

DERECHO DE FUNDACION Y SISTEMA TRIBUTARIO

JUAN J. ZORNOZA PEREZ
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid

SUMARIO: I. INTRODUCCION. II. LA CAPACIDAD ECONOMICA DE LAS FUNDACIONES Y SU SUJECION AL SISTEMA TRIBUTARIO. III. EL RECONOCIMIENTO DE BENEFICIOS FISCALES COMO FORMA DE DETERMINACION DEL GRAVAMEN DE LAS FUNDACIONES. IV. A MODO DE CONCLUSION: LA DIVERSIDAD DE REGIMENES FISCALES DE LAS FUNDACIONES.

I. INTRODUCCION

El día siguiente a la publicación en el *Boletín Oficial del Estado* de la Constitución Española, cuyo art. 34.1 reconocía el “derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la ley”, se insertaría en dicho periódico oficial la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que marcaría el inicio de una serie de reformas legales que fueron modificando paulatinamente, haciéndola más gravosa, la situación tributaria de las entidades sin fines lucrativos y, entre ellas, de las fundaciones.

Así, a partir de la citada Ley 61/1978, las entidades sin fines lucrativos y, señaladamente las fundaciones, pasaron a ser consideradas sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, si bien quedaron exentas por virtud de lo dispuesto en su art. 5.2 e) siempre que los cargos de patronos, representantes legales o gestores fueran gratuitos y se rin-

dieran cuentas al órgano del protectorado correspondiente. Pero esa exención subjetiva de que aparentemente disfrutaban las fundaciones, venía limitada en el mismo art. 5.2 de la citada ley, que disponía que no resultaría de aplicación a los rendimientos derivados del ejercicio de una explotación económica, a los procedentes de su patrimonio cuando su uso se hallara cedido, a los incrementos de patrimonio ni, en general, según el apartado 3 de dicho art. 5, a los rendimientos sometidos a retención; de modo que el contenido de la exención era virtualmente nulo, porque la práctica totalidad de los componentes de la renta social, según los enumeraba el art. 3.2 de la Ley 61/1978, estaba excluida de la exención, de forma que, en último extremo, las entidades a que nos referimos no estaban exentas por nada (1).

De poco sirvieron los intentos de restablecer, por vía reglamentaria, una cierta coherencia en el tratamiento de las fundaciones y restantes entidades parcialmente exentas, pues lo cierto es que en su configuración técnica por la Ley 61/1978, el régimen fiscal de las fundaciones poco tenía que ver con la exención, ya que la norma de exención se fundamenta en la existencia de determinados intereses públicos que el legislador entiende deben prevalecer, al menos en ciertos supuestos, frente al interés general en el cobro del tributo que es el que inspira la sujeción al impuesto; de modo que si la norma que se califica formalmente como de exención no se configura técnicamente de forma que su aplicación proporcione una protección adecuada a tales intereses públicos frente al interés en la recaudación y, en última instancia, ha de pagarse el impuesto, no podremos considerar que estamos ante una verdadera norma de exención (2).

Prescindiendo de los problemas relacionados con el tratamiento de las fundaciones en los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y

(1) En los expresivos términos que emplean DE JUAN PEÑALOSA, J. L. y RAMALLO MASSANET, J., "Hacia una nueva Ley de Fundaciones: visión fiscal", en AA. VV. *Hacia una nueva Ley de Fundaciones*, Fundación Marcelino Botín, Santander 1992, pp. 169 y 181; resumiendo el sentido de unas críticas que han sido amplísimas en la doctrina, donde pueden verse, por todos, PEREZ DE AYALA, J. L. "Artículo 5", en AMOROS RICA, N. (dir.) *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras*, tomo IV, vol. 1, *Impuesto sobre Sociedades*, Edersa, Madrid 1986, en especial pp. 178 y ss.; DEL CAMPO ARBULO, J. A.: "Examen de las cuestiones que sugiere la legislación vigente sobre fundaciones privadas", en AA. VV. *Régimen jurídico de las fundaciones*, Centro de Fundaciones, Madrid, 1990, pp. 24 y ss.; y DE LORENZO GARCÍA, R., *El nuevo derecho de fundaciones*, M. Pons-Fundación ONCE, Madrid 1993, pp. 301 y ss., con ulteriores referencias.

(2) Cfr. DE LA HUCHA, F. RAMALLO, J. ZORNOZA, J., "Tributación de Entidades de Previsión Social", *Previsión y Seguro*, núm. 8 y 9, 1991, pp. 99-100.

Actos Jurídicos Documentados (3) y sobre el Valor Añadido (4), conviene también destacar que ese agravamiento del régimen fiscal de las fundaciones que hemos constatado en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades se había extendido al ámbito de la Hacienda Local, como consecuencia de la reordenación de los impuestos municipales operada por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, que supuso la desaparición, en el ámbito de los

(3) En el que la constitución de las fundaciones no está sujeta y en cuya regulación pervive la tradicional exención de "los establecimientos o fundaciones benéficos o culturales, de previsión social, docentes o de fines científicos, de carácter particular, debidamente clasificados, siempre que los cargos de patronos o representantes legales de los mismos sean gratuitos y rindan cuentas a la Administración" (art. 45.I A) b) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del ITPAJD), que se ha convertido en una exención rogada, cuya concesión por el Ministerio de Economía y Hacienda exigirá la instrucción de un expediente administrativo con las condiciones y requisitos reglamentariamente establecidos y que podrá ser revocada por su incumplimiento; vid. ANTON PEREZ, J. A. "Régimen fiscal de las fundaciones", *Actualidad Tributaria* núm. 1, 1991, pp. 422 y 427; SAJARDO MORENO, A., "La fiscalidad de las Entidades no lucrativas: fundaciones y asociaciones", *PALAU* 14, núm. 20, 1993, p. 15; y GARCÍA LUIS, T., *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1995, pp. 222-223.

(4) Cuya aplicación a las fundaciones y restantes entidades sin fines lucrativos resulta clara, salvo que medie una de las exenciones objetivas contempladas en su Ley reguladora 37/1992, de 28 de diciembre, entre las que destacan las previstas en su art. 20.1.8, 12, 13, 14, donde se establece la exención de determinadas prestaciones de servicios efectuadas por entidades de carácter social, noción que resulta aplicable a quienes cumplan los requisitos establecidos en el propio art 20.3 de la LIVA y cuyo reconocimiento ha de producirse a través del procedimiento previsto en el art. 6 del Reglamento del tributo, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Conviene destacar que, dada la filosofía que inspira el citado tributo y, en concreto, a la vista de la regulación de las deducciones, las fundaciones y, en general, las entidades no lucrativas, serán consideradas como consumidores finales respecto de sus actividades exentas, soportando en consecuencia cuotas de IVA que se verán imposibilitadas de repercutir a los beneficiarios finales de tales actividades y que tampoco podrán deducir a la vista de los requisitos objetivos establecidos en los arts. 92 y siguientes de la LIVA. En efecto, las exenciones aplicables a las actividades de las fundaciones pertenecen al grupo de las exenciones semiplenas o simples, que implican la pérdida del derecho de deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes y servicios que emplean en la realización de tales actividades, porque es requisito básico para la deducción de las cuotas soportadas el que los bienes y servicios cuya adquisición determina el derecho a la deducción se utilicen en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios "sujetas y no exentas" al IVA. De este modo, las entidades que consideramos perderán el derecho de deducción o, en el mejor de los casos, quedarán sujetas a la regla de prorrateo, por lo que la aplicación del IVA a las fundaciones ha merecido críticas generalizadas; vid. por todos, con mayores referencias ANTON PEREZ, J. A. *op. ult. cit.*, pp. 427 y ss.; SAJARDO MORENO, A., *op. ult. cit.*, pp. 16-17; JIMENEZ DIAZ, A., "Tributación y mecenazgo (II)", *Gaceta Fiscal* núm. 121, 1994, p. 148 y nota 32, y GARCIA LUIS, T., *op. ult. cit.*, pp. 223 y ss.

actuales Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Actividades Económicas de los beneficios fiscales tradicionalmente establecidos en favor de las denominadas "entidades benéficas" (5).

De ahí que, aun existiendo dificultades obvias para diseñar un régimen fiscal adecuado a las peculiaridades de las fundaciones y demás entidades sin fin de lucro, derivadas para empezar de su gran heterogeneidad, pronto resultaría evidente la necesidad de una reforma en profundidad del tratamiento tributario de las fundaciones (6). Pues bien, esa reforma, que había dado lugar a numerosas iniciativas parlamentarias de toda índole (7), sería finalmente realizada a través de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general que, como es sabido, no es sino el resultado de la unificación formal de lo que inicialmente fueron dos proyectos distintos —aunque claramente vinculados (8)— que obedecían, además, al ejercicio por el Estado de títulos competenciales diferenciados.

Y conviene resaltar este dato, frente a las críticas que señalan las reiteraciones en que incurre el citado texto legal, al exigir como requisito para el disfrute de los beneficios fiscales en él previstos el cumplimiento de reglas previamente establecidas como parte del régimen

(5) Vid. al respecto SAJARDO MORENO, A., *La fiscalidad...* cit., pp. 17-18; DE LORENZO GARCIA, R. *El nuevo derecho...* cit., pp. 309 y ss.; y JIMENEZ DIAZ, A., "Tributación y mecenazgo (I)", *Gaceta Fiscal*, núm. 120, 1994, pp. 169-170.

(6) En este sentido, BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C., "La fiscalidad de las fundaciones y sus perspectivas", en DE LORENZO, R. y CABRA DE LUNA, M. A., *Presente y futuro de las fundaciones*, Ed. Civitas, Madrid 1990, p. 222, reconocía el carácter polémico de su tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades; y en 1991, CRUZ AMORÓS, M. *Hacia una nueva Ley...* cit., pp. 183-184, entonces Director General de Tributos, daba por perdida la batalla en defensa del art. 5 de la Ley 61/1978 y reconocía la necesidad de abordar una reforma profunda del régimen de las entidades sin fin de lucro.

(7) Desde la Proposición de Ley de Estatuto Fiscal de las Entidades sin ánimo de lucro, presentada por el Grupo Parlamentario de Minoría Catalana, de 23 de febrero de 1984 (BOCG, serie B, núm. 69-1, de 23 de febrero de 1984), hasta el Proyecto cuya discusión ha dado lugar a la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, se ha sucedido toda una serie de proposiciones e iniciativas que pueden consultarse en AA.VV. *Régimen jurídico de las fundaciones*, cit., pp. 362 y ss.; y de las que da cuenta FERNANDEZ JUNQUERA, M.: "Patrocinio y mecenazgo para el Camino de Santiago en el Impuesto sobre Sociedades", *Quincena Fiscal*, núm. 16, 1994, p. 14 y nota 16.

(8) Cfr. BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C.: "El Proyecto de Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", *Cuadernos de formación. Inspección de Tributos*, núm. 25, 1993, "Actualidad", p. 1, donde se pone de manifiesto que los Grupos Parlamentarios, apreciando su indudable conexión, vincularon su discusión incluso desde el punto de vista temporal.

general de las fundaciones (9). Porque a la hora de establecer el régimen fiscal de las fundaciones y demás incentivos para la participación privada en actividades de interés general, que serán aplicables en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales, al haber sido dictado el Título II de la Ley 30/1994 en ejercicio de la competencia del Estado sobre la Hacienda general prevista en el art. 149.1.14.^a de la Constitución (10), puede resultar imprescindible reiterar requisitos que, aun estando previstos en el Título I del mismo texto legal, sean de aplicación sólo para “las fundaciones de competencia estatal” en virtud de lo dispuesto en su Disposición Final primera y, por ello, puedan ser modulados en su ámbito territorial por las Comunidades Autónomas con competencias en la materia (11). Todo ello al

(9) Así, DEL CAMPO ARBULO, J. A., “Reflexiones sobre el Proyecto de Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general”, *Impuestos I*, 1994, p. 139, señala una de las reiteraciones que considera inútiles y la achaca a la inicial dualidad de Proyectos “de los que el actual es un *collage*”; en el mismo sentido GUIJARRO ZUBIZARRETA, F. “El Impuesto sobre Sociedades en el marco de la nueva Ley de Fundaciones”, *Impuestos*, núm. 22, 1994, p. 21, considera innecesaria por reiterativa la relación de requisitos del art. 42; y ARIAS ABELLAN, M.^a D., *Las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, IEF-M. Pons, Madrid 1995, pp. 77 y ss., critica los requisitos establecidos en el citado art. 42 de la Ley 30/1994, que considera innecesarios pues “son repetición de lo previsto en otros preceptos de la ley” (p. 80).

(10) Según se indica en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1994 (VI) y confirma su Disposición Final primera, 4. Ha de resaltarse que dicha Disposición Final, al indicar que “esta regulación se entiende sin perjuicio de los regímenes tributarios forales”, parece indicar que el título competencial esgrimido —la Hacienda general (art. 149.1.14.^a CE)— no basta para legitimar una intervención del Estado en la configuración del sistema tributario que se imponga a los territorios forales, cuyo poder tributario tendría su base constitucional en los derechos históricos a que se refiere la Disposición Adicional primera de la CE y, por ello, no quedaría sujeto a los límites al poder financiero de las Comunidades Autónomas que se derivan de la noción de Hacienda general, en razón de “la necesidad de la existencia de una regulación normativa uniforme y de vigencia en toda la nación, con lo cual se asegura, en aras de intereses generales superiores a los de cada Comunidad Autónoma, un común denominador normativo” (STC 14/1986, de 31 de enero, FJ 11). Para ese entendimiento de las relaciones entre Hacienda general y poder tributario foral, del que se derivaría —por lo que ahora nos interesa— la posibilidad de que los territorios forales modificaran el régimen fiscal de las fundaciones previsto en la Ley 30/1994 para las que fueran residentes en ellos, vid. HERRERA MOLINA, P., “Hacienda general y autonomía financiera”, *REDF Civitas*, núm. 56, 1987, pp. 561 y ss.

(11) En este sentido, por ejemplo, es técnicamente imprescindible que el art. 42.1.b) de la Ley 30/1994 reitere, como requisito para disfrutar del régimen fiscal especial, el de que las fundaciones destinen a la realización de sus fines al menos el 70 por 100 de las rentas netas y otros ingresos que obtengan; porque la regla que con ese mismo contenido prevé el art. 25.1 del mismo texto legal sólo resulta aplicable a las fundaciones de competencia estatal, según su Disposición Final primera, de modo que las Comuni-

margen de que difícilmente hubiera podido renunciarse al establecimiento de tales requisitos, por mucho que supongan una cierta reiteración respecto al régimen sustantivo de las fundaciones, si se piensa que el régimen fiscal especial diseñado en la Ley 30/1994 resulta también aplicable a otras entidades sin fines lucrativos y, singularmente a las asociaciones declaradas de utilidad pública, cuya regulación sigue siendo la de la Ley 191/1964, de 24 de diciembre, aunque sea con las modificaciones introducidas por la Disposición Adicional decimotercera de la repetida Ley 30/1994.

Esas y otras críticas que la Ley 30/1994 ha merecido desde que se iniciara la tramitación parlamentaria de los Proyectos en que tiene su origen (12), ponen de manifiesto la dificultad de abordar desapasionadamente el estudio de un grupo de cuestiones que necesariamente resultan polémicas porque, como afirmara hace años De Juan Peñalosa, “no es posible encontrar una línea de pensamiento unánimemente aceptada y sólida en torno a la justificación de un trato fiscal diferenciado, favorable, de las entidades sin finalidad lucrativa y, más concretamente, de las fundaciones” (13). Pues bien, sin entrar en la valoración de la suficiencia o insuficiencia de los estímulos e incentivos fiscales resultantes de la citada Ley 30/1994, para favorecer un debate sosegado al respecto parece conveniente analizar el marco constitucional en que ha de encuadrarse ese tratamiento tributario favorable del fenómeno fundacional, al que se han querido encontrar las más variadas justificaciones, casi siempre relacionadas con la contribución de las

dades Autónomas con competencias en la materia pueden establecer —y en algún caso ya lo han hecho— porcentajes distintos que, de no producirse esa aparente reiteración, producirían sus efectos también en el orden tributario.

(12) Por no citar más que algunos trabajos críticos, que contienen además numerosas referencias, pueden verse DE LORENZO GARCIA, R., *El nuevo derecho...*, cit., pp. 314 y ss.; DEL CAMPO ARBULO, J. A., *Reflexiones sobre el Proyecto...* cit., *passim*, que concluye reclamando “mejoras de fondo sustanciales” en el trámite parlamentario (p. 145); y TORMO TORMO, I.: “Análisis del Proyecto de Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general”, *Palau* 14, núm. 20, 1993, pp. 29 y ss., que comienza afirmando que el Proyecto resulta claramente insuficiente y, por ello, merece una valoración negativa; en el mismo sentido, BOTELLA GARCIA-LASTRA, C.: “La reforma del régimen fiscal de las Entidades sin fines lucrativos”, *Cuadernos de Formación. Inspección de tributos*, núm. 29, 1995, “Tema central”, p. 2, reconoce que las discrepancias respecto del Proyecto que dio lugar a la Ley 30/1994 han procedido de quienes lo consideraban “cicatero”.

(13) Cfr. DE JUAN PEÑALOSA, J. L.: “Ponencia en el I Coloquio sobre Entidades sin finalidad lucrativa”, en AA. VV., “*Coloquio sobre Entidades sin finalidad lucrativa*”, Buitrago (Madrid) 1976, mimeo, pp. 10-11.

entidades que consideramos a la realización de fines de interés general (14).

II. LA CAPACIDAD ECONOMICA DE LAS FUNDACIONES Y SU SUJECION AL SISTEMA TRIBUTARIO

Y situados en esa perspectiva, lo primero que nos interesa dejar claro es que las demandas de un tratamiento fiscal especial —por beneficioso— de las fundaciones y restantes entidades sin fines lucrativos, no pueden justificarse, a nuestro entender, en la inexistencia de capacidad económica de tales entidades que resultaría, fundamentalmente, del hecho de que sus ingresos están afectados al cumplimiento de fines de interés general, de manera que las rentas que obtienen sólo momentáneamente serían incorporadas por las fundaciones que, sin beneficiarse de ellas, las destinarían a la realización de los fines que les son propios (15).

Porque cuando se razona de ese modo, como es obvio a efectos de defender la no sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades, se olvida que las entidades sin fines lucrativos realizan el hecho imponible de los diversos tributos que integran nuestro sistema y, de ese modo, en la medida en que la capacidad económica constituye un elemento indisociable de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el tributo (16), dan muestra de su capacidad económica. Y si nos referimos en particular a la imposición sobre la renta, es todavía más claro que las fundaciones y restantes entidades sin fines lucrativos manifiestan capacidad económica desde el momento

(14) Vid. por el momento en este sentido MARTINEZ LAFUENTE, A., "Exención tributaria y capacidad contributiva de las fundaciones", *Crónica Tributaria*, núm. 51, 1984, pp. 99 y ss.; IBIDEM, *Fundaciones y mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, Pamplona 1995, pp. 22-23; y las posiciones que exponen GIMÉNEZ-REYNA, E. y ZURDO, I. Artículo 40, en AAVV. *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Escuela Libre Editorial-M. Pons, Madrid 1995, pp. 350 y ss.

(15) Argumentan en ese sentido, por todos, COLMENAR VALDES, S., *Las exenciones, la residencia y el domicilio en el nuevo Impuesto sobre Sociedades*, en XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid 1982, p. 124; VILASECA MARCET, J. "Régimen tributario de las fundaciones privadas", *Rev. der. fin. y H. P.* núm. 173, 1984, pp. 1039 y ss.; GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto de Sociedades*. tom. III, Banco Exterior, Madrid 1989, pp. 242 y ss.; y DE LORENZO GARCIA, R.: *El nuevo derecho...* cit., pp. 300-301.

(16) Cfr. RODRIGUEZ BEREJO, A., "El sistema tributario en la Constitución", *Rev. Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992, p. 43.

en que son titulares de los índices que la revelan (17); esto es, en cuanto perciben las rentas a cuya obtención la ley vincula la exigencia de un tributo cuya legitimidad constitucional difícilmente podría discutirse desde la perspectiva de dicho principio, en la medida en que "basta que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto para que aquel principio constitucional quede a salvo" (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13).

Frente a ello no cabe alegar que las fundaciones carecen de capacidad contributiva, definida como la obtención de ingresos por encima de las necesidades mínimas, que pueden ser destinados a necesidades superfluas, lo que no ocurre nunca en las entidades sin ánimo de lucro (18); ni tampoco que las fundaciones no obtienen renta en términos fiscales, porque si la renta se define como un potencial de satisfacción de necesidades la renta no repartible no podría ser objeto de imposición (19). Porque tales argumentaciones, sólo comprensibles como reacción frente al injustificable régimen de las fundaciones derivado del art. 5.2 de la Ley 61/1978, arrancan de una noción de capacidad contributiva que es ajena a nuestro sistema constitucional y emplean una noción de renta que poco tiene que ver con el concepto de renta imponible incorporado a la normativa reguladora de la imposición personal sobre la renta española y, en particular, del Impuesto sobre Sociedades, que está muy lejos de gravar únicamente la renta disponible.

De este modo, el hecho de que las entidades sin fines lucrativos necesariamente hayan de perseguir fines de interés general en nada tendría por qué afectar a su sujeción al Impuesto sobre Sociedades, pues la ausencia de ánimo de lucro no impide la obtención de rentas, ganancias o beneficios por parte de tales entidades; rentas cuya obtención demostraría la existencia de una capacidad económica susceptible de gravamen y legitimadora de su sujeción a los impuestos personales, aunque luego se destinaran a la realización de los fines que les son propios (20). A lo que cabría añadir, por si existieran dudas, que la

(17) En este sentido, GARCIA LUIS, T., *Fiscalidad...* cit., p. 41.

(18) Como argumenta ARIAS VELASCO, J., *La fiscalitat de les entitats sense ànim de lucre*, Generalitat de Catalunya, 2.ª ed., Barcelona 1988, p. 36.

(19) Como pretende PÉREZ DE AYALA, J. L., "Proposiciones y propuestas de ley en elaboración", en *VI Jornadas de Fiscalidad de las Fundaciones*, Centro de Fundaciones, Madrid 1988, citado por GIMENEZ REYNA, E. y ZURDO, I., *Artículo 40*, cit., p. 359.

(20) En este sentido, AZNAR LOPEZ, M. y BENITO RUIZ, L., "La configuración jurídica de las entidades no lucrativas de tipo social y humanitario: protección y promoción por el Estado", en *AA.VV., Las entidades no lucrativas de carácter social y humanitario*, Ed.

ausencia de ese ánimo lucrativo tampoco tiene por qué impedir la realización de otros hechos considerados por el legislador como reveladores —directa o indirectamente— de capacidad económica y, como consecuencia de ello, seleccionados para la configuración del hecho imponible de otros tributos a los que, en consecuencia, las entidades sin fines lucrativos pueden perfectamente quedar sujetas dentro del más estricto respeto al citado principio constitucional, inspirador del sistema tributario según el art. 31.1 de nuestra norma fundamental.

III. EL RECONOCIMIENTO DE BENEFICIOS FISCALES COMO FORMA DE DETERMINACION DEL GRAVAMEN DE LAS FUNDACIONES

Ahora bien, legitimada la sujeción al sistema tributario de las fundaciones, en cuanto titulares de los índices de capacidad económica que el legislador ha incorporado a la definición del hecho imponible de los distintos impuestos, otra cosa es cuál haya de ser la medida de su contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Y, en este sentido, a la hora de establecer la contribución individual de cada una de las entidades que consideramos, no deberá atenderse sólo a la capacidad económica genérica que hayan puesto de manifiesto mediante la realización de los correspondientes hechos imponibles, sino que habrán de tomarse en consideración otras circunstancias que permitan modular el correspondiente gravamen. Circunstancias que, según la concepción tradicional, podrían atender, bien a la aptitud específica para soportar la carga tributaria o capacidad económica relativa, bien a las finalidades de interés general que legalmente incumben a las fundaciones y restantes entidades no lucrativas, mediante el empleo de las diversas técnicas desgravatorias.

Así, por ejemplo, atendiendo a la capacidad económica relativa que manifiestan las fundaciones que efectúan exclusivamente prestaciones gratuitas, resulta difícilmente discutible desde la perspectiva constitucional la conveniencia del establecimiento de un tratamiento especial para ellas. Un tratamiento especial que el art. 55 de la Ley 30/1994 ha traducido en el establecimiento de una reducción de 200.000 pesetas en su cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades, haciendo empleo de la técnica del mínimo exento que resulta particu-

La Ley-Fundación ONCE, Madrid 1991, p. 165; también GARCIA LUIS, T., *Fiscalidad...* cit., p. 41.

larmente apta para la toma en consideración de las circunstancias consideradas (21); aunque pudiera reprocharse al citado texto legal haber incurrido en una excesiva simplificación de una realidad que, con toda seguridad, resulta notablemente más compleja, porque entre los restantes beneficios fiscales que la citada Ley 30/1994 establece, no parece fácil identificar otros que obedezcan a la valoración en concreto de la capacidad de pago de las fundaciones o, si se prefiere, a la toma en consideración de su capacidad económica relativa.

Por su parte, de acuerdo con esa concepción tradicional, cuando el legislador decide modular el gravamen correspondiente a las fundaciones atendiendo a las finalidades de interés general que han de cumplir, mediante el empleo de técnicas desgravatorias, se produciría un empleo de las figuras tributarias en que operen dichas técnicas con fines no fiscales, pues pese a existir capacidad económica, no se llegará a exigir el gravamen correspondiente, para hacer así posible el cumplimiento de otros fines, que genéricamente serán los del fomento de las entidades sin fines lucrativos y de las actividades de interés general que puedan realizar.

Y el reconocimiento de esa función extrafiscal de los tributos no suscita especiales problemas desde la perspectiva constitucional, pues como dijera la STC 37/1987, de 26 de marzo, aun no estando explícitamente reconocida en la Constitución "puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica" (FJ 13), o constituir un instrumento que facilite el ejercicio de determinados derechos fundamentales, como serían en el caso que nos ocupa los derechos de asociación y fundación, reconocidos en los arts. 22 y 43 del texto constitucional. Todo ello, sin que tenga por qué plantearse conflicto alguno con el principio de capacidad económica, ya que la citada STC 37/1987 ha reconocido que "el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo (o los restantes elementos de su estructura, añadiríamos nosotros) teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales" (22).

Es más, la compatibilidad entre las normas tributarias con fines

(21) Así, lo señala LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid 1988, pp. 24-25.

(22) En el mismo sentido, la posterior STC 136/1993, de 7 de junio; en nuestra doctrina, por todos, con mayores referencias SOLER ROCH, M.^a T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Ed. Civitas, Madrid 1983, pp. 34 y ss.; ESCRIBANO LOPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Ed. Civitas, Madrid 1988, pp. 337 y ss.; y LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...* cit., pp. 30 y ss.

extrafiscales y el principio de capacidad económica se ha pretendido justificar precisamente desde dicho principio, concebido como criterio de reparto de los gastos públicos, por considerarse que si el particular destina una parte de los propios medios económicos a finalidades de interés público o de utilidad pública, ello determinará una reducción de los gastos públicos y, en consecuencia, una reducción de la carga tributaria global que podrá ser tenida en cuenta para un más exacto reparto de dicha carga tributaria (23) y la determinación de la que a ese particular deba corresponder. Por ello, no debe extrañar que el tratamiento especial de las Entidades sin fines lucrativos se haya querido justificar también desde la perspectiva del repetido principio de capacidad económica, en atención al interés general de los fines que persiguen y, consiguientemente, de las actividades que desarrollan para alcanzarlos; pues con su actuación dichas entidades liberarían a los poderes públicos de la atención a tales fines de interés general, compensando en cierto modo el gasto fiscal en que se traducen los beneficios fiscales que se les reconocen, que se justificarían así por “la ausencia de capacidad contributiva, entendida como la no obligación de financiar el gasto público” (24).

Tales posiciones tienen la virtualidad de poner de manifiesto la necesidad de establecer controles tendentes a garantizar que quien obtiene un determinado beneficio fiscal, en atención a la utilidad pública o interés general de sus actividades, dedica precisamente a esas actividades el excedente de riqueza que le genera su disfrute (25); lo que, por cierto, podría ofrecer una cierta justificación teórica para la exigencia contenida en el art. 42.1.b) de la Ley 30/1994, que condiciona el disfrute del régimen fiscal especial en ella establecido a que las fundaciones y restantes entidades sin fines lucrativos destinen “a la realización de dichos fines, al menos el 70 por 100 de las rentas netas y otros ingresos que obtengan por cualquier concepto, deducidos, en su caso, los impuestos correspondientes a

(23) En este sentido, MANZONI, I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Ed. Giappichelli, Torino 1965, p. 90, entre otros autores a los que se refiere LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias...* cit., p. 31 y nota 55.

(24) En este sentido, MARTINEZ LAFUENTE, A.: *Exención tributaria...* cit., pp. 101 y 102; íbidem, *Fundaciones y mecenazgo...*, cit., pp. 22-23; ARIAS ABELLÁN, M^a D. *Las fundaciones...* cit., p. 14; parece sumarse a esa opinión GARCIA LUIS, T., *Fiscalidad...* cit., p. 40.

(25) Premisa cuya demostración no es fácil con carácter general, según señalara SOLER ROCH, M^a T. *Incentivos...* cit., p. 40, pero que se verifica en el caso de las fundaciones como consecuencia precisamente del establecimiento en la Ley 30/1994, del polémico deber de gasto a que se alude seguidamente en el texto.

las mismas, en el plazo de tres años a partir del momento de su obtención" (26).

Pero, aunque puedan parecer formalmente correctas, dichas posiciones no permiten una explicación acabada de las razones que justifican el empleo de técnicas desgravatorias —generalmente de exención parcial— para la determinación del régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos (27); porque el problema planteado por el conflicto entre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y la atención a otros fines de interés general "no se resuelve desplazándolo a otros posibles ámbitos de la justicia financiera que pretendan compensar aquellos desequilibrios que en las regla de reparto del sacrificio tributario introduce la concesión de beneficios fiscales" (28).

Por ello, en la línea de la que se ha dado en llamar moderna teoría de la exención tributaria (29), parece más razonable mantener que las normas que establecen beneficios fiscales contribuyen a delimitar para cada caso concreto el contenido del deber de contribuir, al diferenciar entre los supuestos de hecho que en principio integran el hecho imponible de cada tributo, matizando la obligación tributaria en los casos en que una excesiva uniformidad pudiera conducir a resultados contrarios a la equidad (30). En efecto, esta forma de ver las cosas no sólo permitiría explicar mejor ese régimen especial que —bajo la cobertura formal de una exención subjetiva— se establecía para el tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos por la Ley 61/1978, sino que ofrece una perspectiva idónea para el entendimiento tanto del régimen fiscal especial de las fundaciones resultante de la Ley 30/1994, como del régimen de las entidades parcialmente exentas que, según el art. 133.a) de la Ley 43/1995, se aplicará a las fundaciones y demás entidades sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar de aquél.

(26) Deber que ha resultado particularmente polémico, según es visible en el debate parlamentario, que expone GARCIA LUIS, T.: *Fiscalidad...* cit., pp. 63 y ss. y en la posición que adopta ARIAS ABELLÁN, M.^a D. *Las fundaciones...* cit., pp. 77-78; al margen de que suscita dudas interpretativas en las que no podemos entrar en este momento.

(27) *Vid.* en este sentido las críticas de LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...* cit., pp. 33 y ss.

(28) Cfr. SOLER ROCH, M.^a T., *Incentivos a la inversión...* cit., p. 46.

(29) En expresión de PIÑA GARRIDO, M.^a D.: "Notas en torno a la moderna teoría de la exención tributaria", en *Crónica Tributaria* núm. 61, 1992, pp. 83 y ss., cuyo trabajo constituye un magnífico resumen crítico de los principales elementos de esa nueva teoría.

(30) En este sentido, LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...* cit., p. 38.

Porque en dichos regímenes tributarios, la exención legalmente establecida no opera —como tradicionalmente se había pensado— impidiendo respecto a determinadas personas el nacimiento de la obligación tributaria derivada del hecho imponible, sino estableciendo una forma particular de sometimiento al impuesto, en que se define de forma específica el alcance y contenido del deber de contribuir que en cada caso incumbe a las fundaciones y restantes entidades sin fines lucrativos, atendiendo a su capacidad económica relativa valorada no sólo como aptitud en concreto para satisfacer una determinada prestación tributaria, sino también en términos más generales en razón de su contribución a la realización de otros fines de interés general.

Y, siendo ello así, si también la exención es una modalidad de imposición, una forma de ser del tributo (31), en absoluto puede constituir “un derecho subjetivo o una situación jurídica individualizada que ostentaría el particular frente a la Hacienda Pública, sino el acotamiento de ciertos presupuestos de hecho en los que las potestades de la Administración tienen un contenido diferente del que encierran en la generalidad de los supuestos incluidos en el hecho imponible del tributo” (32), de forma que el efecto desgravatorio especial que de ellas se deriva, “no constituye un derecho del contribuyente, sino una configuración objetiva del tributo” (33). Una configuración objetiva para cuya delimitación el legislador goza de amplios márgenes de discrecionalidad, pues el reconocimiento constitucional del derecho de fundación “para fines de interés general, con arreglo a la ley” (art. 34 CE), ciertamente le obliga a preservar su contenido esencial y a crear el marco jurídico para hacer posible su ejercicio, también desde la perspectiva fiscal (34); pero también le autoriza para diferenciar el tratamiento de las fundaciones según la valoración que, en términos objetivos, en función del cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos, merezca su actuación al servicio de dichos fines de interés general.

Lógicamente, dentro de tales parámetros siempre podrá discutirse sobre los requisitos de cuyo cumplimiento el legislador hace depender la diferenciación en el régimen tributario de las distintas entidades sin

(31) Como defiende, además de LOZANO SERRANO, C., *op. ult. cit.*, p. 49, HERRERA MOLINA, P. M. *La exención tributaria*, Ed. Colex, Madrid 1990, pp. 25 y 28.

(32) Cfr. LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...* cit., pp. 114-115.

(33) Cfr. HERRERA MOLINA, P. M., *La exención...* cit., p. 25.

(34) En este sentido TOMAS Y VALIENTE, F.: “Estudio previo”, en AA.VV., *Comentarios a la Ley...* cit., pp. XXXII y XLVI y ss.

finés lucrativos, pero lo que no creemos es que pueda impugnarse en abstracto la existencia misma de tales diferenciaciones, alegando que "nacida al mundo del derecho una fundación sólo puede calificársele como tal y al margen de cuáles sean las exigencias legales de su existencia" y que "al ordenamiento tributario no le corresponde establecer unos condicionantes cuando a mayor abundamiento éstos pueden y ..., deben constatarse para su misma existencia" (35). Porque al pretender que "las fundaciones son siempre tales" y, por lo tanto, deberían estar en todo caso sometidas al mismo tratamiento tributario (36), se desconoce que el legislador dispone de un innegable margen de libertad para establecer diferenciaciones de acuerdo con la distinta valoración que, siempre en términos objetivos, le merezca la actuación de las diversas entidades no lucrativas al servicio de los múltiples fines que el ordenamiento jurídico considera de interés general. Y, sobre todo, que dichas diferenciaciones pueden legítimamente trasladarse al ámbito tributario, para dar lugar a formas particulares de sometimiento al impuesto de las distintas entidades no lucrativas, en que se defina de forma específica el alcance y contenido del deber de contribuir que en cada caso les incumba.

IV. A MODO DE CONCLUSION: LA DIVERSIDAD DE REGIMENES FISCALES DE LAS FUNDACIONES

De acuerdo con el análisis realizado, parece obvio que el reconocimiento constitucional del derecho de fundación para fines de interés general, obliga al legislador a preservar su contenido esencial y a crear el marco jurídico para hacer posible su ejercicio, también desde la perspectiva fiscal; hasta el punto de que pudiera considerarse "inexcusable" (37) el reconocimiento de un régimen tributario especial de las fundaciones. Pero el derecho de fundación ha de ejercerse con arreglo a la ley, por lo que no nos parece dudoso que según la valoración que, en términos objetivos, en función del cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos, pueda merecer la actuación de las fundaciones al servicio de dichos fines de interés

(35) Como hace ARIAS ABELLÁN, M.^a D., *Las fundaciones...* cit., p. 145.

(36) Según parece defender ARIAS ABELLÁN, M.^a D., *op. loc. ult. cit.*

(37) Como la STC 45/1989, de 20 de febrero, consideró que la protección de la familia debía traducirse inexcusablemente en un tratamiento favorecedor en el IRPF, lo que criticamos en ZORNOZA PEREZ, J., "Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta", *Rev. Española de Derecho Constitucional*, núm. 27, 1989, pp. 186-187.

general, quepa igualmente establecer diferenciaciones entre ellas que, lógicamente, podrán tener repercusión en cuanto a su régimen tributario.

De ahí que, incluso tras la Ley 30/1994, el régimen tributario de las fundaciones y restantes entidades sin fines lucrativos, que sólo muy parcialmente se contiene en el citado texto legal, continúe siendo fragmentario. Y no tanto porque hayan quedado al margen de su contenido las cuestiones relacionadas con la imposición indirecta (38), sino porque el régimen fiscal de la Ley 30/1994 únicamente resulta aplicable a las fundaciones que cumplan los requisitos en ella establecidos, mientras que las que no puedan acreditarse como entidades sin fines lucrativos se verán excluidas de los beneficios previstos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Actividades Económicas, quedando sujetas, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, al régimen especial de las entidades parcialmente exentas, diseñado en el Capítulo XV del Título VIII de la Ley 43/1995, cuyo art. 133.a) prevé su aplicación a "las fundaciones, establecimientos, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre". En resumen, no sólo estamos lejos de ese Estatuto fiscal unitario de las entidades sin fines lucrativos que han reclamado algunos autores, sino que las fundaciones recibirán tratamientos tributarios diferenciados en función de sus características, actividades y forma de financiación; tratamientos que algunas veces ni siquiera estarán previstos en los mismos cuerpos normativos, lo que no deja de ocasionar algunas perplejidades, cuando no problemas interpretativos de difícil solución, debidos a la diversidad de planteamientos que han inspirado los correspondientes textos legales.

Y conviene dejar sentado, por si hubiera dudas al respecto, que al afirmar la posibilidad de diferenciaciones en cuanto al tratamiento fiscal de las fundaciones, no estamos afirmando que siempre resulten claras las razones que las motivan ni que, en consecuencia, se encuentren siempre justificadas; sino sólo que no cabe impugnar en abstracto la existencia misma de dichas diferenciaciones, de forma que será necesario descender al análisis de los requisitos de cuyo cumplimiento el legislador las hace depender en cada caso, para valorar si obedecen

(38) Que son abordadas, en los términos sumariamente expuestos, en la normativa propia de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre el Valor Añadido, a la que la Ley 30/1994 no ha afectado en modo alguno.

a circunstancias objetivas y resultan proporcionadas o, por el contrario, han de considerarse discriminatorias.

Desde esa perspectiva han de analizarse la misma noción de entidades sin fines lucrativos que proporciona la Ley 30/1994 y los requisitos que las fundaciones deben cumplir, no sólo para poder acceder al tratamiento tributario especial en ella previsto o, alternativamente, quedar sujetas al régimen de las Entidades parcialmente exentas de los arts. 133 y siguientes de la LIS, sino también para que las aportaciones efectuadas en su favor se beneficien del tratamiento previsto en los arts. 59 y siguientes de la misma Ley 30/1994 (39). Y desde ese mismo punto de vista convendría detenerse, también, en el análisis del conjunto de entidades a las que, por la poco transparente vía de las Disposiciones Adicionales de la Ley 30/1994, sin que aparezcan siempre claras las razones que lo justifican, dada su innegable heterogeneidad, se ha incluido o excluido de la posibilidad de acogerse al régimen fiscal especial en ella dispuesto.

Un régimen fiscal especial que hemos renunciado a analizar y que, en resumidas cuentas, mediante el empleo de diversas técnicas desgravatorias, entre las que se incluye una nueva exención parcial, intenta conseguir una modulación de la carga tributaria correspondiente a las fundaciones según sus características, actividades y fuentes de financiación. Por ello, más allá de la discusión —siempre abierta— sobre el grado de protección que el ordenamiento tributario ha de dispensar a las fundaciones, como vía para canalizar la participación privada en actividades de interés general, convendrá profundizar en su análisis de detalle, planteándose sobre todo, la justificación de las diferencias que de él derivan que constituye, como hemos pretendido demostrar, el problema central para su valoración desde una perspectiva constitucional.

(39) Pues como señalaba BOTELLA GARCIA-LASTRA, C., *El Proyecto...*, cit., p. 2, en la Ley 30/1994 los beneficios fiscales para las aportaciones de terceros lo son sólo para las efectuadas en favor de las entidades sin fines lucrativos en el sentido que en ella se definen.

COMENTARIOS Y NOTAS

