



CIRIEC-España, Revista de Economía
Pública, Social y Cooperativa

ISSN: 0213-8093

ciriec@uv.es

Centre International de Recherches et
d'Information sur l'Economie Publique,
Sociale et Coopérative

Palacios Ronda, Esteban

Indicadores de responsabilidad tributaria en las fundaciones acogidas a la Ley 49/2002.

Especial referencia a las fundaciones de competencia estatal

CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, núm. 88, diciembre,
2016, pp. 126-164

Centre International de Recherches et d'Information sur l'Economie Publique, Sociale et
Coopérative
Valencia, España

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=17449696005>

- ▶ Cómo citar el artículo
- ▶ Número completo
- ▶ Más información del artículo
- ▶ Página de la revista en redalyc.org



CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 88, Diciembre 2016, pp. 127-164

Indicadores de responsabilidad tributaria en las fundaciones acogidas a la Ley 49/2002. Especial referencia a las fundaciones de competencia estatal

Esteban Palacios Ronda

Universitat de València

Cómo citar este artículo / How to cite this article: PALACIOS, E. (2016): "Indicadores de responsabilidad tributaria en las Fundaciones acogidas a la Ley 49/2002. Especial referencia a las Fundaciones de competencia estatal", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 88, 127-164.

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa
ISSN edición impresa: 0213-8093. ISSN edición online: 1989-6816.

© 2016 CIRIEC-España
www.ciriec.es www.ciriec-revistaeconomia.es

Indicadores de responsabilidad tributaria en las fundaciones acogidas a la Ley 49/2002. Especial referencia a las fundaciones de competencia estatal

Esteban Palacios Ronda

RESUMEN

En este presente trabajo se formulan indicadores de responsabilidad tributaria de las fundaciones como mecanismo de prevención de las contingencias fiscales que pudieran recaer tanto sobre estas entidades como sobre sus patronos y mecenas. Se completa así la literatura existente centrada en los ámbitos de gestión y financiero.

Paralelamente, una actuación transparente de las fundaciones exige que el grado de cumplimiento de estos indicadores, sea visible por los terceros en general y por los donantes o mecenas en particular, debiéndose dar razón de dicho cumplimiento atendiendo a los distintos destinatarios de la información a suministrar.

A tal fin, y siguiendo la metodología utilizada por la AECA en su Documento «Indicadores para las Entidades sin Fines de Lucro», se elaboran cuatro indicadores relativos a el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley de Régimen fiscal de las entidades no lucrativas y de los incentivos fiscales al mecenazgo, la valoración y registro de las operaciones con partes vinculadas, la responsabilidad de la Fundación derivada de su participación en sociedades o de su condición de administrador societario y a la percepción de donativos y otros ingresos a título lucrativo. Los instrumentos elaborados redundarán en la protección del patrimonio fundacional y, en última instancia, en la visibilización de su actuar por parte de la ciudadanía.

PALABRAS CLAVE: Fundación, Patronos, Responsabilidad tributaria, Transparencia, Indicadores.

CLAVES ECONLIT: L31, K34, H32.

Cómo citar este artículo / How to cite this article: PALACIOS, E. (2016): “Indicadores de responsabilidad tributaria en las Fundaciones acogidas a la Ley 49/2002. Especial referencia a las Fundaciones de competencia estatal”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 88, 127-164.

Correspondencia: Esteban Palacios Ronda, Profesor asociado Facultat d'Economia Universitat de València. E-mail: Esteban.Palacios@uv.es.

EXPANDED ABSTRACT

Indicators of tax liability in foundations covered by Law 49/2002. Special reference to the National Law of Foundations

Objectives

The current configuration of foundations as genuine economic operators, directly or through their participation in commercial companies, has led to a widening of the extent of their responsibility. In this paper, tax liability indicators are formulated as a mechanism for the prevention of tax contingencies that may fall on these foundations and, consequently, on their patrons or sponsors.

Design / Methodology / Approach

With the above objective in mind, we analyze the sources of regulations whose contravention could extend their responsibility. To this end, after referring to the responsibility of the Patrons established in the National Law of Foundations (LF), we focus on Law 58/2003 General Tax (LGT), the Law on Prevention of Money Laundering and on financing terrorism (LPBC), Law 27/2014 on Corporate Income Tax (LIS) and, lastly, Law 49/2002 on Taxation of non-profit organizations and tax incentives for patronage (LRF) -ENL). We will thus be able to formulate the indicators that give title to this work and to establish the resulting conclusions.

The Spanish Association of Accounting and Business Administration (AECA) defines indicators as "instruments of measurement of both quantitative and qualitative aspects, which can be used as a guide for comparison or measurement so as to order, control or evaluate some reality, attribute or information (...) ". Using the methodology established by the AECA in its Document "Indicators for Non-Profit Organizations", we carry out our formulation, adding a descriptor to the indicator model developed in the reviewed document: the regulations that support them.

Results / Research Limitations / Implications

In the field of taxation, the law considers both the principal debtors and other persons or organizations (article 43.1 LGT) as being responsible for tax debt ,whether it be jointly or severally.

Thus, art. 42.1.a) of the LGT grants the condition of joint and several responsibility for the tax debt to those who cause or actively collaborate in the execution of a tax infraction, thus extending their responsibility. Similarly, art. 42.2 includes a series of joint and several liability assumptions concerning those responsible for the depletion of an asset to the detriment of the payment of taxes and where reimbursement is demanded.

Regarding the regime of subsidiary liability, the LGT considers the legal or de facto administrators of legal organizations to be jointly and severally liable, as it is now in the interests of and in accordance with certain assumptions (Articles 43.1 a) and b) and 43.2).

Thus, points g) and h) of art. 43.1 LGT, through the application of the doctrine of lifting the corporate veil, establish the responsibility for debts and tax penalties as being with the persons or organizations in control and, similarly, the responsibility of the latter and other non-corporate organizations for the debts of the former.

The LGT defines taxpayers as those agents succeeding natural and corporate persons because of the outstanding tax obligations of the latter. In the case of individuals, it is assumed that on the death of the taxpayer, the outstanding tax obligations will be transmitted to the heirs. Acceptance of inheritances by foundations is understood to be done always with benefit of inventory. This circumstance does not exempt them from the obligation of the organization, resulting in application, and if applicable, the requirement of liability of the patrons that could be derived from art. 1024 CC.

In the case of successors of legal organizations, the LGT distinguishes between: the outstanding tax obligations of companies and legal organizations dissolved and liquidated (depending on whether or not the law limits the liability of shareholders); those cases of extinction or dissolution without liquidation of companies and organizations; and those cases of dissolution of foundations. After the dissolution, the outstanding tax obligations are charged to the recipients of the assets and rights.

In the scope of the LPBC, it is established that foundations, as taxpayers, must analyze the main risks that they may face and that may vary according to the type of business, products and clients with whom they establish business relations.

Crucially, foundations must comply with the requirements laid down in the LF or in the corresponding regional regulation. Once recognized as a foundation, it should come under the application of Law 49/2002. This regime is applicable to foundations that, in compliance with the established requirements, opt in and communicate this option to the Ministry of Finance. The contravention of such requirements will mean the organization has the obligation to pay all the corresponding payments along with the applicable interest arrears.

At the same time, the administrative body could incur subsidiary or joint and several tax liability from its status as patron if it is charged with active collaboration in the deviation from the law by the foundation.

Lastly, donors and sponsors must regularize the unpaid tax amount as well as default interest payments corresponding to their tax return self-assessments that may result from the loss of the especially privileged ENL status.

In other respects, foundations, as payers of corporation income tax, will determine the tax base of corporate tax, based on the accounting result (surplus) quantified in accordance with the General Accounting Plan for non-profit organizations corrected by the implementation of the adjustments established both in the LIS and, given its special Law status, in Law 49/2002. In this proceeding, particular attention must be paid to the general principle of substance over form with special consideration for the effects that the absence of profit motive has on the determination of the prices of these organizations and, in particular, the delimitation and quantification of so-called transactions between related par-

ties. Depending on the circumstances in each case, their delimitation will require dealing with: Patrons, founders, investees and persons or organizations where there is a link defined by the existence of a significant influence.

Lastly, the LRF-ENL regulates the tax incentives applicable to gifts, donations and contributions (irrevocable, pure and simple) that are made in favor of the so-called "patronage beneficiaries", as well as the tax regime of so-called "other forms of patronage"; namely: agreements for business collaboration in activities of general interest, expenditure on activities of general interest and programs to support events of exceptional public interest.

After this overview of legislation, the indicators which are the objective of this paper can be developed; their definition, purpose, formulation, data origin, unit of measurement, reference base, periodicity and sources of verification having already been explained in the main body of the article. Thus:

First.- Are there sections specified in the report which include information required by the tax legislation in order to be able to qualify as non-profit organizations for the purposes of Law 49/2002?

Second.- Are all operations carried out with related parties detailed and quantified, expressing the policy of prices followed and recording active and passive interests which have accrued, if any?

Third.- Is there sufficient evidence of possible tax contingencies in the main office of the companies or with their administrator?

Fourth-One.- Are the gifts, donations and contributions received irrevocable, pure and simple, and do they lead to an increase in wealth for the foundation?

Fourth-Two.- Are the requirements for the acquisition of inheritances or legacies being fulfilled to the benefit of inventory?

Fourth-Three.- Are there outstanding tax obligations in the organizations which benefit from assets as a result of dissolution of the organization now dissolved?

Fourth-Four.- Are there records kept with the identification of all persons who contribute or receive funds or resources free of charge from the foundation and is a correct reason given for them in the informative statements?

Practical conclusions and original value

The indicators formulated constitute a mechanism for the prevention of tax contingencies that could fall on foundations, their patrons or sponsors. At the same time, their significance, bearing in mind the different users of the information to be provided (on their websites or in their informative publications) will improve the visualization of their action. In our formalization of unique indicators of tax liability, we have followed the system established by the AECA. This is justified both in the success of the construction of the existing indicators and in the desirability of maintaining a formal coherence with them. The indicators now developed (exclusively in the area of taxation) complement the existing literature (focusing on global, management, financial, transparency, project, structural and corporate social responsibility aspects) and their observance will increase transparency, security and confidence in those who deal with foundations.

KEYWORDS: Foundation, Patrons, Tax Responsibility, Transparency, Indicators.

1.- Introducción

El riesgo que, derivado de su actuar, soportan fundaciones, patronos y mecenas, aumenta exponencialmente en la medida en que las fundaciones han dejado de ser simples titulares de patrimonios estáticos para convertirse en verdaderos operadores económicos en el mercado. Por ello, doctrina e instituciones han elaborado diferentes indicadores de responsabilidad que afectan a los ámbitos de gestión y financiero.

Pese a lo acertado de su construcción, las formulaciones existentes se han centrado los aspectos “globales, de gestión, financieros, de transparencia, de proyectos, de estructura y de Responsabilidad Social Corporativa”, relegando, pese a su evidente trascendencia, la vertiente tributaria. De esta manera constituye el objeto de este artículo la formulación de indicadores de autoevaluación de la responsabilidad y transparencia tributaria de las fundaciones.

Con este propósito, analizaremos las fuentes normativas de cuya contravención puede derivarse esta responsabilidad. Así, consideraremos la responsabilidad de los Patronos establecida en la Ley de Fundaciones de competencia estatal (Epígrafe 2), la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Epígrafe 3), la Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la financiación del terrorismo (Epígrafe 3 in fine). La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (Epígrafe 4). La Ley 49/2002, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Epígrafes 5 y 6). Estaremos así en disposición de formular los indicadores que dan título a este trabajo (Epígrafe 7) y establecer las conclusiones a que hubiere lugar (Epígrafe 8).

Los indicadores construidos son los siguientes: **1.- Cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley de Régimen fiscal de las entidades no lucrativas y de los incentivos fiscales al mecenazgo; 2.- Valoración y registro de las operaciones con partes vinculadas; 3.- Responsabilidad de la Fundación derivada de su participación en sociedades o de su condición de administrador societario; 4.- Percepción de donativos y otros ingresos a título lucrativo: 4.1.- Naturaleza de las adquisiciones por herencia, donación o legado; 4.2.- Sucesores de personas físicas y obligaciones tributarias pendientes del causante; 4.3.- Beneficiaria de la disolución de otras entidades no lucrativas; 4.4.- Obligaciones formales. Otras obligaciones.**

2.- Responsabilidad de los Patronos en la Ley de Fundaciones de competencia estatal

Por definición, corresponde al Patronato la obligación de cumplir los fines fundacionales, administrando con la diligencia de un representante leal los bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad, manteniendo el rendimiento y utilidad de los mismos en los términos establecidos en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (LF).

De manera similar a lo que acontece con el administrador societario, existe una responsabilidad autónoma para el Patronato frente a la fundación, que busca resarcir de los daños y perjuicios causados por actos contrarios al ordenamiento jurídico o a los Estatutos o por los actos realizados sin la diligencia propia de un representante leal (art. 17.2 LF).

Paralelamente, el art. 1107 del Código Civil (CC) delimita las consecuencias derivadas de la anti-juridicidad de dichas acciones u omisiones. Así, mediando culpa -falta de la diligencia debida- los daños y perjuicios de que responde el patrono son los previstos o que se hayan podido prever al tiempo de constituirse la obligación y que sean consecuencia necesaria de su falta de cumplimiento. Por contra, en caso de dolo, entendido como conocimiento de la ilicitud del acto y la voluntad de efectuarlo, su responsabilidad alcanzará a todos los daños que conocidamente se deriven de la falta de cumplimiento de la obligación.

En todo caso, la responsabilidad de los Patronos frente a la fundación va a pivotar en torno al grado de cumplimiento del citado deber de diligencia. Rivero (2001: 744) señala que «los criterios de diligencia exigible -además de los de lealtad, próxima a la buena fe y standards jurídicos semejantes- habrán de relacionarse, por lo abstracto, de suyo, de la diligencia, con los casos concretos de cada caso y fundación (objeto y actividad, estructura de la misma, patrimonio y medios materiales, número de beneficiarios, etc.), y posición de los patronos dentro del órgano de gobierno con una valoración más objetiva que subjetiva, lo que no se opone a que también deba ser considerada la función y competencias concretas según estatutos que tengan el o los patronos cuestionados. En este último aspecto no podrá prescindirse, igualmente, de la referencia que puedan hacer los estatutos a las facultades y deberes de los patronos».

Sin embargo, a diferencia de lo que establece la Ley de Sociedades de Capital -LSC- (RD Legislativo 1/2010, de 2 de julio), no existe en la LF una regulación expresa de la responsabilidad individual de los patronos por los daños causados a terceros (asimilable a la acción individual de responsabilidad del art. 241 LSC), ni una responsabilidad por deudas equiparable a la prevenida en el art. 367 LSC, por lo que la acción de responsabilidad a entablar por terceros que acrediten un interés legítimo (una lesión en su patrimonio) deberá seguir el régimen general de la responsabilidad civil común. En consecuencia, rechazada la aplicación analógica, procede dirimir las responsabilidades en

que pudieran incurrir los Patronos acudiendo al art. 1902 CC el que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado. Esta obligación es exigible no sólo por los actos u omisiones propios, sino por los de aquellas personas de quienes se debe responder (art. 1903-1º CC).

En el ámbito autonómico merece especial mención la Ley 4/2008, de 24 de abril, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, del libro tercero del Código civil de Cataluña, relativo a las personas jurídicas (Capítulo II del Título III), en la que la «diligencia de un representante leal» exigible al Patrono (art. 17.1. LF) se identifica con «la diligencia de un buen administrador» (art. 332-8.1 Ley 4/2008). Este texto dispone expresamente que «la acción de responsabilidad por daños a la fundación es independiente de la que corresponda a cualquier persona por actos u omisiones de los patronos que hayan lesionado sus derechos e intereses» (art. 322-11.5).

3.- Responsables y sucesores tributarios en la Ley General Tributaria (LGT)

3.1. Responsables tributarios

La ley puede configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades (art. 43.1 LGT). A diferencia de lo que ocurre con los sujetos pasivos, las prestaciones pecunarias exigibles a los responsables no derivan de la realización por los mismos del hecho imponible ni del carácter de sustituto de quien posea una capacidad económica sujeta a tributación, sino del hecho de que la ley los ha colocado, bien subsidiaria bien solidariamente, junto a los deudores principales; alcanzando su responsabilidad, salvo lo dispuesto en el ap. 2 del art. 42 LGT, a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario. No obstante, dichos obligados tributarios tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil (art. 41.6 LGT).

Como indica Cayón (2011) la naturaleza de la acción de reembolso del responsable frente a los obligados principales u otros responsables «no es tributaria, sin que exista regulación al margen de la mera declaración de su existencia, sino antes bien, una remisión a la jurisdicción ordinaria (...). El reconocimiento general de la doctrina es que se ha producido un enriquecimiento injusto para el obligado principal cuando el responsable hubiese pagado una obligación nacida a cargo de aquél. Ello porque se dan los dos requisitos que fundamentan esta acción: un desplazamiento patrimonial e inexiste-
cia de causa que justifique el desplazamiento anterior».

El art. 42.1.a) de la LGT otorga la condición de responsables solidarios de la deuda tributaria a las personas o entidades que causen o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad se extenderá también a la sanción, precisamente porque la contribución del declarado responsable a la comisión de la infracción lo que determina su responsabilidad solidaria respecto del pago de la misma (SAN, de 19 de diciembre de 2011, Rec. núm. 571/2010).

Señala Caamaño (2016: 144) que «el aspecto modal que incorpora la redacción del art. 42.1.a) con la expresión “activamente”, por tanto, incide en la relación directa que ha de existir entre la conducta del responsable y el resultado antijurídico tipificado como infracción (...). El supuesto de la responsabilidad de los administradores descansa sobre conductas pasivas, entendiendo por tales las que son consecuencia del incumplimiento del deber de vigilancia que recae en los mismos, mientras que la responsabilidad derivada de la condición de “coautor” o “colaborador activo” exige una intervención del responsable directamente participativa, mediante una actuación, además de consciente, constructiva de la realización del tipo infractor (...). Corolario de lo anterior es que solo podrá ser declarado responsable solidario de las deudas contraídas y de las sanciones impuestas a otro quien evide un especial animus en su participación en las infracciones cometidas por éste, esto es, en haber “colaborado activamente”, o sea, participado directa, intencional y constructivamente en las conductas tipificadas como infracción».

Igual responsabilidad solidaria de la deuda tributaria recae sobre quienes sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas (art. 42.1.c LGT), por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio.

No mediando transmisión jurídica, la existencia de sucesión empresarial debe obtenerse del análisis conjunto de los elementos o indicios concurrentes en el concreto supuesto que se enjuicie, entre otros, la vinculación familiar entre los socios de las sociedades intervenientes, la identidad real de objeto social, etc. (STS, de 21 de junio, Cas. 416/2011).

Existen además una serie de supuestos de responsabilidad solidaria concernientes a las personas o entidades que sean responsables de un vaciamiento patrimonial en perjuicio de la acción recaudatoria y cuyo resarcimiento les es exigido. Así, el art. 42.2 recoge el proceder antijurídico de las personas o entidades que: a) Sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria; b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo; c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía; d) Las depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

Su responsabilidad alcanza al pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, y ello por cuanto el derecho de cobro perjudicado es la totalidad del crédito tributario, si bien hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.

En cuanto al régimen de responsabilidad subsidiaria, el art. 43.1 de la LGT, otorga la condición de responsable subsidiario, por lo que ahora interesa, a los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas a determinados sujetos así como a las personas o entidades en las que concurra una voluntad rectora común respecto de los débitos bien de la sociedad dominante bien de la dominada.

Por lo que a los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas se refiere, procede distinguir la casuística siguiente:

(i) Los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones (art. 43.1.a LGT). Como señala Lamoca (2013: 149), «al administrador se le exige en el desempeño de su cargo la diligencia de un ordenado empresario y la atención informada acerca de la marcha de la sociedad (art. 225 LSC), siendo necesario que la inobservancia de este deber se vincule al incumplimiento tributario sancionable radicado en la entidad, si se pretende derivar la acción de cobro sobre el administrador al amparo de este precepto; esto es, la infracción tributaria de la persona jurídica debe estar de algún modo conectada a la omisión o realización negligente (por incorrecta o insuficiente) de las actuaciones que corresponden al administrador y que si se hubiesen efectuado de una manera adecuada determinarían la inexistencia de conducta sancionable».

(ii) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago (art. 43.1.b LGT) (Vid. STSJ de Cataluña, de 23 de febrero de 2012, Rec. núm. 1331/2008, FD Cuarto).

(iii) Los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a los trabajadores, profesionales u otros empresarios cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación [art. 43.2 LGT] (STA 136/2011, de 18 de julio, Mercantil nº1-Las Palmas de Gran Canaria).

En lo concerniente a la responsabilidad de las personas o entidades en las que concurra una voluntad rectora común respecto de los débitos bien de la sociedad dominante bien de la dominada, las letras g) y h) del art. 43.1 LGT establecen la garantía del crédito tributario mediante la aplicación de la figura del levantamiento del velo. A tal fin, se extiende la responsabilidad por las deudas y sanciones tributarias de determinados obligados a las personas o entidades que posean su control (letra h) y, paralelamente, la responsabilidad de estas últimas y de otras entidades carentes de personalidad, por los débitos de las primeras (letra g).

Siguiendo a Sánchez (2008: 19), en las letras g) y h) del art. 43.1 «se describen dos casos distintos en los que la entidad es utilizada aparentemente para ocultar una diversa realidad material. Por un lado, se crea la apariencia de la entidad jurídica para que asuma la condición de sujeto obligado, cuando la realidad material ocultada es la existencia de una o varias personas físicas o jurídicas que son las que realmente resultarían obligadas. Se trata de una persona jurídica pantalla que asume formalmente las obligaciones tributarias (...). Por otro lado, se crea la apariencia de que la persona jurídica es titular de derechos o bienes que en realidad son o están controlados por el obligado tributario (...). La persona jurídica actúa como refugio del activo del obligado, ostentando una titularidad que no posee realmente».

3.2. Sucesores tributarios

La LGT establece como obligados tributarios, en defecto del obligado principal, a quienes sucedan a las personas, físicas (art. 39) o jurídicas (art. 40), por las obligaciones tributarias pendientes de éstas y con independencia de que, a la fecha de la muerte del causante o en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad, la deuda tributaria no estuviera liquidada (arts. 39.2 y 40.2 LGT). Así, el sucesor se subroga en la misma posición jurídica que la del desaparecido deudor originario, sin que sea menester acto administrativo de derivación de las obligaciones materiales o formales pendientes del deudor primigenio. Paralelamente, el sucesor carece de la acción de reembolso o repetición frente al deudor inicial de la que sí dispone el responsable.

En lo atinente a la sucesión de las personas físicas, se previene que a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia (art. 39.1).

Tratándose de sucesores de personas jurídicas el art. 40 LGT distingue entre:

a) Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley (art. 40.1 primer párrafo).

b) Tratándose de sociedades y entidades en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento (art. 40.1 segundo párrafo) (SAN 5170/2013, de 2 de diciembre, Rec. núm. 414/2012).

c) En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad y entidad con personalidad jurídica (art. 40.1).

d) En los casos de disolución de fundaciones las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades (art. 40.4).

En el ámbito de prevención del blanqueo de capitales, la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, establece que las fundaciones, en tanto sujetos obligados, habrán de analizar los riesgos principales a los que se enfrentan y que variarán en función del tipo de negocio, de productos y de clientes con los que establecen relaciones de negocio.

4.- Ley de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (LRF-ENL)

Sustantivamente las fundaciones deben cumplir los requisitos prevenidos en la LF o en la correspondiente norma autonómica. Una vez conceptualizada como tal la fundación, cabe la aplicación de la Ley 49/2002. Pero debemos tener en cuenta que el régimen regulado en la LRF-ENL es voluntario, y recaerá sobre aquellas fundaciones que, cumpliendo los requisitos en ella establecidos, opten por él y comuniquen esta opción al Ministerio de Hacienda. La justificación de dichos requisitos obedece, según su Exposición de Motivos, a la intención de asegurar que las rentas que obtengan las ENL se destinen a fines y actividades de interés general.

Ejercitada la opción, la aplicación de este régimen especialmente privilegiado requiere de la observancia de los requisitos establecidos en el art. 3 de la Ley 49/2002 y concernientes a: (i) persecución de fines de interés general, (ii) destino de un porcentaje de sus rentas e ingresos a la realización de dichos fines, (iii) relación entre las explotaciones económicas desarrolladas y su objeto o finalidad estatutaria, (iv) destinatarios y beneficiarios de la actividad, (v) gratuidad del cargo de Patrono, (vi) destino del patrimonio en caso de disolución, (vii) inscripción registral y (viii) cumplimiento de sus obligaciones contables, de rendición de cuentas y elaboración de una memoria económica.

5.- Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS)

El legislador dispensa un tratamiento privilegiado a las entidades no lucrativas tanto a través de la LIS (Capítulo XIV del Título VII: Régimen de entidades parcialmente exentas -arts. 109 a 111-) como, y de forma especialmente privilegiada, a través de la Ley 49/2002; corpus que, dado su carácter de ley especial, requiere la previa aplicación de la LIS para, posteriormente, atender a las particularidades contenidas en la citada LRF-ENL. El origen de este beneficio fiscal, como señala Jiménez Escobar (2006: 256), «responde a razones extrafiscales, en el marco de la utilización del tributo para conseguir otras finalidades establecidas en la Constitución (...). En particular, con su establecimiento se coadyuva a la implantación de los principios rectores de la política social y económica (arts. 39-52 de la Constitución), a la articulación Estado-Sociedad, propia del Estado social de Derecho (STC 18/1984), a través de una actuación armonizada de ambos, y a una mayor participación de los ciudadanos y de los grupos en que se integra en la vida económica, cultural y social (art. 9.2 de la Constitución)».

La determinación de la base imponible de la entidad se calculará (art. 10.3 LIS), a partir del resultado contable (excedente) cuantificado de acuerdo con el Plan General de Contabilidad de entidades no lucrativas (PC-ENL) corregido mediante la aplicación de los ajustes establecidos tanto en la LIS como en la Ley 49/2002. En este proceder se deberá atender, en particular, al principio general de prevalencia del fondo sobre la forma con especial consideración a los efectos que la ausencia de ánimo de lucro opera en la fijación de los precios de estas entidades.

Igual particularidad presentan las operaciones vinculadas; tales operaciones se valorarán por su valor de mercado, esto es, aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia. En aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia (art. 18.11 LIS).

A este respecto, la Consulta V0014/2012 resalta la circunstancia de que «las entregas de bienes y prestaciones de servicios se contabilicen por el importe acordado, siempre que respondan a la lógica que sostiene estas entidades, es decir, siempre que la diferencia sea a favor del beneficiario o usuario como expresión de la ayuda o servicio prestado por la entidad en cumplimiento de sus fines. Sin duda, la adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos viene impuesta por las características diferenciales del sujeto contable al que va dirigida dado que son entidades cuyo objetivo no es obtener un lucro comercial sino perseguir fines de interés general en beneficio de la comunidad. Por

ello, la NRV 8^a del RD 1491/2011 recoge, como criterio de valoración de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados en cumplimiento de sus fines, el valor convenido y no el valor razonable de la contrapartida recibida, tal y como queda recogido en la NRV 14^a del PGC, aprobado por el RD 1514/2007, de 16 de noviembre, aplicable, con carácter general, a los restantes sujetos contables. Lo anterior podría llevar a concluir que el valor de mercado de las operaciones realizadas por las entidades sin ánimo de lucro, en el marco de sus fines, coincide con su valor convenido siempre y cuando, la diferencia, en su caso, se traslade al usuario o beneficiario como expresión de la ayuda o servicio prestado en cumplimiento de sus fines».

6.- Incentivos fiscales al Mecenazgo

El Título III de la Ley 49/2002 regula los incentivos fiscales aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo los requisitos establecidos en dicho Título, se hagan en favor de las denominadas «entidades beneficiarias del mecenazgo», entre las que se encuentran las fundaciones a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de Ley (“Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos”).

El mecenazgo consiste [Carbajo (2006: 74)] en «...la participación privada en la realización de actividades de interés general», art. 1.1-II, in fine, Ley 49/2002, y viene a simbolizar la necesidad y el convencimiento que tienen las personas, físicas o jurídicas, particulares, empresarios o profesionales, de no limitarse en sus actividades a la búsqueda de su bienestar o beneficio personal, sino de trasladar hacia la sociedad, apoyando a entidades surgidas de la misma, articuladoras de la sociedad civil».

Esta participación privada en actividades de interés general es vista por Pedreira (2003: 31) como «una nueva modalidad de “privatización” de funciones públicas, que el Estado protege, a la vez que controla, mediante la concesión de diversos beneficios tributarios a quienes colaboran económicamente en ciertos y determinados actos o actividades de interés general».

Paralelamente, el Capítulo III de este Título III de la Ley 49/2002, regula el régimen fiscal de las denominadas «otras formas de mecenazgo»; a saber: los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (art. 25), los gastos en actividades de interés general (art. 26) y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público (art. 27).

La diferenciación entre las actividades recogidas en los Capítulo II y III es obvia y responde, Bergós (2005: 1064), «al deseo del legislador de diferenciar, una serie de actuaciones que basadas en la existencia de una contraprestación, cuando menos mediata, encuentran difícil acomodo en la concep-

ción tradicional, pura, de “mecenazgo” dominada por el carácter altruista y el ánimo de liberalidad. No obstante, la consecución del interés general que preside estas actuaciones las hace igualmente merecedoras de protección por parte de los poderes públicos».

Así, en virtud de los «convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general», las fundaciones, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador en dichas actividades.

Tratándose de «gastos en actividades de interés general», es el empresario quien por sí o en colaboración con una entidad no lucrativa, realiza directamente los gastos para los fines de interés general a que se refiere el art. 3.1 de la Ley 49/2002. Para la determinación de la base imponible del IS, del IRNR de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del IRPF, tendrán la consideración de deducibles los gastos realizados para los fines de interés general a que se refiere el art. 3.1º de la LRF-ENL.

Y por último, el art. 27 de la Ley 49/2002 regula los denominados «programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público», definiéndolos como el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley.

7.- Formulación de indicadores

Sintetizada, con la necesaria brevedad, los elementos normativos de los que puede derivar responsabilidad para la fundación, sus patronos o mecenas, podemos proceder a la formulación de indicadores de responsabilidad tributaria, en la convicción de que una fácil visualización por la ciudadanía del complejo ámbito normativo de los indicadores que vamos a construir redundará en la confianza de los terceros en estas entidades a la par que actuará como mecanismo preventivo de posibles contingencias fiscales y, en última instancia, permitirá la protección del patrimonio fundacional.

Lógicamente, el principio de transparencia no puede ser sinónimo de claridad absoluta sino que ha de ser tamizado, en primer lugar por otros principios que, como el derecho a la intimidad, son igualmente merecedores de protección. Además, la necesidad de diferenciar los distintos destinatarios de la información debe, en segundo término, modular la información a suministrar.

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas define los indicadores como «instrumentos de medición de aspectos tanto cuantitativos como cualitativos, que pueden usarse como guía de comparación o medida para ordenar, controlar o valorar alguna realidad, atributo o información (...»). Los indicadores, continua el citado documento, deben recoger la siguiente información: «a) Su definición, para precisar su contenido, b) Su finalidad, para saber por qué y para qué se aplica, c) Su formulación, para identificar las variables que lo conforman, d) La procedencia de aquellos datos que se consideren más adecuados para ser empleados en la formulación, e) Su unidad de medida, para percibir su magnitud, f) Su base de referencia, para evaluar y comparar la información que proporcionan, g) Su periodicidad, en función de su necesidad y h) Sus fuentes de verificación, que acrediten la calidad de datos». (Documento AECA núm. 3 (2012) «Indicadores para Entidades Sin Fines Lucrativos»).

«Para dar cumplimiento a esta propuesta, la Comisión de Entidades Sin Fines Lucrativos de AECA (en adelante, la Comisión) ha elaborado para cada indicador la información que se incluye en la siguiente tabla»:

<i>Denominación</i>	<i>Nombre del indicador.</i>
<i>Código</i>	<i>Código de identificación según clasificación consensuada.</i>
<i>Tipo de indicador</i>	<i>Según clasificación consensuada.</i>
<i>Finalidad</i>	<i>Propósito y objetivos del indicador.</i>
<i>Formulación</i>	<i>Método de obtención o cálculo.</i>
<i>Origen de datos</i>	<i>Procedencia o fuente de los datos utilizados en la formulación.</i>
<i>Unidad de medida</i>	<i>Base de la expresión cuantitativa o cualitativa del indicador.</i>
<i>Base de referencia</i>	<i>Expresión o valor óptimo más frecuente.</i>
<i>Periodicidad</i>	<i>Espacio de tiempo al que se refieren los datos.</i>
<i>Verificación</i>	<i>Procedimiento de contraste de los datos.</i>

Siguiendo, para mayor claridad, la estructura seguida por el AECA, y sobre la base del complejo normativo anteriormente expuesto, podemos construir las siguientes formulaciones, añadiendo un descriptor al modelo de indicador formulado en dicho documento: la normativa tributaria que les da soporte.

7.1. Cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley de Régimen fiscal de las entidades no lucrativas y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Indicador Primero)

Tratándose de un régimen fiscal privilegiado, el primer indicador a construir ataúe a la verificación del cumplimiento de los requisitos que deben reunir las fundaciones para poder acogerse al mismo.

Así, junto a la obligación, intrínseca a su propia naturaleza, de perseguir fines de interés general (art. 3.1º), las fundaciones han de destinar a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 del resultado de las explotaciones económicas que realicen y de los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto minorados en los gastos realizados para su obtención. El importe restante, es decir, el que no ha sido aplicado a los fines de interés general, se ha de destinar a incrementar la dotación patrimonial o las reservas (art. 3.2º).

Siguiendo a Blázquez y Martín (2012: 57) «si legalmente las ENL no pueden distribuir las rentas, es lógico que la norma por la que se rigen imponga un destino alternativo a las mismas. Por ello se les impone destinar sus rentas a la realización de actividades de interés general. Esta exigencia resulta coherente con el fin perseguido por la Ley 49/2002, como es incentivar la realización de este tipo de actividades, pues este es el modo de asegurarse que las mismas se lleven a cabo (...). En este sentido, entendemos que toda ENL favorecida por los beneficios fiscales no solo lo está por carecer de fin de lucro sino, sobre todo, por el destino que da a sus rentas. Pero, además de esta finalidad consustancial a toda ENL, también se le permite otro destino secundario -desde un punto de vista cuantitativo- como es el de destinar las rentas obtenidas a aumentar sus recursos. Pues bien, en este contexto, la Ley 49/2002 obliga a las ENL a destinar como mínimo el 70 por 100 de las rentas obtenidas a la realización de fines de interés general en el plazo de cinco años (el año en curso más cuatro adicionales). El resto se destinará a incrementar la dotación patrimonial o a las reservas o bien ambas posibilidades».

En tercer lugar, se previene la prohibición del ejercicio de explotaciones económicas extrañas a los fines de interés general que las definen con las excepciones prevenidas en el art. 3.3º de la LRF-ENL.

Por su parte el art. 3.4º dispone, con las salvedades que en el mismo se recogen, que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios. Como indica Eseverri (2008: 707) «la razón de esta prohibición hay que entenderla unida a los fines de interés general perseguidos por estas entidades, dado que si su creación viene motivada para la asistencia o atención a los intereses privados -y privados son los que

propenden a proporcionar protección a los miembros de una familia, amparándose en los beneficios fiscales ofertados por la legislación vigente-, es palmario que esa fundación no atiende a los intereses públicos de la colectividad sino a los privados de un grupo familiar, lo que resulta contradictorio con el principio fundacional que debe presidirla».

Respecto al Patronato, se estable la gratuitad de los órganos rectores, si bien los patronos podrán ser retribuidos por el desempeño de servicios distintos de los propios del cargo. Dicha gratuitad se extiende a los administradores de entidades mercantiles que representen a las entidades sin fines lucrativos que participen en su capital (art. 3.5º).

Como prolongación del requisito relativo al destino de las rentas e ingresos obtenidos, se prevé que el patrimonio de estas entidades en caso de disolución, tenga como destinatario otra entidad beneficiaria del mecenazgo de las definidas en la Ley, o bien una entidad pública, de naturaleza no fundacional, que persiga también el interés general. Esta regulación se complementa con la previsión expresa de la pérdida del régimen fiscal especial para las entidades cuyo régimen jurídico permita la reversión del patrimonio de la entidad, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo (art. 3.6º).

Con esta reserva, señala Martín (2003: 52), la Ley 49/2002 «completa la exigencia de su art. 3.2, relativa al destino de las rentas e ingresos a los fines de la entidad y el resto de la dotación patrimonial, una vez extinguida, la totalidad de su patrimonio ha de continuar destinándose a fines de interés general, en este caso, en sede de otra de las ESFL especialmente protegidas, que al legislador fiscal le merecen la suficiente confianza por cumplir los requisitos previstos en la propia ley».

Se establece igualmente el necesario cumplimiento de las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen (art. 3.8º), la rendición de cuentas (art. 3.9º), en ausencia de legislación específica, antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio, ante el organismo público encargado del registro en que deban estar inscritas (art. 3.7º).

Por último, se requiere la elaboración de una memoria económica anual que especifique, por categorías y proyectos, los ingresos y gastos del ejercicio y en la que se incluirá el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles (art. 3.10º).

A este respecto, el PC-ENL así como en el PC de Pequeñas y Medianas ENL establecen que la Memoria integrante de las cuentas anuales deberá incluir, en lo que ahora interesa, la siguiente información [Notas 16.b) y 12.b), respectivamente]: «en su caso, deberán especificarse los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. En particular, las entidades obligadas por la legislación fiscal a incluir la memoria económica en la memoria de las cuentas anuales incluirán la citada información en este apartado».

De la constatación de dicho cumplimiento dará razón siguiente indicador:

Denominación	Cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley de Régimen fiscal de las entidades no lucrativas
Código	IRTT-1
Tipo de indicador	Indicador de responsabilidad y transparencia tributaria
Finalidad	Verificar que se cumplen los requisitos exigidos para acogerse al régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002
Formulación	¿Se especifican los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre?
Normativa	<ul style="list-style-type: none"> - Artículos 3 y 14 Ley 49/2002 - Artículo 3º Reglamento de la Ley 49/2002 - Artículo 17 Ley de Fundaciones - PC-ENL Contenido de la memoria: 16. Situación fiscal - PC-ENL Contenido de la memoria abreviada: 12. Situación fiscal - PC-PyM-ENL Contenido de la memoria: 12. Situación fiscal - PC-PyM-ENL Contenido de la memoria simplificada: 10. Situación fiscal
Origen de datos	Cuentas Anuales
Unidad de medida	Dicotómica (Sí / No)
Periodicidad	Anual
Base de referencia	Deberá ser afirmativo
Verificación	Cuentas Anuales; página web; Estatutos

La contravención de los requisitos acotados por el indicador así construido determinará para la entidad (art. 14.3) la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento por el IS, los tributos locales y el ITP y AJD, de acuerdo con la normativa reguladora de estos tributos, junto con los intereses de demora que procedan.

Esta obligación vendrá referida a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente en los términos del art. 3.2º y a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y a los cuatro anteriores, cuando se trate del incumplimiento del destino del patrimonio de estas entidades en caso de disolución (art.3. 6º), sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan.

Paralelamente, el órgano de administración podría incurrir en los supuestos de responsabilidad tributaria bien con carácter subsidiario derivada de su condición de Patrono bien, en su caso, de carácter solidario si se acredita su colaboración activa en la comisión del ilícito por la fundación.

Por último, los donantes y mecenas, deberán regularizar la cuota no ingresada así como los intereses de demora correspondientes a sus autoliquidaciones que pueden derivarse de la pérdida de la condición de ENL acogida a la Ley 49/2002.

Marín Dégano (2015: 159), al analizar la RTEAC, de 5 de enero de 2015, RG 1975/2013, -por la que se rechaza en sede del mecenas la deducción de un donativo efectuado a una fundación que, reuniendo los requisitos del art. 3, no había ejercitado la opción exigida en el art. 14 de la Ley 49/2002-, señala que «podría considerarse que la falta de comunicación sería un requisito procedural que (*en sede de la ENL*) no debería suponer la pérdida definitiva de la exención. El principio de proporcionalidad debería aplicarse en estos casos moderando las consecuencias de la omisión de la comunicación»; concluyendo que «en previsión de la situación que estamos comentando, el donante podría establecer la siguiente condición resolutoria: realizo la donación siempre que la entidad no lucrativa cumpla con los requisitos del art. 3 en ese ejercicio. En nuestra opinión, esta donación debería ser deducible, pues tiene las mismas características que las puras y simples -a pesar de incluir tal condición- siendo plenamente eficaz desde el momento en que se efectúa».

7.2. Valoración y registro de las operaciones con partes vinculadas (Indicador Segundo)

El segundo indicador a construir busca analizar la valoración y registro con las operaciones vinculadas. Así, en el desarrollo de su actividad, la entidad establecerá relaciones con acreedores y proveedores, clientes y deudores, administraciones públicas, beneficiarios y usuarios. En este flujo de relaciones pueden intervenir personas vinculadas a la fundación, debiéndose eliminar de tales operaciones todo aquello en lo que haya influido la condición de parte vinculada y que, en consecuencia, desnaturalice la figura fundacional.

A este respecto, el perímetro de vinculación definido en el art. 18.2 LIS no puede ser miméticamente trasladado a las relaciones mantenidas por las fundaciones con terceros, sino que, atendiendo a la finalidad del precepto y a las peculiaridades de estas entidades, la existencia de vinculación ha de venir dada por la posibilidad de ejercer directa o indirectamente el control o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación en los términos de la Norma 13^a de elaboración de las Cuentas anuales del PC-ENL.

En el ámbito fundacional procede dilucidar la identidad entre las figuras del administrador y la de patrono. Señala Blázquez Lidoy (2004: 31) que el art. 43.1.a) y b) de la LGT se refiere a los administradores de las personas jurídicas «cuando no todos los que representan a las personas jurídicas son administradores. El término administrador se emplea en el ámbito de las sociedades mercantiles, pero no, por ejemplo en las fundaciones o en las asociaciones (...). Nos encontramos ante una norma con cierto carácter sancionador lo que a nuestro parecer impide acudir a una interpretación extensiva. Un administrador no es lo mismo que un representante legal y, por tanto, a todo aquel que no sea *administrador* no le será aplicable la responsabilidad subsidiaria de los administradores del artículo 43.1 a), sin perjuicio de que puedan ser causantes o colaboradores en las infracciones y su responsabilidad pueda venir de la mano del artículo 42.1 a)».

No obstante esta falta de precisión del legislador, cabría identificar, atendiendo a la finalidad de la norma (arts. 12 LGT y 3 CC), la relación sociedad/administrador con la correlativa a la de fundación/patrono. Dicha equivalencia derivaría de las funciones propias del Patronato, en tanto órgano de gobierno y representación de la fundación, a quien corresponde cumplir los fines fundacionales y administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, manteniendo el rendimiento y utilidad de los mismos. En este sentido, la Consulta V0653/2011, resuelve que «el apartado 3 del artículo 7.^º del TRLIS dispone que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades se designarán, abreviada e indistintamente, por las denominaciones sociedades o entidades a lo largo de la ley del Impuesto. En consecuencia, donde la norma se refiere a administrador y sociedad, el término ha de entenderse comprensivo de patrono y fundación, por ser ésta última sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades».

Sentado lo anterior, la vinculación entre los Patronos y la fundación, recaerá sobre operaciones ajenas a las funciones propias del cargo de Patrono, gratuito por naturaleza en los términos establecidos en la norma sustantiva (art. 15.4 LF) y la fiscal (art. 3.5º LRF-ENL). No obstante (art. 15.4.2º LF), y salvo que el fundador hubiese dispuesto lo contrario, el Patronato podrá fijar una retribución adecuada a aquellos los Patronos que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato, previa autorización del Protectorado (art. 28 LF), previniéndose así los conflictos de intereses entre el Patrono y la Fundación así como la transgresión del principio de gratuitad del cargo.

De igual manera, la LRF-ENL (art. 3.5.2º) contempla esta circunstancia; entendiendo la DGT que la contratación de los servicios profesionales del Patrono por parte de la fundación de cuyo órgano de gobierno forma parte o la existencia de una relación laboral entre el Patrono y la fundación, no suponen el incumplimiento del mencionado art. 3.5º siempre y cuando los trabajos desempeñados por el Patrono, en el marco de dicha relación, respondan a una prestación efectiva de servicios y sean totalmente distintos de las actuaciones que le competen en su condición de miembro del órgano de gobierno (Consulta 219/2000, de 15 de febrero).

Una vez delimitado el alcance de la vinculación del Patrono con la entidad que administra, todos los extremos de la operación de autocontratación o de remuneración al Patrono, y en particular su valoración, quedará acotada por los términos en los que haya sido autorizada por el Protectorado frente a la que no cabrá oponer la regla establecida en el art. 18.11 de la LIS.

Mayores prevenciones merece la posible equivalencia entre la condición de socio y la del fundador. Así, la relación de éste con la fundación dista de la propia de los accionistas o partícipes de las sociedades mercantiles en tanto propietarios de partes alícuotas del capital social. Las aportaciones efectuadas por el fundador quedan afectas de modo duradero a la realización de fines de interés general, bien al tiempo de su constitución bien durante la existencia de la fundación mediante la aportación de bienes y derechos por el fundador o por terceras personas, o que se afecten por el Patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales.

En sede fundacional, el criterio para delimitar la existencia de vinculación entre fundador y la entidad podría venir dado por sus derechos de votos en las decisiones del Patronato. En este sentido, cabría equiparar la referencia contenida en el hoy derogado art. 16.3 TRLIS: “en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento, o al 1 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado”, cabría equiparar la relación, decíamos, con el porcentaje que su aportación a la dotación fundacional representa respecto del importe total de la misma. No obstante, atendiendo a la modificación introducida por la Ley 27/2014 en relación al porcentaje ahora requerido (art. 18.2 LIS: en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento) hace que, la consideración de un determinado porcentaje de derechos de voto como criterio para delimitar la concurrencia de vinculación, resulte fácilmente soslayable.

En definitiva pues, la consideración del fundador (no patrono) como parte vinculada a la fundación en los términos del art. 18 LIS dependerá de la significatividad de la influencia que, en su caso, pueda ejercer sobre la entidad, en los mismos términos que cualquier tercero no patrono.

Por último, el ámbito de aplicación del criterio de valoración de las operaciones vinculadas se extiende igualmente a las relaciones de la fundación y las sociedades mercantiles en las que, de acuerdo con el art. 24.2 LF, pueda participar. A este respecto procede detenernos en la calificación a otorgar a las donaciones efectuadas por una sociedad íntegramente participada por una fundación. Así, si entendemos que la donación obedece a un ánimo de liberalidad por parte del socio, la misma daría derecho a la aplicación del régimen de mecenazgo prevenido en la Ley 49/2002. En otro caso, es decir, conceptualizada la operación como retribución de los fondos propios, no tendría en sede de la sociedad donante la consideración de gasto deducible (art. 15 a) LIS) si bien para la entidad dicho ingreso gozaría de la exención establecida en el art. 6.2º de la LRF-ENL o bien, tratándose de fundaciones sujetas al régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS, les resultaría de aplicación la exención para evitar la doble imposición sobre dividendos (art. 21 LIS).

A este respecto, siguiendo la literalidad de la Consulta V0982/2011, -relativa a la donación de un inmueble por una sociedad a su socio único (una fundación)-, dado que las donaciones recibidas por las sociedades de sus socios (NRV 18º PGC) tienen la consideración de mayores fondos propios, y no deben reflejarse como ingreso del ejercicio, dichas donaciones, en sede del socio-donante, tampoco darán lugar al reflejo de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, por lo que tendrán la consideración de distribución de fondos propios en favor del socio. La norma contable parece rechazar la posibilidad de que entre socio y sociedad pueda existir como causa del negocio la mera liberalidad. Asimismo, el marco conceptual de la contabilidad establecido en la primera parte del PGC, no considera como gasto las disminuciones del patrimonio neto de la empresa cuando tengan su origen en distribuciones a los socios en su condición de tales. En consecuencia, la entrega de determinados inmuebles por parte de la sociedad consultante en favor de su socio único (fundación) tendrá

la consideración de retribución de fondos propios, por lo que, en ningún caso, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el IS (art. 15.a LIS).

A tenor de lo expuesto el indicador que se formula es el siguiente:

Denominación	Valoración y registro de las operaciones con partes vinculadas.
Código	IRTT-2
Tipo de indicador	Indicador de responsabilidad y transparencia tributaria
Finalidad	Prevenir el uso indebido de la figura fundacional
Formulación	¿Se detallan y cuantifican todas las operaciones efectuadas con partes vinculadas, con expresión de la política de precios seguida y de registro de intereses activos y pasivos que, en su caso, se hubieren devengado?
Normativa	<ul style="list-style-type: none"> - Artículos 15.4, 24 y 28 Ley 50/2002, de Fundaciones. - Artículo 34 Reglamento de Fundaciones. - Artículo 3.5 Ley 49/2002, de Régimen fiscal de las entidades no lucrativas. - Artículo 43.1.g) y h) LGT - Artículos 17 y 18 Ley Impuesto sobre Sociedades - Artículos a 13 a 36 RIS - PC-ENL: <ul style="list-style-type: none"> • Normas de Reconocimiento y Valoración 10^a: 2.5. • Normas 11^a y 13^a de elaboración de las cuentas anuales. • Contenido de la memoria: 27. Operaciones con partes vinculadas. • Contenido de la memoria abreviada: 16. Operaciones con partes vinculadas. - PC-PyM-ENL: <ul style="list-style-type: none"> • Normas de registro y valoración 22^a (2.3). • Norma 10^a de elaboración de las cuentas anuales. • Contenido de la memoria: 16. Operaciones con partes vinculadas. • Contenido de la memoria simplificada: 13. Otra información.
Origen de datos	Cuentas anuales
Unidad de medida	Dicotómica (Sí / No)
Periodicidad	Anual
Base de referencia	Deberá ser afirmativa
Verificación	Cuentas anuales

7.3. Responsabilidad de la Fundación derivada de su participación en sociedades o de su condición de administrador societario (Indicador Tercero)

El tercer indicador construido deriva del nuevo ámbito de intervención de las fundaciones. Así, la introducción de la fundación en el tráfico mercantil puede realizarse de forma directa o mediante su participación en sociedades. No obstante (art. 24.3 LF), si la fundación recibiera por cualquier título, bien como parte de la dotación inicial, bien en un momento posterior, alguna participación en sociedades en las que deba responder personalmente de las deudas sociales, deberá enajenar dicha participación salvo que, en el plazo máximo de un año, se produzca la transformación de tales sociedades en otras en las que quede limitada la responsabilidad de la fundación.

A resultas de la tenencia de participaciones societarias deben establecerse las prevenciones a que se ha hecho referencia en el indicador anterior y que traen causa de la posible calificación de las transacciones con la sociedad participada (bien con carácter temporal o con vocación de permanencia) como operación vinculada.

Tratándose de inversiones financieras de carácter temporal, el art. 25 del RD 1611/2007, de 7 de diciembre, del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal (RF), establece la obligación del Patronato de emitir anualmente un informe acerca del grado de cumplimiento por parte de la fundación de los códigos de conducta aprobados en desarrollo de la DA Quinta “Restricciones relativas a las inversiones financieras temporales de entidades sin ánimo de lucro” del RD Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el TR de la Ley del Mercado de Valores, en cuya virtud, y por lo que ahora interesa, la CNMV, el BE y el Ministerio de Economía, aprobarán códigos de conducta que contengan las reglas específicas a las que deberán ajustarse las inversiones financieras temporales que hagan las fundaciones. Los órganos de gobierno de estas entidades deberán presentar un informe anual acerca del grado de cumplimiento de los citados códigos para que lo conozca el protectorado.

Los supuestos contemplados en los citados códigos de conducta responden al deber general que incumbe al Patronato de efectuar una ordenada gestión financiera de sus inversiones así como a la obligación a él impuesta de cumplir los fines fundacionales y administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, manteniendo el rendimiento y utilidad de los mismos, quedando alejada la gestión de dichas inversiones de los supuestos de participaciones societarias de los que se pudiera derivar la sucesión tributaria estudiada.

Distintas cautelas merece la tenencia de participaciones societarias adquiridas con vocación de permanencia o bien aquellos supuestos en los que la fundación es administrador de la sociedad participada. En estos casos, la diligencia del órgano de administración ha de salvaguardar el patrimonio fundacional ante la eventual sucesión de las obligaciones tributarias pendientes de sus participadas o, concurriendo en la fundación la condición de administrador societario, su posible sujeción al régimen de responsabilidad, solidaria o subsidiaria, en los términos establecidos en la LGT.

A tenor de lo expuesto, se ha construido el siguiente indicador:

Denominación	Responsabilidad de la Fundación derivada de su participación en sociedades o de su condición de administrador
Código	IRTT-3
Tipo de indicador	Indicador de responsabilidad y transparencia tributaria
Finalidad	Prevenir la responsabilidad tributaria de la fundación en su condición de accionista o administrador societario
Formulación	¿Hay evidencia suficiente sobre posibles contingencias fiscales en sede de las sociedades participadas o de las que es administrador?
Normativa	<ul style="list-style-type: none"> - Artículo 40.1, 2, 3 y 5 LGT - Artículo 43.1.a) y b) LGT - PC-ENL: Contenido de la Memoria - 10 - PC-ENL: Contenido Memoria Abreviada - 7 - PC-PyM-ENL: Contenido de la Memoria - 9 - PC-PyM-ENL: Contenido de la Memoria Abreviada – 4 y 13
Origen de datos	Cuentas Anuales
Unidad de medida	Dicotómica (Sí / No)
Periodicidad	Anual
Base de referencia	Deberá ser afirmativo
Verificación	Página web - Cuentas anuales; Patronato / Actas; Asesores externos

Se busca así evidencia suficiente de las posibles contingencias fiscales que traen causa de la transmisibilidad de las obligaciones tributarias de las sociedades en las que las fundaciones participan. Paralelamente, se intenta acotar la responsabilidad de la fundación derivada de la condición, en su caso, de administrador societario.

El primer objetivo se circunscribe a supuestos muy concretos: la fundación es perceptora de su alícuota cuota de liquidación de una sociedad en la que participa o bien es sucesora o beneficiaria en los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades. El segundo objetivo, y con mayor ámbito de aplicación, atañe a la responsabilidad de la fundación en tanto administrador de una sociedad.

Mediante los dos primeros indicadores hasta ahora formulados (cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 3 de la Ley 49/2002 y tratamiento de las operaciones vinculadas) podemos dar razón de las proposiciones en ellos contenidas a través de las cuentas anuales de las fundaciones. Sin embargo, la verificación de la casuística que ahora se aborda, es decir, el control de la gestión tributaria de las sociedades en las que participa o administra la fundación, resulta más incierta.

A este respecto, cabe plantearse si mediante la información a incluir en las cuentas anuales de las fundaciones, relativa a los “los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro” de los instrumentos financieros, a “las contingencias en las que se haya incurrido en relación con dichas entidades del grupo, multigrupo y asociadas” o “sobre cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los activos financieros, tal como litigios, embargos, etc.”, resulta explicitada la existencia de un conocimiento suficiente por parte del Patronato del cumplimiento de las obligaciones tributarias de las sociedades en las que participa o de las que es administrador la fundación.

La obligación de indicar los criterios contables aplicados, el importe de las correcciones o, en su caso, de las circunstancias de carácter sustantivo que afecten a los activos financieros a que se refiere el PC-ENL, resulta, a nuestro juicio, demasiado genérica como para entender que el test de deterioro a efectuar en los activos financieros o en sede misma de las participadas tenga el alcance suficiente para dar razón de las contingencias ahora analizadas por lo que, en consecuencia, y como desiderátum, debiera efectuarse mención expresa en la memoria a la gestión y control de las sociedades participadas o administradas.

Los supuestos de hecho establecidos en la Norma 11^a contenida en la Tercera Parte del PC-ENL (Normas de elaboración de las cuentas anuales), relativa a entidades del grupo, multigrupo y asociadas (la existencia de una relación de control, la actuación conjunta, la dirección única, la coincidencia de una mayoría de las personas que componen sus respectivos órganos de gobierno, el ejercicio de una influencia significativa, el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, la representación en el órgano de gobierno de la entidad participada, la participación en los procesos de fijación de políticas o la gestión conjunta) permiten colegir la existencia de un conocimiento suficiente del devenir de las entidades participadas o administradas, lo cual no esóbice para que estos extremos se expliciten en la formulación de las cuentas anuales.

Aceptado cuanto antecede, es evidente que un conocimiento más certero de la gestión del Patronato en relación con las sociedades en las que participe o de las que la fundación sea administrador vendrá dado por el contenido del Libro de Actas (art. 12 RF). Sin embargo, admitir el acceso de terceros a este libro registro excede los cánones de la debida actuación transparente por parte de las fundaciones pues, si bien la concreción del principio de transparencia va más allá del estricto cumplimiento del ordenamiento jurídico. De la misma manera, la exposición pública de la gestación de la voluntad fundacional quiebra la aplicación juiciosa del principio enunciado (TSJ de Madrid - Medidas Cautelares -259/2015, sobre la obligación de legalización de libros de los empresarios).

7.4. Percepción de donativos y otros ingresos a título lucrativo (Indicador Cuarto)

El último grupo de operaciones objeto de atención preferente ataÑe a la percepción de donativos y otros ingresos a título lucrativo y del que se derivarán cuatro indicadores. A este respecto, nos hemos referido a los «incentivos fiscales al mecenazgo», al régimen fiscal de las donaciones y aportaciones (art. 17), la base de las deducciones (art. 19), las actividades prioritarias de mecenazgo (art. 22), la justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles (art. 24) así como el régimen fiscal de las denominadas «otras formas de mecenazgo» (arts. 25 a 27).

Así, es menester efectuar el debido control de la valoración de los bienes y derechos percibidos, pues de su veracidad responderá la entidad beneficiaria quien, en su caso, podría ser declarada responsable solidario de la deuda tributaria y de la sanción atribuibles al mecenas que hubiere sobrevalorado el importe de su donación.

En otro orden de cosas, tratándose de ingresos procedentes de su condición de beneficiaria en la disolución -con o sin liquidación- de otras fundaciones, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de dichas entidades. Disuelta y liquidada la fundación, el procedimiento de recaudación continuará con la entidad destinataria de sus bienes y derechos.

Por último, la Ley 10/2010, de 28 de abril, de Prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, obliga a las fundaciones conservar durante un período mínimo de 10 años (art. 25.1 LPBC) los registros con la identificación de todas las personas que aporten o reciban a título gratuito fondos o recursos de la fundación (arts. 3 y 4); lo que implica la obligación de identificar no sólo a las personas que aporten o reciban fondos, sino también, en su caso, a sus titulares reales en los definidos por el art. 4 de la LPBC.

Las consideraciones expuestas fundamentan la elaboración del siguiente grupo de indicadores:

- 7.4.1. Naturaleza de las adquisiciones por herencia, donación o legado (Indicador Cuarto-Uno).
- 7.4.2. Sucesores de personas físicas y obligaciones tributarias pendientes del causante (Indicador Cuarto-Dos).
- 7.4.3. Beneficiaria de la disolución de otras entidades no lucrativas (Indicador Cuarto-Tres).
- 7.4.4. Obligaciones formales. Otras obligaciones (Indicador Cuarto-Cuatro).

7.4.1. Naturaleza de las adquisiciones por herencia, donación o legado (Indicador Cuarto-Uno)

El art. 17 de la LRF-ENL establece el derecho a practicar determinadas deducciones (arts. 19, 20 y 21) por los donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, enumerados en el citado precepto, realizados en favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo. En relación con las

donaciones, para que el acto pueda considerarse como una donación (“irrevocable, pura y simple”) deben concurrir: el empobrecimiento del donante, el enriquecimiento del donatario y la intención de hacer una liberalidad (*animus donandi*) (Vid. Consulta V0621/2016).

Estos donativos, donaciones o aportaciones realizadas en favor de las entidades beneficiarias de la actividad de mecenazgo darán derecho a practicar una deducción en la cuota del impuesto personal sobre la renta del donante o aportante. Tales porcentajes de deducción y sus límites, pueden incrementarse en un máximo de cinco puntos porcentuales si la actividad de mecenazgo desarrollada por las entidades beneficiarias se encuentra comprendida en la relación de actividades prioritarias de mecenazgo que establezca la LPGE.

La norma se refiere a la donación de bienes o derechos, no a la prestación gratuita de servicios o al voluntariado, por lo que quedan excluidas del ámbito de los actos que pueden gozar de este beneficio fiscal (Consulta V0997/15, de 27 de marzo).

Sentado lo anterior, el indicador que se propone es el siguiente:

Denominación	Percepción de donativos y otros ingresos a título lucrativo: 4.1.- Naturaleza de las adquisiciones por herencia, donación o legado.
Código	IRTT – 4.1
Tipo de indicador	Indicador de responsabilidad y transparencia tributaria
Finalidad	Verificar que las donaciones percibidas cumplen las condiciones para disfrutar de los incentivos fiscales al mecenazgo
Formulación	¿Son irrevocables, puros y simples, los donativos, donaciones y aportaciones recibidos, derivándose de ellos un enriquecimiento para la fundación?
Normativa	Artículos 17, 19, 20 y 21 Ley 49/2002
Origen de datos	Órgano de administración / Asesores externos
Unidad de medida	Dicotómica (Sí / No)
Periodicidad	Anual
Base de referencia	Deberá ser afirmativo
Verificación	Órgano de administración / Asesores externos

Adviéntase que la casuística con que hoy en día se materializa el mecenazgo da lugar a figuras de contornos poco nítidos. Se trataría de determinados negocios complejos que no se ajustan estrictamente al requisito de donación pura y simple en las que puede concurrir un enriquecimiento, siquiera simbólico, en sede del donante. A este respecto, siguiendo a Blázquez y Martín (2012: 703) «En los últimos años, algunas ENL conceden a sus donantes la denominación de “amigos”, “simpatizantes” o “colaboradores”, otorgándoles un documento que les acredita como tales (...). Sin embargo, en ocasiones este reconocimiento va acompañado de una serie de ventajas patrimoniales en las actividades que realiza la ENL (rebajas en las entradas a las exposiciones o conciertos, visitas gratuitas prefe-

rentiales, adquisición de productos a precios especiales, etc.). En estos casos se plantea la duda de si estamos realmente ante una donación pura o simple, pues la misma, de algún modo, implica una prestación por parte de la ENL (...). En nuestra opinión, para no desvirtuar el sentido de la Ley 49/2002, hay que entender que se aplicaría el beneficio fiscal siempre que exista una desproporción manifiesta entre lo donado y la prestación recibida a cambio».

7.4.2. Sucesores de personas físicas y obligaciones tributarias pendientes del causante (Indicador Cuarto-Dos)

El art. 39.1 LGT -anteriormente transscrito- previene que a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. Así, la herencia (998 CC) podrá ser aceptada pura y simplemente, o a beneficio de inventario. Esta última modalidad produce en favor del heredero (art. 1023 CC) los efectos siguientes: 1º) no queda obligado a pagar las deudas y demás cargas de la herencia sino hasta donde alcancen los bienes de la misma; 2º) conserva contra el caudal hereditario todos los derechos y acciones que tuviera contra el difunto y 3º) no se confunden para ningún efecto, en daño del heredero, sus bienes particulares con los que pertenezcan a la herencia. Por la aceptación pura y simple, o sin beneficio de inventario, quedará el heredero responsable de todas las cargas de la herencia, no sólo con los bienes de ésta, sino también con los suyos propios (art. 1003 CC) (Vid. STS 24/2011, de 28 de enero, Rec. núm. 984/2007, FD Segundo).

La aceptación de herencias por las fundaciones (art. 22 LF) se entenderá hecha siempre a beneficio de inventario. Esta circunstancia no las exime de la obligación de la formación del mismo, resultando de aplicación, y en su caso, la exigencia de responsabilidad a los patronos (art. 17.2 LF) que pudiere derivarse del art. 1024 CC; a saber: dejar a sabiendas de incluir en el inventario alguno de los bienes, derechos o acciones de la herencia (art. 1024.1º CC) o si antes de completar el pago de las deudas y legados enajenase bienes de la herencia sin autorización judicial o la de todos los interesados, o no diese al precio de lo vendido la aplicación determinada al concederle la autorización (art. 1024.2º CC).

Igual consecuencia resultará (art. 1002 CC) por los perjuicios económicos ocasionados a la fundación en los supuestos de sustracción u occultación de algunos efectos de la herencia, en cuyo caso perderán la facultad de renunciarla, y quedarán con el carácter de herederos puros y simples, sin perjuicio de las penas en que hayan podido incurrir, así como en los supuestos en que no se principiare o no se concluyere el inventario en los plazos y con las solemnidades prescritas en el Código civil [comienzo en los treinta días siguientes a la citación de los acreedores y finalización dentro de los sesenta días siguientes a dicha citación (art. 1016 CC)].

Por otra parte, la aceptación de legados con cargas o donaciones onerosas o remuneratorias y la repudiación de herencias, donaciones o legados sin cargas (art. 22.2 LF), será comunicada por el Patronato al Protectorado en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes, pudiendo éste ejer-

cer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos, si los actos del Patronato fueran lesivos para la fundación, en los términos previstos en la Ley de Fundaciones.

Denominación	Percepción de donativos y otros ingresos a título lucrativo: 4.2.- Sucesores de personas físicas y obligaciones tributarias pendientes del causante.
Código	IRTT – 4.2
Tipo de indicador	Indicador de responsabilidad y transparencia tributaria
Finalidad	Conocer las deudas, cargas y gravámenes que puedan recaer sobre las adquisiciones efectuadas a título lucrativo
Formulación	¿Se han cumplido los requisitos para la adquisición de herencias o legados a beneficio de inventario?
Normativa	- Artículo 39.1 y 2 LGT - Artículos 17.2, 22, 35.2 y 18.2.d) LF - Artículos 1002, 1017, 1018, 1023 y 1024 Código Civil.
Origen de datos	Órgano de administración
Unidad de medida	Dicotómica (Sí / No)
Periodicidad	Anual
Base de referencia	Deberá ser afirmativo
Verificación	Órgano de administración / Asesores externos

Con el indicador ahora formulado se atiende a la verificación del cumplimiento de la exigencia derivada del hecho, como pone de manifiesto Pérez Escolar (2010: 282), «de que la adquisición de herencias por parte de las fundaciones se entienda hecha a beneficio de inventario no implica simplemente la asunción automática de una responsabilidad *intra vires* con exoneración de todos los trámites que de ordinario conlleva dicho beneficio de inventario, como autorizadamente se sostuvo bajo la vigencia de la Ley 30/1994. La mención del artículo 22.1, segundo inciso, LF, a la responsabilidad de los patronos por los actos del art. 1024 CC, precepto cuyo número 1º presupone la realización de inventario, despeja cualquier posible incertidumbre a este respecto: la aceptación de la herencia se entiende hecha automáticamente a beneficio de inventario como medida de protección del patrimonio fundacional pero eso no implica que la liquidación de dicha herencia no requiera la realización de inventario y demás trámites que corresponden a la aceptación beneficiaria».

7.4.3. Beneficiaria de la disolución de otras entidades no lucrativas (Indicador Cuarto-Tres)

Como se ha indicado, en los casos de disolución de fundaciones o entidades a las que se refiere el art. 35.4 LGT las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades (art. 40.4). Disuelta y liquidada la fundación, el procedimiento de recaudación continuará con la entidad destinataria de sus bienes y derechos. Siguiendo a Caamaño (2016: 122), «tanto en el caso de

mera disolución como en el de disolución con liquidación va a coincidir la identidad de quienes sean destinatarios del patrimonio y del pasivo del ente disuelto, de modo que en ellos recaerá la condición de responsable tributario».

A tenor de lo expuesto, procederá verificar la siguiente formulación:

Denominación	Percepción de donativos y otros ingresos a título lucrativo: 4.3.- Fundaciones beneficiarias de la disolución de otras ENL
Código	IRTT - 4.3
Tipo de indicador	Indicador de responsabilidad y transparencia tributaria
Finalidad	Evitar la sucesión de deudas tributarias en su condición de beneficiarias de la disolución de otras ENL
Formulación	¿Existen obligaciones tributarias pendientes en las entidades de cuyo patrimonio es beneficiaria por disolución de la entidad ahora disuelta?
Normativa	- Artículo 40.4 LGT
Origen de datos	Órgano de administración / Asesores externos
Unidad de medida	Dicotómica (Sí / No)
Periodicidad	Anual
Base de referencia	Deberá ser negativo
Verificación	Órgano de administración / Asesores externos

El contraste de este indicador dará razón de la existencia de pasivos fiscales en sede de la entidad disuelta pues, como sintetiza Lamoca (2013: 236), «atendida la existencia de disolución, se prevé la transmisión de las obligaciones tributarias pendientes a los destinatarios de los bienes y derechos, socios, partícipes o cotitulares de la fundación o ente, sin limitación alguna, salvo la excepción de las sanciones que serán exigibles hasta el límite del valor de la cuota de liquidación de acuerdo con el art. 40.5 LGT».

7.4.4. Obligaciones formales. Otras obligaciones (Indicador Cuarto-Cuatro)

Por lo que a las obligaciones formales asociadas a estos incentivos fiscales se refiere, las entidades no lucrativas deberán expedir la certificación prevenida en los arts. 24 de la Ley 49/2002 y 6.^º de su Reglamento, con el contenido especificado en los citados preceptos.

Asimismo, deberán presentar una declaración informativa sobre las certificaciones emitidas de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles percibidos durante cada año natural, mediante la presentación del modelo 182 (Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre), correspondiendo al donante efectuar la valoración de la donación. De su inexactitud podría derivarse la concurrencia del supuesto de responsabilidad derivado de causar o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria (art. 42.1.a LGT).

En la memoria económica que establece la Ley 49/2002, deben elaborar las entidades sin fines lucrativos, informarán a cerca de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad, identificando al colaborador que participe en ellos con indicación de las cantidades recibidas [art. 3º.1.g) RD 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 otro orden de cosas, la LPBC previene que los sujetos obligados habrán de analizar los riesgos principales a los que se enfrentan y que variarán en función del tipo de negocio, de productos y de clientes con los que establecen relaciones de negocio.

El art. 2 de la LPBC enumera los distintos sujetos obligados, incluyendo como tales [letra x)] a las fundaciones y asociaciones sujetas a un régimen de control específico en los términos establecidos en su art. 39, y cuyo incumplimiento se tipifica como infracción grave [art. 52.3.b) Ley 10/2010].

A tenor del citado art. 39 LPBC el Protectorado, el Patronato y el personal con responsabilidades en la gestión de las fundaciones velarán para que éstas no sean utilizadas para el blanqueo de capitales o para canalizar fondos o recursos a las personas o entidades vinculadas a grupos u organizaciones terroristas.

A estos efectos, todas las fundaciones conservarán durante un período mínimo de 10 años (art. 25.1 LPBC) los registros con la identificación de todas las personas que aporten o reciban a título gratuito fondos o recursos de la fundación (arts. 3 y 4); lo que implica la obligación de identificar no sólo a las personas que aporten o reciban fondos, sino también, en su caso, a sus titulares reales en los términos definidos por el art. 4 de la LPBC.

Sentado lo anterior, el indicador que se formula es el siguiente:

Denominación	Percepción de donativos y otros ingresos a título lucrativo: 4.4.- Obligaciones formales. Otras obligaciones.
Código	IRTT - 4.4
Tipo de indicador	Indicador de responsabilidad y transparencia tributaria
Finalidad	- Justificar la efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones recibidos y deducibles en la imposición personal del donante. - Velar para que las fundaciones no sean utilizadas para el blanqueo de capitales o para canalizar fondos o recursos a las personas o entidades vinculadas a grupos u organizaciones terroristas.
Formulación	¿Se conservan los registros con la identificación de todas las personas que aporten o reciban a título gratuito fondos o recursos de la fundación y se da correcta razón de los mismos en las declaraciones informativas?
Normativa	- Artículo 18 y 24 Ley de Régimen fiscal de las ENL - Artículo 6 Reglamento de la Ley de régimen fiscal de las entidades no lucrativas - Orden EHA/3021/2007, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas. - Artículo 42.1.a) LGT - Artículos 3, 4 y 39 Ley 10/2010 de Prevención del Blanqueo de Capitales - Artículo 42 Reglamento -RD 304/2014- de desarrollo de la Ley de prevención del blanqueo de capitales
Origen de datos	Órgano de administración / Asesores externos / Declaraciones informativas ante la AEAT
Unidad de medida	Dicotómica (Sí / No)
Periodicidad	Anual
Base de referencia	Deberá ser afirmativo
Verificación	Órgano de administración / Asesores externos / Extractos bancarios / Modelo (182)

La información suficiente a cerca de la naturaleza de las donaciones percibidas, las formalidades seguidas en la aceptación herencias, la prevención sobre el origen de determinados ingresos o el cumplimiento de las obligaciones formales, procederá del órgano de gobierno y administración; usuarios, en su caso, del indicador que hemos formulado, verificando que los actos, operaciones y procedimientos de la gestión tributaria de las entidades se adecuan a la normativa que les es de aplicación.

De dicho proceder se podrá dar cuenta en la memoria que integra las cuentas anuales (Información fiscal) así como en la memoria de actividades; manifestándose que, v.gr.: la entidad tiene establecidos procedimientos de verificación del cumplimiento de la legalidad que trae causa de la percepción de donativos y demás ingresos a título lucrativo. Se garantiza así la pertinencia de las deducciones fiscales a que hubiere lugar en sede del mecenazgo y se protege el patrimonio fundacional de las contingencias fiscales que pudieran derivarse a resultas de tales percepciones.

8.- Conclusiones

Primera.- La creciente actividad de las fundaciones en el tráfico económico conlleva el aumento de la complejidad de sus relaciones con terceros y, paralelamente, una ampliación del alcance de la responsabilidad que atañe a las Fundaciones, Patronos y mecenas. Se da paso así a una nueva relación entre fundación y empresa que, en palabras de Pérez Escolar (2008: 37), «deja atrás la clásica actuación de subsistencia de la primera consistente en la mera obtención de rentas de su patrimonio para permitir el salto hacia una gestión verdaderamente eficiente del mismo que se manifiesta a través de formas fundamentales de participación en la actividad de empresa (...). De manera indirecta o mediata, es decir, a través de la inversión del patrimonio fundacional en sociedades mercantiles. De manera directa, ejercitando la misma fundación un actividad empresarial, sin otra persona jurídica interpuesta, de la que resultará ser, por tanto, su titular inmediata».

Segunda.- Esta nueva delimitación del perímetro de intervención de las fundaciones ha conllevado el aumento de la complejidad de sus relaciones con terceros y, paralelamente, una ampliación del alcance de la responsabilidad tributaria y de las consecuencias de su incumplimiento. En este trabajo se formulan indicadores de responsabilidad tributaria como mecanismo de prevención de las contingencias fiscales que pudieran recaer sobre las fundaciones y, por ende, sobre sus patronos o mecenas.

Tercera.- En la elaboración de estos indicadores singulares de responsabilidad tributaria se ha seguido la sistemática establecida por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, en su Documento núm. 3 - Serie Entidades sin Fines Lucrativos (2012). Ello se justifica tanto en lo acertado de la construcción de los indicadores hasta ahora existentes como en la necesidad de guardar una necesaria coherencia formal con los mismos. Nótese que los indicadores así elaborados, y la información que de ellos se deducirá, puede tener por destinatarios sujetos muy distintos. De esta manera la unión de los indicadores elaborados por la AECA (global, de gestión, financieros, de transparencia, de proyectos, de estructura y de responsabilidad social corporativa) con los ahora construidos (recayentes exclusivamente sobre el ámbito tributario) complementará la literatura existente, incrementando la seguridad e información general.

Cuarta (Indicador Primero).- Especificación de los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002.

El disfrute del régimen fiscal privilegiado prevenido en la Ley 49/20012 exige, además de optar por él, cumplir los requisitos establecidos en su art. 3, so pena de incurrir contingencias fiscales para la entidad, para su órgano de administración y para los donantes o mecenas de la fundación.

A fin de verificar el cumplimiento de esta obligación se ha construido este primer indicador con la siguiente formulación: *¿Se especifican los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre?*

Como concreción del principio de transparencia, la página web de la fundación deberá contener las cuentas anuales de la entidad (con especificación de los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002).

Esta circunstancia se recogerá también de forma expresa en dicha página y en las memorias a elaborar por la entidad de manera comprensible, atendiendo a los distintos destinatarios de la información a suministrar.

Quinta (Indicador Segundo).- Detalle y cuantificación de todas las operaciones efectuadas con partes vinculadas, con expresión de la política de precios seguida y de registro de intereses activos y pasivos que, en su caso, se hubieren devengado.

La LIS establece, como mecanismo antielusivo, que se valoren las operaciones entre partes vinculadas por su valor normal de mercado calificando las rentas con arreglo a la naturaleza de las operaciones. Esta prevención tiende a eliminar de la operación, en relación con el valor de las contraprestaciones acordadas, todas aquellas circunstancias que hayan podido influir en la condición de vinculadas y, por tanto, todo aquello que no se hubiera acordado, en cuanto a tal valor, en régimen de libre competencia entre entidades no vinculadas.

En el ámbito fundacional, la existencia de vinculación vendrá dada por la posibilidad de ejercer directa o indirectamente el control o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación en los términos de la Norma 13^a de elaboración de las cuentas anuales del Plan de Contabilidad de las Entidades no Lucrativas.

Para considerar al fundador (no patrono) como parte vinculada habrá que estar a la significatividad de la influencia que pueda ejercer sobre la entidad, en los mismos términos que cualquier tercero no patrono.

En cuanto a las sociedades mercantiles, el ámbito de aplicación del criterio de valoración de las operaciones vinculadas se extiende igualmente a las relaciones de la fundación con las sociedades mercantiles en las que, de acuerdo con el art. 24.2 LF, pueda participar.

En aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia (art. 18.11 LIS).

Se entiende que el valor de mercado de las operaciones realizadas por las entidades sin ánimo de lucro, en el marco de sus fines, coincide con su valor convenido siempre y cuando, la diferencia, en su caso, se traslade al usuario o beneficiario como expresión de la ayuda o servicio prestado en cumplimiento de sus fines.

De la observación de esta norma se da razón a través del segundo indicador formulado: *¿Se detallan y cuantifican todas las operaciones efectuadas con partes vinculadas, con expresión de la política de precios seguida y de registro de intereses activos y pasivos que, en su caso, se hubieren devengado?*

Sexta (Indicador Tercero).- Evidencia suficiente sobre posibles contingencias fiscales en sociedades participadas o de las que sea administrador. La intervención en el mercado de las fundaciones puede realizarse a través de su participación en sociedades. En los supuestos de disolución de sus participadas la entidad puede resultar sucesora de las obligaciones tributarias pendientes de la mercantil disuelta (art 40 LGT). Al tiempo la fundación tiene la condición de administrador quedará sujeta al régimen de responsabilidad del art. 43.1 a y b LGT. Como mecanismo preventivo de estas contingencias fiscales se ha formulado este tercer indicador: *¿Hay evidencia suficiente sobre posibles contingencias fiscales en sede de las sociedades participadas o de las que es administrador?*

Paralelamente, en cumplimiento del principio de transparencia, la página web de la entidad deberá recoger las cuentas anuales de las participadas y deberá igualmente efectuar mención expresa de la situación fiscal de sus participaciones societarias tanto en la citada página web como en las memorias económica y de gestión de la fundación.

Séptima (Indicador Cuarto-uno).- Las ventajas del mecenazgo son evidentes. En palabras de Jiménez Escobar (2016) «contribuye a la promoción del Estado social, fomentando también la participación ciudadana, la pluralidad social, la vertebración de la sociedad civil, la generación de espacios singulares en los que prima el valor de la solidaridad, la colaboración entre los principales subsistemas sociales y, por todo ello, coadyuva a la generación de capital social, a la innovación social y al desarrollo de la sociedad».

Para que las aportaciones, donativos y donaciones sean deducibles en la imposición personal del donante deben ser donaciones irrevocables, puras y simples (art. 17), debiendo concurrir, el empobrecimiento del donante, el enriquecimiento del donatario y la intención de hacer una liberalidad (*animus donandi*).

La DG Tributos interpreta estrictamente el precepto circunscribiendo los beneficios fiscales a los donativos y donaciones «irrevocables, puros y simples»; rechazando su acceso en los supuestos de donaciones en las que concurre un componente oneroso y otro lucrativo.

La norma se refiere a la donación de bienes o derechos, no a la prestación gratuita de servicios o al voluntariado, por lo que los mismos quedan excluidos del ámbito de los actos que pueden gozar de este beneficio fiscal.

El contraste de estos requisitos se efectúa a través del indicador (IV.1): *¿Son irrevocables, puros y simples, los donativos, donaciones y aportaciones recibidos, derivándose de ellos un enriquecimiento para la fundación?*

Octava (Indicador Cuarto-dos).- Cumplimiento de los requisitos necesarios para la adquisición de herencias o legados a beneficio de inventario. A la muerte de los obligados tributarios las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia (art 39.1 LGT).

La aceptación de herencias por las fundaciones se entenderá hecha siempre a beneficio de inventario (art 22 LF). Sin embargo esta circunstancia no las exime de la obligación de la formación del mismo, con su corolario, en su caso, de exigencia de responsabilidad a los patronos (art. 17.2 LF). Además se trata de una obligación a la que resulta aplicable el art. 1911 CC, por lo que la responsabilidad derivada alcanzará a todos los bienes presentes y futuros de los componentes del Patronato.

Atendiendo a esta circunstancia se ha formulado el siguiente indicador (IV.2): *¿Se han cumplido los requisitos para la adquisición de herencias o legados a beneficio de inventario?*

Novena (Indicador Cuarto-tres).- Existencia de obligaciones tributarias pendientes en las entidades disueltas de cuyo patrimonio es beneficiaria la fundación. Para evitar la reversión al fundador, caso de disolución de una ENL su patrimonio se destinará a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general. Esta circunstancia ha de estar expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta. En tales supuestos, las obligaciones tributarias pendientes de la entidad disuelta se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones (art. 40.4 LGT). Atendiendo a lo expuesto se ha formulado el indicador (IV.3) con el siguiente literal: *¿Existen obligaciones tributarias pendientes en las entidades de cuyo patrimonio es beneficiaria por disolución de la entidad ahora disuelta?*

Décima (Indicador Cuarto-cuatro).- Conservación de los registros con identificación de todas las personas que aporten o reciban a título gratuito fondos o recursos y correcta razón de los mismos en las declaraciones informativas. Las fundaciones deben incluir en la memoria económica información de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general por ella suscritos. Deben además expedir la certificación prevenida en los arts. 24 de la Ley 49/2002 y 6 de su Reglamento. Igualmente han de presentar ante la AEAT declaración informativa sobre las certificaciones emitidas de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles percibidos durante cada año natural.

En el ámbito de prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo, la Ley 10/2010, de 28 de abril, establece que los sujetos obligados habrán de analizar los riesgos principales a que se enfrentan y que variarán en función del tipo de negocio, de productos y de clientes con los que establecen relaciones de negocio. Por ello se debe diseñar políticas y procedimientos internos que adaptados al perfil de riesgo de la entidad, moderándose la intensidad de las medidas de diligencia debida aplicadas, según las características concretas del cliente y la operación.

De estas circunstancias expuestas se deriva el último indicador formulado (IV.4): *¿Se conservan los registros con la identificación de todas las personas que aporten o reciban a título gratuito fondos o recursos de la fundación y se da correcta razón de los mismos en las declaraciones informativas?*

Decimoprimer.- La confianza no se compra, hay que merecerla. En palabras de Gomá (2014: 39) «si la fundación es una entidad transitiva, esta circunstancia tiene consecuencias prácticas y no sólo teóricas. Por conducto de estas entidades se realizan las transferencias económicas desde las fuentes de los recursos hasta el beneficiario final, operación que requiere la confianza de ambas partes en el intermediario (...). La confianza no se compra, hay que merecerla. Y el único modo de merecerla es saber inspirarla mediante una especial autoexigencia». Llegados a este punto, creo que podemos afirmar que la adición a los indicadores elaborados por la AECA de los indicadores tributarios ahora construidos permitirá responder adecuadamente a la necesidad de confianza de las partes.

Bibliografía reseñada

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (2012): *Indicadores para Entidades Sin Fines Lucrativos*, Documentos AECA, Serie Entidades sin Fines Lucrativos, Documento nº 3.

BERGÓS CIVIT, R. (2005): “Régimen fiscal del patrocinio y mecenazgo”. En: Muñoz, S., Cruz & De Lorenzo (Dirs.), *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, Iustel, Madrid.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. & MARTÍN DÉGANO, I. (2012): *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*, Ediciones CEF, Madrid.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2004): “Novedades en la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión”, *RCyT, CEF*, 225, 3-70.

CAAMAÑO, M. (Dir.), ALONSO, L.M., GARCÍA, C., MAGRANER, F., MERINO, I. & SÁNCHEZ, A. (2016): *Derecho y Práctica Tributaria*, Titant lo Blanch, Valencia.

CARBAJO VASCO, D. (2006): “Los Beneficios Fiscales del Mecenazgo”, *Revista Española del Tercer Sector*, 2, Enero-Abril, 71-122.

- CAYÓN GALIARDO, A. (2011): "La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades. Administradores de personas jurídicas que hubiesen cometido una infracción tributaria". En: *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*, La Ley, Madrid.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (2008): "Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos". En: *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 687-723.
- GOMÁ LANZÓN, J. (2014): "Carta a las fundaciones españolas". Real Maestranza de Caballería de Ronda – Editorial Pre-Textos, Valencia.
- JIMÉNEZ ESCOBAR, J. (2016): "Presupuestos, principios y medidas para la articulación de una reforma del régimen tributario del mecenazgo", Recurso electrónico, XVI Congreso de Investigadores en Economía Social y Cooperativa, Valencia.
- JIMÉNEZ ESCOBAR, J. (2006): "La fiscalidad de las fundaciones: un equilibrio entre la promoción del Estado social y la competencia en los mercados", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 56, 225-262.
- LA CASA GARCÍA, R. (2009): *Tratado de Derecho Mercantil (DM17), La Fundación-empresa*, Marcial Pons, Madrid.
- LAMOCA ARENILLAS, A. (2013): *Manual de responsabilidad tributaria*, Thomson Reuters, Aranzadi, Navarra.
- MARTÍN DÉGANO, I. (2015): "Donativos a entidades sin fin de lucro que no han comunicado su opción por el régimen fiscal especial. Análisis de la RTEAC de 5 de enero de 2015", *RCyT. CEF*, 388, julio, 153-162.
- MARTÍN PASCUAL, C. (2003): *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Colección: Estudios Jurídicos.
- PEDREIRA MENÉNZ, J. (2003): *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, Thomson-Civitas, Madrid.
- PÉREZ ESCOLAR, M., CABRA DE LUNA, M.A. & DE LORENZO GARCÍA, R. (2010): "Patrimonio, régimen económico y funcionamiento". En: Lorenzo, R., Piñar, J.L. & Sanjurjo, T. (Dirs.), *Tratado de Fundaciones*, Aranzadi Thomson Reuters, Navarra.
- PÉREZ ESCOLAR, M. (2008): *La actividad económica de las fundaciones tensiones legislativas e interés general*, Editorial Civitas, Madrid.
- RIVERO HERNÁNDEZ, F. (2001): "Responsabilidad de los patronos de una fundación frente a terceros", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 664, 721-757.
- SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2008): *El levantamiento del velo en la nueva LGT (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)*, Marcial Pons, Madrid.