.revistaconsejeros.com/recursos/descargas/FUNDACIONES2010.pdf>).

-PIÑAR MAÑAS, J.L. VVAA (1995) *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid.