



**CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social
y Cooperativa, nº 56, noviembre 2006, pp. 225-262**

La fiscalidad de las fundaciones: un equilibrio entre la promoción del Estado social y la competencia en los mercados

Julio Jiménez Escobar

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales (ETEA). Universidad de Córdoba

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa
ISSN: 0213-8093. © 2006 CIRIEC-España
www.ciriec.es www.uv.es/reciriec

La fiscalidad de las fundaciones: un equilibrio entre la promoción del Estado social y la competencia en los mercados

Julio Jiménez Escobar

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales (ETEA), Universidad de Córdoba

RESUMEN

En el presente artículo pretendemos delimitar las líneas maestras que deben inspirar la configuración de un régimen fiscal especial para las fundaciones en nuestro marco constitucional. Ello nos permitirá, tras analizar el Derecho vigente, delimitar adecuadamente los verdaderos problemas que se presentan para la articulación de un régimen coherente y suficientemente estructurado de fiscalidad para estas entidades, pues los problemas cobran su verdadera significación epistemológica a la luz de un marco general de sentido y fundamentación. Asimismo, aquellas líneas maestras permitirán proponer las directrices generales y específicas en las que deben enmarcarse las soluciones técnicas a los problemas detectados. Finalmente, y dado que la legislación tributaria vigente responde, al menos por lo que a la articulación de los beneficios fiscales se refiere, a aquellas líneas que hemos identificado como básicas, se facilitará la resolución de problemas de naturaleza interpretativa, pues resultará más sencillo identificar, en cada caso, la ratio legis.

PALABRAS CLAVE: Fundaciones, fiscalidad, Estado social, competencia.

CLAVES ECONLIT: L300, L310.

La fiscalité des fondations : un équilibre entre la promotion de l'état social et la compétitivité des marchés

RÉSUMÉ: Le présent article cherche à délimiter les lignes directrices qui doivent inspirer l'élaboration d'un régime fiscal spécial pour les fondations dans notre cadre constitutionnel. Ceci nous permet, après analyse du droit en vigueur, de délimiter de façon appropriée les véritables problèmes qui se présentent pour l'organisation d'un régime fiscal cohérent et suffisamment structuré pour ces entités. Les problèmes, en effet, trouvent leur vrai sens épistémologique s'ils sont considérés dans un cadre général de base pertinent. De même, les lignes directrices permettent de proposer les jalons généraux et spécifiques qui devront encadrer les solutions techniques aux problèmes détectés. Enfin, étant donné la réponse de la législation fiscale en vigueur, au moins en ce qui concerne l'organisation des bénéfices fiscaux, aux lignes que nous avons définies comme lignes de base, la résolution des problèmes d'interprétation sera facilitée puisque la ratio legis sera plus simplement identifiable dans chaque cas particulier.

MOTS CLÉ: Fondations, fiscalité, état social, compétitivité.

Taxation of foundations: a balance between promoting their social status and competitiveness in the market

ABSTRACT: The objective of this article is to establish a set of basic guidelines to encourage the establishment of a special tax regime for foundations within the framework of the Spanish constitution. Having analysed the laws that are currently in force, this will provide us with sufficient grounds to identify the true problems that affect the organisation of a coherent and well-structured tax regime for these entities, as problems take on their true epistemological meaning when considered within a general framework of good sense and solid grounds. These basic guidelines will also enable us to propose a set of general and specific guidelines on which to base the technical solutions to the problems identified. Finally, given that current tax legislation responds to the basic guidelines that we have identified (at least in terms of the organisation of tax concessions), this will facilitate the solution of interpretative problems, thereby making it easier to identify the ratio legis in each case.

KEY WORDS: Foundations, taxation, social State, competitiveness.

1.- Introducción

La investigación, en cualquier ámbito del conocimiento, se realiza en el seno de comunidades científicas. Las mismas, como ha puesto de manifiesto la Filosofía de la Ciencia, delimitan sus objetos de estudio y los explican y analizan desde unas determinadas concepciones teóricas. En el presente trabajo pretendemos identificar los principales retos que la investigación en la fiscalidad de las fundaciones tiene en este momento, así como los presupuestos teóricos que doctrinalmente se están empleando en el estudio y análisis de dicha fiscalidad.

Para conseguir estos objetivos trataremos, en primer lugar, de poner de manifiesto los consensos básicos que, con respecto a la fiscalidad de las fundaciones, existen en la doctrina científica¹. Sin embargo, como tendremos ocasión de constatar, esos presupuestos compartidos son muy escasos, lo que trae como consecuencia que, de forma constante, se esté discutiendo en torno a los mismos, para, sin llegar a un consenso adecuado, derivar cada cual, a su vez, sus propuestas de solución con respecto a los problemas que se plantean en la fiscalidad de las fundaciones. Evidentemente, si no se comparten las premisas básicas, no se pueden aceptar las soluciones propuestas. Sólo si se avanza un poco más en ciertos presupuestos inspiradores de lo que debe ser un régimen fiscal especial de las fundaciones se podrá avanzar en la solución de problemas concretos, a partir de determinadas líneas maestras que sean compartidas por la mayoría de la doctrina. Compartir estos presupuestos permite, por un lado, centrar la atención ya en aspectos más específicos y no de carácter tan general, que lo único que generan es dispersión². En segundo lugar, ayuda a delimitar con precisión cuáles son los verdaderos problemas que pueden interesar a esa comunidad científica, ya que la realidad observada, en este caso el Derecho positivo, sólo cobra significación cuando entra en conflicto con determinadas categorías del sujeto investigador³. Es decir, y en clave ya estrictamente jurídica, nos permitirá centrarnos en el Derecho positivo, para una vez analizado, constatar lo que no es conforme con los presupuestos esenciales compartidos por la comunidad científica, y a la luz de aquéllos proponer las soluciones adecuadas, tanto desde un punto de vista interpretativo del derecho vigente (pues nos ayudará a encontrar la *ratio legis*), como desde planteamientos *de lege ferenda*, en el supuesto de que la normativa vigente no responda aquéllos.

1.- En un esquema de análisis epistemológico de corte Lakatosiano podría venir a identificarse con el núcleo central de un programa de investigación, que, como es sabido, viene a constituir un conjunto de presupuestos muy generales que constituyen la base a partir de los que se desarrolla el programa. Véase, en relación con los programas de investigación, LAKATOS, I. (1982 y 2002).

2.- Como es conocido, LAKATOS considera que para avanzar en un programa de investigación concreto se requiere que exista una heurística negativa, es decir, que los puntos que constituyen el núcleo central del programa de investigación no sean cuestionados constantemente por los investigadores.

3.- Vendría a coincidir, a grandes rasgos, con parte de la heurística positiva de un programa de investigación Lakatosiano, es decir, lo que indica a los científicos qué tipo de cosas deben hacer para completar el núcleo central del programa de investigación.

2.- Evolución normativa

Hace tan sólo 12 años no era posible hablar, en sentido estricto, de un régimen tributario de las fundaciones, puesto que lo único que existían eran algunas exenciones y beneficios fiscales regulados en la normativa específica de cada tributo. Se daba, además, la paradoja de que en algún tributo, como el Impuesto sobre Sociedades, el régimen de exención perjudicaba a las fundaciones a través de la denominada imposición mínima de los rendimientos del capital, con el agravante de que no se les permitía renunciar a la exención, lo que llevaba a algunas entidades a tener que incumplir algún requisito, incluso de carácter sustantivo, para que la exención no resultase aplicable. Se trataba, por tanto, de una regulación carente de la sistemática adecuada y que no fomentaba, antes bien al contrario, el fenómeno fundacional. Mucho se ha avanzado desde entonces hasta la situación actual.

La Ley 30/1994, de 30 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General supuso un importante avance respecto a la regulación anterior. Por primera vez hubo en el ámbito tributario una regulación fiscal específica para determinadas entidades sin fines lucrativos, entre las que se encontraban las fundaciones⁴. Con esto se logró, al menos en relación con tres importantes tributos (Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Actividades Económicas), una regulación más coherente y sistemática. Sin embargo, esta Ley no fue muy generosa en cuanto al alcance de los beneficios fiscales, sobre todo porque algunas de las interpretaciones que se hicieron de la Ley, y ésta ofreció, en ocasiones, la cobertura necesaria para ello, resultaron muy restrictivas, lo que, a su vez, provocó una gran inseguridad jurídica, en particular en lo que se refiere a la exención de las explotaciones económicas en el Impuesto sobre Actividades Económicas y de los resultados de las mismas en el Impuesto sobre Sociedades. También quedó pendiente una integración más sistemática de los beneficios fiscales en otros tributos, como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el resto de impuestos de las corporaciones locales y el IVA, así como una correspondencia adecuada entre las exigencias de la regulación sustantiva y la fiscal.

Hubo que esperar 8 años para que la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo otorgase un tratamiento tributario más beneficioso a las fundaciones, resolviendo algunos de los problemas que planteó la Ley 30/1994, sobre todo en lo que se refiere a la tributación de las explotaciones económicas en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

4.- Sobre la conveniencia del establecimiento de un régimen fiscal especial para las entidades sin fines lucrativos la doctrina ha insistido de forma reiterada: entre otros, veáanse, CABRA DE LUNA, M. A., GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., ZURDO Y RUIZ-AYUCAR, J. (1991, pp. 363 a 368), JIMÉNEZ DÍAZ, A. (1995, p. 36); MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (1996, p. 44), LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GUREN, F. (1998, pp. 201 y 202).

Lógicamente, la doctrina que se ha preocupado por la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos, entre las que se encuentran las fundaciones, toma como punto de partida necesario para sus análisis y propuestas la Ley 49/2002, pero también la regulación que en la ley propia de cada tributo puede afectar a las fundaciones, y, fundamentalmente, la del Ley Impuesto sobre el Valor Añadido⁵, y el actual Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁶, en especial sus artículos 120 a 122 que regula el régimen de las entidades parcialmente exentas.

3.- El fundamento del régimen fiscal especial para las fundaciones

3.1. Planteamiento

Existe un consenso bastante generalizado en que la concurrencia de dos caracteres en una entidad, el no tener ánimo de lucro y la realización de actividades de interés general, justifica o fundamenta el reconocimiento de una serie de beneficios fiscales para las mismas⁷. También constituye un lugar común el intentar fundamentar dichos beneficios fiscales, a partir de estos caracteres, desde la norma suprema y configurada de todo el ordenamiento jurídico que es la Constitución⁸. Sin embargo, una vez superado ese consenso básico, las discrepancias doctrinales aparecen de forma nítida y clara, afectando a multitud de aspectos y, en particular, a dos de ellos, que indiscutiblemente requieren un acuerdo mayor al objeto de que la investigación no se centre casi siempre en cuestiones demasiado nucleares que dificultan el poder abordar la resolución de problemas más específicos. Son las dos siguientes:

1. Los preceptos de la Constitución que podrían fundamentar un régimen de beneficios fiscales para estas entidades.

Se ha recurrido a diversos artículos de la Carta Magna: unos autores fundamentan los beneficios tributarios en los principios constitucionales tributarios (art. 31 Constitución) y otros en la utilización extrafiscal del tributo, ya sea como consecuencia de las exigencias derivadas del reconocimiento constitucional del derecho de fundación (artículo 34), ya lo sea en los artículos 39 a 52 que establecen los principios rectores de la política social y económica. Lo más frecuente, es que se recurra a una

5.- Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

6.- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

7.- A este respecto, son significativas las palabras de GARCÍA LUIS (1995, p. 41): "toda la argumentación en pro del fomento fiscal de las entidades citadas insiste en resaltar los fines sociales, más exactamente, los fines de interés general, y el no reparto de beneficios o su afectación a las actividades altruistas".

8.- Lo cual, desde un punto de vista metodológico, es algo lógico, puesto que, como apunta el profesor CALVO ORTEGA (2005, p. 42), "Todos los materiales normativos que tenemos actualmente en nuestro ordenamiento deben ser ordenados y explicados a la luz de la Constitución. Es la Ley Fundamental, como cabeza del ordenamiento, la que debe iniciar la sistematización y justificar o no la tributación especial a las entidades que estudiamos".

fundamentación plural, si bien mostrando preferencia por algunos de los preceptos señalados. Así ocurre con los argumentos que se apoyan, de forma simultánea, en los principios constitucionales de la imposición y en razones extrafiscales.

2. La forma de instrumentalizar técnicamente el tratamiento fiscal que comporta una menor tributación: no sujeción general, exención general, exenciones en ciertos tributos, exenciones parciales, deducciones fiscales importantes, etc.⁹

Trataremos de encontrar, en los epígrafes que siguen, el fundamento constitucional del régimen fiscal de las fundaciones. Entendemos que la instrumentalización técnica (no sujeción, exención, reducción, tipos bonificados, etc.) dependerá de las opciones previas que se adopten respecto al fundamento. Pero no sólo la instrumentalización técnica dependerá de aquél, sino también el margen de maniobra del que gozará el legislador tributario a la hora de regular el modo y alcance del régimen tributario especial.

3.2 El tratamiento fiscal favorable: necesidad o conveniencia

3.2.1. Necesidad que deriva de las exigencias de los principios constitucionales tributarios

A) La ausencia de capacidad económica

a) Consideraciones de carácter general

Este conjunto de opiniones vienen a encuadrarse en torno a la concepción que del principio de capacidad económica o contributiva se utiliza en el Informe Carter. En el mismo se afirma que sólo manifiesta capacidad económica y contributiva quien puede disponer de recursos útiles y escasos para cubrir las respectivas necesidades¹⁰. En esta línea, Pérez de Ayala (1977, pp. 406-407) sostiene que “el modo más justo de gravar la capacidad de contribuir no es por lo que se tiene, sino por lo que se usa, en propio provecho”.

9.- Hay autores que, partiendo de que las fundaciones no tienen capacidad económica o contributiva, han defendido la conveniencia de la no sujeción (ALBIÑANA, 1981, pp. 49 y 50; COLMENAR y STAMPA, 1980, p. 8) o de la exención (MARTÍNEZ LAFUENTE, 1984, pp. 100-102). Otros autores han defendido otras fórmulas para articular los beneficios fiscales, al menos por lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere. PEDREIRA MENÉNDEZ (1999, pp. 427-434 y 2003, pp. 179-180) considera que en este impuesto el régimen fiscal de las fundaciones tendría que pivotar sobre dos principios: que las cantidades destinadas a fines de interés general pudiesen deducirse de la base imponible (al contrario de lo que ahora ocurre) y que la base imponible resultante tributaría a un tipo impositivo reducido. MARTÍN FERNÁNDEZ (1991, p. 115) también entiende que debería permitirse la deducción apuntada, pero que en este caso la base resultante debería tributar al tipo general del impuesto.

10.- Informe Carter, Tomo III del Informe, vol. II de la obra en español, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, págs. 5 a 13.

b) Aplicación a las fundaciones

b 1) Las fundaciones carecen de capacidad económica

Colmenar Valdés y Stampa Sánchez (1980, pp. 76-85) consideran que el núcleo del tema¹¹ no se encuentra en partir de una capacidad económica dada, como veremos que ocurre con los autores que defienden la inexistencia de capacidad contributiva, “para exigir un matiz más en la exacción del tributo: la consideración de los fines a que atienda el sujeto pasivo, sino que la cuestión se centra en la existencia misma de una capacidad de pago. Basta entonces pensar que si los medios de que se dispone no se emplean en la satisfacción de las propias necesidades privadas, sino en necesidades públicas, no cabe hablar de capacidad económica”. Consideran que la obtención de una renta, la titularidad de un patrimonio o la realización de un gasto no definen la capacidad de pago, sino que, a lo más, la exteriorizan, no siendo más que meros criterios o índices para medirla. La capacidad gravable se identifica con el grado de satisfacción de necesidades que el contribuyente puede alcanzar. Por ello, no hay capacidad de pago si lo que se satisfacen son necesidades públicas y no privadas. Desde estos presupuestos, se ha señalado por Pedreira Menéndez (2003, p. 39) que se debe establecer la capacidad económica atendiendo al poder de disposición sobre la renta obtenida o riqueza poseída para aplicarla “a la consecución de aquello que el sujeto gravado estime oportuno, es decir, apreciando el grado de discrecionalidad existente a la hora de aplicar la renta”. Como las entidades no lucrativas no son libres para disponer de sus rentas puesto que por imposición legal deben destinarlas a la realización de fines de interés general, resulta que aquéllas no muestran una capacidad contributiva plena, por lo que esas cantidades no deberían estar sujetas a tributación¹².

b 2) No existe un sujeto tributario válido que manifieste capacidad económica

Vilaseca i Marcet (1984, p. 1038-1040) considera que las fundaciones no deben ser gravadas en ningún caso al no reunir la condición de sujetos pasivos tributarios. Para ello argumenta del siguiente modo: la titularidad del patrimonio de la fundación, por lo menos en sentido económico, pertenece al fin de interés general y no a unos particulares. Como el deber de contribuir “se dirige a los ciudadanos y sólo excepcionalmente se exige de las entidades en cuanto son complexivamente un patrimonio compartido por varios ciudadanos (los accionistas de las sociedades anónimas y los partícipes de las demás sociedades y entidades privadas) que, en definitiva, son quienes soportan el gravamen, nos hallamos ante un supuesto de inexistencia de sujeto tributario válido, pues el gravamen exigido a una fundación sólo recaería sobre tal fin y no sobre una persona particular, ni directa ni indirectamente. No se diga que la tributación de la fundación gravará a sus beneficiarios (...), los beneficiarios no ostentan ningún derecho sobre las rentas del patrimonio fundacional, que no les pertenece”. Asimismo, Pérez de Ayala (1985, pp. 170 y ss.) niega, desde una perspectiva económica, la existencia de capa-

11.- Siguiendo en este punto a PÉREZ DE AYALA, al que citan, *Derecho Tributario*, I, Madrid, 1968, p. 89. Este análisis lo realizan al estudiar si existe o no capacidad de pago en las fundaciones de carácter benéfico (COLMENAR y STAMPA, 1980, pp. 76-85).

12.- Esta es también la postura de A. MÁRQUEZ (2003, pp. 111-112).

cidad económica, argumentado que el gravamen será soportado, en última instancia, por los beneficiarios de los servicios¹³.

B) Carecen de capacidad contributiva

a) Consideraciones de carácter general: la distinción entre capacidad económica y capacidad contributiva

Ha destacado Moschetti (1980, p. 289), que en los supuestos en los que la exención se concede con el fin de satisfacer determinados objetivos constitucionales, la misma “no constituye *prevalencia* de otro principio constitucional sobre el principio de capacidad contributiva, sino, al contrario, *realización de este último*; no se puede decir que exista capacidad contributiva cuando existe formalmente capacidad económica, pero su sometimiento a gravamen no es idóneo para realizar el interés colectivo; esto es, cuando la capacidad económica no puede ser cualificada en sentido solidario”¹⁴. En la doctrina española Pont Clemente (1986, pp. 92 y 93) ha afirmado que si se acepta “que puede y debe existir una discriminación cualitativa de las rentas basada en el principio de capacidad económica. Puede también entenderse que es posible establecer tal discriminación basada en el mayor o menor grado de contribución de los sujetos pasivos al cumplimiento de objetivos constitucionales. Obsérvese que se dice de los objetivos constitucionales y de no de cualesquiera fines de política económica, porque aquéllos sintetizan la esencia de los valores dominantes en la sociedad organizada. De este modo, puede concluirse que existe menor capacidad contributiva en quien ya, voluntariamente, aporta su esfuerzo a la consecución de fines sociales, que en quien no lo hace”.

b) Aplicación a las fundaciones

Desde esta concepción del principio de capacidad contributiva se ha justificado, en la doctrina española, el establecimiento de supuestos de no sujeción o de exención para las entidades que realizan actividades de interés general (fundaciones y asociaciones de utilidad pública).

El profesor C. Albiñana (1981, pp. 49 y 50), al referirse a las exenciones que se reconocen a entidades de utilidad pública o que de otro modo sirven al interés general, ha señalado que “podrían ser instrumentadas como ‘no sujeciones’, por cuanto los fines sociales y/o públicos que cumplen impiden que su ‘capacidad económica’ se convierta en ‘capacidad contributiva’”¹⁵.

13.- Desde parecidos planteamientos, HERRERA MOLINA, M. A. (2000, p. 63) considera que las fundaciones deberían estar no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, pues si lo estuvieran el impuesto acabaría recayendo sobre los beneficiarios y empleados de la fundación, sujetos que, por su relación con la fundación, no son, en modo alguno, titulares de renta gravable.

14.- Sostiene el profesor italiano que “Permitir tratamientos discriminados de capacidades económicas formalmente iguales, en nombre del interés colectivo, no significa atribuir al legislador un poder ilimitado; aceptar el requisito de la capacidad económica y cualificarla luego en sentido social no permite quitar con una mano lo que se ha concedido con la otra. Al contrario, representa un nuevo límite para el legislador, obligado a observar no uno, sino dos requisitos: la capacidad económica y las exigencias colectivas. (...) Más aún, el interés colectivo no es determinable al arbitrio del legislador, sino que es el mismo que se expresa en diversas normas constitucionales de principio” (1980, pp. 287 y 288).

15.- Estos argumentos se han utilizado también en relación con las entidades eclesásticas. Véanse, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1977, pp. 331-335) y LEJEUNE, E. (1979, pp. 344, 345 y 354).

En esta línea de razonamiento ha profundizado Martínez Lafuente (1984, p. 102), para quien el fundamento de la exención de las fundaciones está en la comprensión integral del fenómeno financiero: si el gasto público es el que justifica los mecanismos tendentes a su financiación, ha de tener efecto en el Derecho Financiero la realización de actividades que de otro modo asumiría el Estado; la ausencia de capacidad contributiva entendida como la no obligación de financiar el gasto público es la causa inmediata de la exención subjetiva. Así se manifiesta también Pedreira Menéndez (2003, pp. 37-39), quien considera que en el apartado 1 y 2 del artículo 31 de la Constitución española se ha efectuado la integración constitucional del Derecho Financiero: el apartado segundo declara la justicia del gasto público, la cual está ineludiblemente relacionada con los ingresos obtenidos a través del sistema tributario, por lo que se puede afirmar que “mediante este precepto se conectan los ingresos y los gastos públicos formando un conjunto inseparable para integrar el sistema financiero (...), de tal manera que toda actuación que influya sobre los ingresos o los gastos públicos va a tener una repercusión directa en el sistema financiero, lo que obliga a tener una visión integral del fenómeno financiero, es decir, que se debe fijar la capacidad contributiva de los sujetos atendiendo tanto a los ingresos que pueden facilitar al Estado como a la disminución de los gastos públicos que son capaces de generarle”. Como las actuaciones de las entidades no lucrativas cubren determinadas demandas sociales que ya no va a ser preciso que sean asumidas por el Estado o, por lo menos, con la misma intensidad, se deriva una efectiva disminución del gasto público, que debería tener su reconocimiento desde el punto de vista de la vertiente de los ingresos públicos. Desde una comprensión integral del fenómeno financiero, “quien ya contribuye al sostenimiento de las necesidades estatales no debería hacerlo de manera directa a través de los tributos o, por lo menos, debería hacerlo en menor medida” (ibidem, p. 45).

C) Exigencia derivada del principio de igualdad tributaria

a) Consideraciones de carácter general

Se han justificado también los beneficios fiscales a partir de los criterios materiales de reparto de las cargas públicas. En este sentido, ha afirmado Manzoni (1965, p. 90) que cuando el particular destina “una parte de los propios medios económicos a finalidades de interés público o de utilidad pública, ello determina, por lo menos, una reducción de los gastos públicos y, en consecuencia, una reducción de la carga tributaria global”. Por tanto, “si es cierto que el ente público no puede repartir más que los gastos que sostiene y no los que debería sostener si no chocase en mayor o menor medida con la iniciativa privada, ello no significa que de aquel concurso, suministrado por el particular a la consecución de los fines públicos, con independencia de cualquier relación de carácter fiscal, no pueda ser tenido en cuenta por el ente público con fines de un más exacto reparto de la carga tributaria, y por ello, de una aplicación más completa del *principio de igualdad tributaria*”¹⁶. En esta línea de razonamiento, el profesor Martín Delgado (1979, p. 70) señala que es posible “que de dos manifestaciones de riqueza una se someta a tributación y otra no cuando la excepción esté fundamentada en

¹⁶- *La cursiva es nuestra.*

criterios de igualdad, según la justicia que configura al sistema tributario como 'justo', en expresión del artículo 31 de la Constitución". A partir de esta idea colige el profesor Checa González (1985, p. 14) que es "plenamente lícito, a la par que constitucionalmente admisible, exentar a determinados sectores o personas, *aun cuando posean capacidad contributiva*, si llevan a cabo actividades que redunden en beneficio del interés general de la sociedad, *puesto que, en definitiva, con su conducta también están contribuyendo al sostenimiento de los gastos públicos, si bien por vía distinta de la tradicional*"¹⁷.

b) Aplicación a las fundaciones

En esta perspectiva se sitúa Camarasa Carrillo (1998, pp. 44 -51), pues considera que los beneficios fiscales que se establecían en la Ley 30/1994, de Fundaciones, tenían su justificación en la contribución que las entidades sin fines lucrativos prestan con la realización de actividades que, en caso de no ser realizadas, incrementarían el gasto público al tener que ser llevadas a cabo con cargo a los gastos públicos. "Es esta contribución a la reducción del gasto público la que constituye el fundamento de los beneficios tributarios reconocidos a las entidades sin fines lucrativos". También ha recurrido a argumentaciones de este tenor Pedreira Menéndez (2003, p. 39), cuando sostiene que si se afirma que la finalidad esencial del tributo es posibilitar la financiación del gasto público, se puede afirmar que las entidades sin fines lucrativos "ya están contribuyendo, aunque sea de forma indirecta, al destinar el 70 por 100 de sus rentas a fines de interés general. Esta circunstancia hace preciso arbitrar beneficios fiscales para que no resulten *también gravadas* por esas rentas de una forma directa", por lo que cualquier imposición adicional sobre estos rendimientos carece de justificación¹⁸.

D) La insuficiencia de los planteamientos de carácter exclusivamente tributario

Ante todo es preciso poner de manifiesto que si se negase, en términos absolutos, la existencia de capacidad económica o contributiva de las fundaciones, se debería recurrir al instituto jurídico de la no sujeción, o al menos de la exención general, pues donde no existe capacidad económica, no debe haber impuestos, pues ésta categoría tributaria encuentra su fundamento y justificación precisamente en la existencia de una capacidad económica gravable. Sin embargo, en el supuesto de que se entienda que la capacidad económica existe, aunque no plenamente, sí cabría recurrir a exenciones parciales, reducciones, tipos bonificados, etc. para modular el alcance del beneficio tributario. Lo mismo acontecería en los supuestos en los que se entienda que los beneficios fiscales derivan de las exigencias del principio de igualdad tributaria.

También resulta claro que el legislador tributario deberá establecer, necesariamente, beneficios fiscales si el fundamento de éstos se encuentra en los principios constitucionales (art. 31 Constitución) que deben inspirar al tributo.

17.- *La cursiva es nuestra.*

18.- *La cursiva es nuestra.*

a) Sí existe sujeto tributario válido

La argumentación que afirma que no existe un sujeto tributario válido parte de una perspectiva económica y no jurídica. El propio Vilaseca considera que en el campo jurídico la construcción que defiende es más dudosa (1984, p. 1038-1039). Y es más dudosa porque si del instituto de la personalidad jurídica se derivan unos derechos, del mismo se derivan también, lógicamente, un conjunto de obligaciones, entre las que se encuentra la de contribuir cuando la persona jurídica sea titular de bienes o rentas. Por ello no cabe afirmar que no existe sujeto tributario válido porque la titularidad del patrimonio de la fundación pertenece al fin de interés general. Sí existe un sujeto de derechos y obligaciones, la fundación. Cuestión diferente es que su patrimonio y rentas se destinen, por imperativo legal, a fines de interés general. En definitiva, no parece razonable admitir el instituto de la personalidad jurídica para unas cosas (el derecho privado) y no para otras (en el plano tributario). Además, la construcción de Vilaseca no es coherente, pues si se parte de ignorar la titularidad jurídica de bienes y rentas, esta premisa debería servir para deducir todas las conclusiones. Sin embargo no se hace así: el autor sostiene que no se puede afirmar que la tributación de la fundación gravará a los beneficiarios, pues éstos no ostentan ningún derecho sobre las rentas del patrimonio fundacional, que no les pertenece. En efecto, en términos jurídicos es así, pero en términos económicos (a los que autor citado recurre para señalar que el titular del patrimonio de la fundación es el fin de interés general) son los beneficiarios quienes, en última instancia, soportan las consecuencias de la existencia del tributo, pues los impuestos disminuirán, en alguna medida, los recursos disponibles al servicio de las actividades de la fundación.

b) Sí existe capacidad económica

Las líneas de razonamiento que niegan la capacidad económica o contributiva de las fundaciones no resultan convincentes por diversos motivos, que con acierto, han sido apuntados por el profesor Herrera Molina (1990, p. 109):

Atribuyen un complejo contenido al principio de capacidad económica, que no es el que se le otorga en nuestro ordenamiento jurídico. El tribunal Constitucional ha caracterizado aquel principio como la mera “exigencia lógica de gravar la riqueza allá donde la riqueza se encuentre”¹⁹, indicando además 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 dicho principio constitucional quede a salvo”²⁰.

19.- STC de 20 de julio de 1981.

20.- STC de 26 de marzo de 1987. En el mismo sentido se pronuncia MARTÍN DÉGANO (1999, pp. 338-340), quien, con acierto, afirma que estas teorías parten de un concepto de capacidad contributiva que tiene más matices que la mera capacidad económica reconocida por el Derecho español.

La Constitución española no se refiere al gasto público como el coste que representa la satisfacción de necesidades públicas, sino más bien como el gasto de los entes públicos.

El artículo 31.1 de la Constitución no exige cualquier contribución, sino aquella que se realiza a través del sistema tributario.

Bastará, por consiguiente, con que las fundaciones se encuentren en situaciones que revelan capacidad económica, para que su sujeción tributaria esté legitimada al tributo que grava ese correspondiente índice de capacidad económica²¹.

c) No constituye una exigencia derivada de la igualdad tributaria

Tampoco entendemos que la exención o no sujeción de las fundaciones pueda derivar de las exigencias del principio de igualdad tributaria. En primer lugar, porque, como ya hemos apuntado, la Constitución española no se refiere al gasto público como el coste que representa la satisfacción de necesidades públicas, sino como el gasto de los entes públicos. Por ello, el artículo 31.1 “no exige cualquier contribución, sino aquella que se canaliza a través del sistema tributario”. De aquí se deduce que no es posible fundamentar los beneficios fiscales en el argumento que sostiene que se está contribuyendo a través de una vía distinta de la tradicional. En segundo lugar, porque entendemos que no es un buen apoyo argumentativo el principio de igualdad tributaria, ya que el mismo no comporta una igualación en términos económicos en cuanto al sostenimiento de los gastos públicos, sino una equiparación en cuanto al esfuerzo que supone contribuir, a través del sistema tributario, a financiar los gastos de los entes públicos.

3.2.2. La utilización extrafiscal del tributo: la conveniencia del establecimiento de beneficios fiscales

A) La utilización del tributo con fines extrafiscales: consideraciones generales

La utilización del tributo con fines extrafiscales comporta que, en numerosas ocasiones, se reconozcan exenciones o beneficios fiscales que pretenden potenciar el desarrollo de ciertas actividades o sectores que se consideran socialmente beneficiosos. La cuestión se puede tornar problemática cuando los sujetos beneficiados fiscalmente revelan capacidad económica, pues los beneficios tributarios podrían vulnerar principios constitucionales como el de capacidad económica, generalidad e igualdad²².

21.- Como apunta GARCÍA LUIS (1995, p. 41), la alegación de la carencia de capacidad económica del titular de un patrimonio o una renta por su adscripción a fines del interés general supone mezclar una visión estática con otra dinámica, es decir, el patrimonio o rentas con los fines a los que se afectan.

Se trata, en definitiva, de posturas que se apoyan en la clásica distinción que realiza la doctrina italiana entre capacidad económica y contributiva, pero que, como hemos puesto de manifiesto, no se adecuan con el alcance que al principio de capacidad económica le atribuye el Tribunal Constitucional en nuestro ordenamiento.

22.- JIMÉNEZ DÍAZ (1998, p. 69).

Esta problemática fue ya abordada hace tiempo en la doctrina italiana por La Rosa (1968, p. 34), llegando a la conclusión de que “puede juzgarse legítima una disparidad de tratamiento que en sí misma contraste con el principio de capacidad contributiva en cuanto pueda afirmarse que la misma es necesaria (y no sólo útil), con el fin de aplicar una determinada directriz constitucional”. La mayoría de la doctrina española considera materialmente legítima la concesión de beneficios tributarios cuando, pese a favorecer a personas dotadas de capacidad económica suficiente para soportar cargas tributarias, el legislador exonera el pago de tributos con el fin de conseguir satisfacer determinados fines dotados de cobertura constitucional²³. En este sentido, especialmente significativas son las palabras del profesor Lasarte Álvarez (1993, pp. 45 y 46): “sólo cabe una ‘interpretación armónica’ (...) que permita la conjunción de todos los valores de la Constitución, que impida la creación de cualquier compartimento estanco, a pesar de que esos valores tienen en muchos casos una relación dialéctica, como sucede en la propia sociedad de la que emanan y a la que van dirigidos. (...) El artículo 31 no puede prevalecer sobre otros preceptos de igual rango que configuran la estructura básica de nuestra sociedad”²⁴.

El Tribunal Constitucional español también ha admitido la utilización extrafiscal del tributo. En la Sentencia 8/1986, de 21 de enero afirma que los criterios que pueden legitimar un diferente tratamiento no son sólo los de la concreta rama jurídica a la que pertenezcan las normas, sino también los de cualquier otra rama de ordenamiento²⁵. Y específicamente respecto a la utilización extrafiscal del tributo, en la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, se afirma que, sin desconocer que “la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, (...) dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen los principios rectores de política social y económica (...), dado que tanto el sistema tributario en su con-

23.- Basta con realizar un repaso a los principales manuales de la disciplina para constatar esta afirmación: CORTÉS DOMÍNGUEZ, M (1985), pp. 93-97; BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M.T. (1991, p. 74); MARTÍN QUERAL, J.; LOZANO SERRANO, C. CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (1996, p. 133); FERREIRO, J.J. (1996, p. 329); PÉREZ ROYO, F. (1996, pp. 37-39).

En cambio muy crítico con la utilización extrafiscal del tributo se manifestó el profesor SÁINZ DE BUJANDA (1995, p. 106), quien considera que “la equitativa distribución de la carga fiscal no puede sacrificarse para el logro de otros fines, por muy elevados y atractivos que éstos sean, porque, para ello, sería necesario producir en España una legislación radicalmente nula por inconstitucional. El ordenamiento jurídico ha de entenderse y aplicarse como un todo y sería aberrante que las operaciones se hicieran de modo que hubieran de sacrificarse determinados principios y normas fundamentales por otros de igual rango”. Véase también del mismo autor: 1964, pp. 398-401.

24.- En este sentido, ha señalado el profesor CALVO ORTEGA (2005, p. 42), que los principios constitucionales tributarios “pueden resultar modulados por declaraciones de la misma Constitución que ordenan a los poderes públicos fomentar o proteger determinadas actividades lo que se hace normalmente a través de instrumentos fiscales. (...) En el supuesto de que se utilicen las exenciones totales o parciales para el desarrollo de estas actividades de interés general se está la realizando la Constitución (sus objetivos) y los tributos no son más que una de las herramientas atribuidas a los poderes públicos para la realización de tales finalidades constitucionales”.

Por otro lado, GARCÍA LUIS (1990, p. 135) destaca que “no habría que olvidar que el artículo 133.3 de la Constitución admite en términos amplios la existencia de beneficios fiscales con la condición de su regulación por Ley. Si ello es así, la propia Constitución estaría reconociendo la posibilidad de violación del principio de capacidad económica. De lo que se trataría entonces es de determinar las condiciones en que tal concesión ha de desenvolverse. En este sentido el incumplimiento del principio ha de ser para algo. A costa del mismo han de conseguirse finalidades que justifiquen este olvido”, y creemos que la violación del principio estaría justificada al concederse un beneficio fiscal para coadyuvar al logro de un objetivo constitucional.

25.- El profesor LOZANO SERRANO (1990, pp. 29 y 31), al comentar esta Sentencia, apunta que si nos situamos en el ámbito tributario “podrán operarse disparidades de trato no sólo por distintas capacidades económicas entre los sujetos, sino por cualquier otro criterio, tributario o no, que tenga respaldo constitucional y sea admisible en el ordenamiento español”. Respecto a la jurisprudencia constitucional sobre los principios constitucionales de justicia financiera, véanse las páginas 15-63 de esta obra).

junto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”²⁶.

Jiménez Díaz (1998, p. 89), tras analizar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español, concluye que se “vienen a admitir las medidas extrafiscales –entre ellas las exenciones-, siempre que pueda apreciarse la racionalidad o razonabilidad de la medida y quede a salvo el derecho de los ciudadanos a no ser tratados desigualmente sin que exista un fundamento racional para ello, es decir, siempre que la desigualdad no devenga arbitrariedad”²⁷. Por tanto, como expresamente señala la Sentencia del Tribunal Constitucional 7/1990, de 26 de abril, sólo se prohíben “aquéllas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados”. Ahora bien, como también se apunta en esta Sentencia, “para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ellas se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de tal manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos y desmedidos”²⁸.

Como ha señalado Jiménez Díaz (1998, p. 80), parafraseando al profesor Palao Taboada (1976, p. 418), “este planteamiento tiene la virtualidad de hacer posible la libertad configuradora del legislador, su discrecionalidad política, al tiempo que marca un límite no traspasable que, si bien no puede ser defendido apriorísticamente, sí pueden considerar los Tribunales Constitucionales en cada caso, a fin de impedir que el legislador sobrepase ese límite mínimo indeterminado (no produzca normas arbitrarias) más allá del cual, las normas son inconciliables con la justicia según la naturaleza de la materia regulada”.

Por tanto, como ya resaltó hace tiempo la profesora Soler Roch (1983, p. 47), el problema se centra en “examinar si los objetivos que inspiran el reconocimiento de un beneficio fiscal responden a intereses dignos de protección y, sobre todo -éste es el punto más delicado-, en qué medida dichos intereses pueden actuar como límite a la actuación de los principios, asimismo constitucionales, rectores del establecimiento y aplicación de los tributos, hasta el extremo de neutralizarlos, de modo que aquel reconocimiento, formulado con independencia de dichos principios y aún a expensas de los mis-

26.- RODRÍGUEZ BEREJO (1992, p. 41) entiende que de este razonamiento se deriva tanto la posibilidad beneficios fiscales como del establecimiento de tributos, en ambos casos con fines extrafiscales o de política económica, destacando que “el establecimiento de beneficios fiscales puede ser constitucionalmente legítimo e incluso venir exigido bien para la realización efectiva de otros principios constitucionales (...), bien para la consecución de otros bienes y objetivos constitucionalmente protegidos”.

27.- Recomendamos al lector la lectura del excelente tratamiento que de esta temática realiza JIMÉNEZ DÍAZ en las pp. 68-90 de la obra citada.

28.- En la Sentencia 209/1988, de 10 de noviembre se insiste también en la relación de proporcionalidad: las diversificaciones normativas son admitidas “cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad, con el fin perseguido”.

mos, puedan juzgarse constitucionalmente válidos”. Veamos, por ello, si los beneficios fiscales a las fundaciones encuentran un fundamento basado en criterios objetivos y suficientemente razonables.

B) La utilización extrafiscal del tributo en el caso de las fundaciones: fundamento constitucional

a) El reconocimiento constitucional del Derecho de fundación

Se ha recurrido al reconocimiento constitucional del derecho de fundación (art. 34 Constitución) para justificar los beneficios fiscales de las fundaciones. Vilaseca i Marcet (1984, p. 1038) apunta que es indiscutible el fundamento del favor fiscal en España al ser éste el único país cuya Constitución reconoce expresamente (art. 34) el derecho de fundación. En esta línea Giménez-Reyna (1994, p. 100) señala que debido a este reconocimiento constitucional, “la actitud del Estado no puede quedar en ese mero reconocimiento, sino que la proclama constitucional exige el estímulo de las entidades no lucrativas, y por ello, al menos, por la vía de reducir las cargas fiscales. Un sometimiento al tributo puede no sólo limitar la capacidad de actuación, sino también, atentar directamente contra las exigencias de apoyo y estímulo que derivan de las recepción en nuestra máxima Ley”. En este sentido, García Luis (1995, pp. 42 y 43) apunta que con este reconocimiento no se ganaría nada si tal derecho se limitara al mero reconocimiento del acto constitutivo de la fundación o del mero derecho a crear fundaciones, puesto que por la vía de un tratamiento normativo penalizador, ya sea de su actividad o de sus resultados, podría vaciarse de contenido, y considera que “este precepto constitucional ofrece la cobertura justificativa necesaria para la adopción en el plano legislativo ordinario de medidas tendentes al fomento” de estas entidades²⁹. Sin embargo, como ha apuntado Ramallo Massanet (1992, p. 179), aunque es cierto que “no se puede, por un lado, reconocer a las Fundaciones y, por otro, penalizarlas fiscalmente, también hay que reconocer que la Constitución no va más allá del reconocimiento del derecho de fundación”.

En nuestra opinión, el artículo 34 de la Constitución sí impide que las fundaciones puedan ser penalizadas por la legislación ordinaria, incluyendo, por supuesto, la tributaria. Ello podría ocurrir si no se tuviesen en cuenta sus peculiaridades organizativas o de funcionamiento a la hora de someterlas a ciertos tributos, como ocurre en el caso del Impuesto sobre Sociedades o del IVA, que están especialmente concebidos para gravar a entidades de otra naturaleza, lo que podría generar perjuicios importantes para estas entidades. De aquí se va a derivar la exigencia de normas ajuste para adap-

29.- En esta misma línea, apunta JIMÉNEZ DÍAZ (1998, p. 90) “que la exención tributaria a favor de la fundación tiende a potenciar un derecho fundamental, reconocido como tal en el artículo 34 de la Constitución española, cuya efectiva realización no será posible sin el adecuado tratamiento fiscal”. A argumentos de este tipo se ha acudido también en sede parlamentaria para demandar un tratamiento fiscal beneficioso para las fundaciones. Así, en el debate en el pleno del Congreso de la que sería Ley 30/1994, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, el señor Costa Climent, diputado del Grupo Popular, afirmaba: “el artículo 34 de la Constitución Española establece como un derecho fundamental el derecho de fundación. Este reconocimiento constitucional del derecho de fundación obliga al legislador no sólo a preservar su contenido esencial, sino también a crear el marco jurídico adecuado para poder incentivarlo y hacer efectivo su ejercicio por parte de los ciudadanos. (...) El sometimiento a tributación de estas entidades podría vulnerar el principio constitucional que exige un apoyo y un celo por parte del Estado al mantenimiento y a la realización de actividades dentro del ejercicio del derecho de fundación” (B.O.C.G. Congreso. V Legislatura. Pleno y Diputación Permanente. Sesión plenaria, núm. 82, 23 de junio de 1994, pp. 4197).

tar determinados impuestos a las especialidades que presentan estas entidades³⁰. Creemos que esto sí constituye una exigencia directa del artículo 34 de la Constitución.

Sin embargo en el IVA no se han adoptado medidas de ese tenor y se está produciendo una problemática especialmente significativa para las entidades sin fines lucrativos. Esto ha acontecido, como señala Blázquez Lidoy (2000 B), p. 19), porque el IVA está pensado para empresarios y profesionales que actúan en condiciones de mercado, de tal forma que la mecánica del IVA pierde consistencia al aplicarse a las entidades sin ánimo de lucro, pues éstas en muchos casos no consiguen su financiación normal vía precios sino donaciones, subvenciones, cuotas y rendimientos de otros activos, de tal manera que es frecuente que haya entidades que actúen gratuitamente, otras que cobren un precio por debajo de su coste junto con otras actividades donde sí se trabaja en condiciones normales de mercado. En una misma entidad, además, se pueden dar todas estas actividades a la vez, con los problemas que acarrea trabajar con actividades sujetas junto con otras exentas, con prorratas, con autoconsumos, con subvenciones, etc.³¹.

Todo lo anterior ocasiona que el funcionamiento ordinario del impuesto genere importantes perjuicios a estas entidades en aspectos como los siguientes: a) la imposibilidad de deducir el IVA soportado para las fundaciones que no son sujetos pasivos del impuesto o que de serlo realizan operaciones exentas limitadas, b) la consideración de sujeto pasivo de la entidad cuando de forma ocasional realiza alguna operación con contraprestación, aunque sea insignificante, lo que trae como consecuencia que las operaciones gratuitas pasen a tributar como autoconsumos, c) la caótica y compleja tributación de las subvenciones³², d) la imposibilidad de renunciar, aunque resulten perjudiciales, a las exenciones rogadas³³, etc. La propuesta de soluciones técnicas a estos problemas cobra gran importancia, ya sea en el marco de la Sexta Directiva del IVA o formulando propuestas de mejora a la misma. Es más, debería aprovecharse el marco que ofrece el Dictamen del Comité Económico y

30.- Es frecuente que entre las normas que regulan un régimen fiscal especial existan algunas que pretendan adaptar determinados impuestos a las peculiaridades y estructuras organizativas de las entidades sometidas al mismo. Un supuesto paradigmático de estas normas de adaptación son las previstas en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, con respecto a las sociedades cooperativas y su tributación en el Impuesto sobre Sociedades. Es la propia Ley la que distingue de forma expresa entre lo que constituyen normas de ajuste y de beneficio fiscal, encuadrando entre las primeras las disposiciones que se ubican en el Capítulo IV de la Ley -que lleva por título reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades- que afectan a la determinación de la base imponible y de la deuda tributaria, al procedimiento de actualización de las aportaciones sociales y a ciertas especialidades existentes en materia de retenciones.

31.- La tributación de las entidades no lucrativas en el IVA la hemos analizado en JIMÉNEZ ESCOBAR (2006, B).

32.- Hasta el 31 de diciembre de 2005 las fundaciones que recibiesen subvenciones no vinculadas al precio debían de incluir éstas en el denominador de la prorrata, con lo cual se les minoraba el derecho a deducir el IVA soportado. Esta situación, amén de la complejidad que suponía aplicar el régimen de prorrata en el IVA, les ocasionaba una situación perjudicial en este impuesto con respecto a las fundaciones que se financiaban con donaciones en lugar de con subvenciones, pues aquéllas no se incluían en el denominador de la prorrata (BLÁZQUEZ LIDOY 2000, B), p.20, y MARTÍN PASCUAL, 2005, pp. 84-85). Afortunadamente, la Ley 3/2006, de 29 de marzo, que entró en vigor el 1 de enero de 2006, resolvió esta situación. Al fin y a la postre, supone volver a la situación anterior a 1998. Con ello, parece que finalmente se ha resuelto este tema que tantas dificultades, dudas e incertidumbres ocasionó. Sin embargo, no necesariamente es así, porque, como apunta BLÁZQUEZ LIDOY (2006, p. 37), el concepto amplio que utiliza la Administración de subvención vinculada al precio puede llevar a que el problema de las subvenciones no desaparezca con la nueva Ley, sino que se reubique. Una descripción de la problemática jurídica de la regulación en el IVA de las subvenciones no vinculadas al precio la he realizado en JIMÉNEZ ESCOBAR (2006, pp. 25-29). Respecto a la problemática que plantea la actual regulación de las subvenciones vinculadas al precio resulta especialmente interesante el trabajo de BLÁZQUEZ LIDOY que acabamos de citar.

33.- Así lo viene entendiendo la Administración tributaria (Resoluciones de la Dirección General de Tributos de 22 de junio de 1999, de 25 de abril de 2003 y de 26 de junio de 2003).

Social sobre *La Comunicación de la Comisión sobre el Fomento del papel de las Asociaciones y Fundaciones* en Europa. En este documento se recomendaba a los Estados miembros que se asegurasen de que su normativa no perjudicase la diversidad ni el desarrollo de las asociaciones y fundaciones y, en el ámbito concreto de la legislación fiscal, tener como principio conductor no causar perjuicios a estas entidades³⁴. Sin embargo, es en este punto en donde los estudios e investigaciones han sido menores, con contadísimas y notables excepciones³⁵.

Por el contrario entendemos que el artículo 34 de la Constitución no exige, necesariamente, el establecimiento de beneficios fiscales para estas entidades. Ello podría ser necesario en un contexto social y político desfavorable, que requiriese del incentivo fiscal para contrarrestar las circunstancias sociales o políticas que podrían dejar vacío de contenido al derecho de fundación. En este caso, podría ser necesario, como ya ha ocurrido con otros derechos, la adopción de medidas de discriminación positiva, entre las que se podrían encontrar los beneficios fiscales a las fundaciones. Sin embargo, no parece que sea esta la situación actual en nuestro país, por lo que el reconocimiento constitucional del derecho de fundación no justifica, de por sí, el establecimiento de beneficios fiscales. Tampoco el reconocimiento constitucional del derecho de asociación (art. 22 de la Constitución) fundamenta por sí mismo el establecimiento de beneficios fiscales para las asociaciones. Prueba de ello es que casi todas las asociaciones, salvo las que han sido declaradas de utilidad pública (que son la inmensa minoría), cuentan en nuestro ordenamiento con limitadísimos beneficios fiscales, sin que nadie se haya aventurado a calificar esta situación de inconstitucional.

b) El carácter social y democrático del Estado español

Consideramos que en nuestro ordenamiento jurídico los beneficios fiscales reconocidos a las fundaciones constituyen una utilización extrafiscal del tributo. Con aquéllos se pretende coadyuvar al establecimiento de un Estado social y democrático con el alcance y contenido que se le otorga en nuestra Carta Magna (art. 1.1 Constitución).

Consecuencia del Estado social es la inclusión en los artículos 39 a 52 de la Constitución de unos principios rectores de la política social y económica, de tal forma que el Estado se convierte en un ente prestador de servicios con el objeto de satisfacer las necesidades de sus ciudadanos. El Estado asume

34.- El propio Parlamento Europeo, en marzo de 2002, adoptó una resolución por la que urgía a la Comisión a elaborar una propuesta relativa al IVA que tuviera en cuenta las particularidades y especialidades de las entidades sin fines lucrativos, y, en concreto, que se les resarciese por el IVA pagado o se les eximiese de pagar el impuesto.

35.- Destacamos especialmente los siguientes trabajos de BLÁZQUEZ LIDOY: 2000 A), 2000 B), 2002, 2005 y 2006. También se han ocupado de la problemática del IVA en las entidades sin fines lucrativos: PEDREIRA MENÉNDEZ (2005) y PALLARÉS RODRÍGUEZ (2006).

como propia la tarea de llevar a cabo una política socioeconómica, de manera sistemática y consistente, interviniendo en la sociedad y el mercado (Pedreira, 2003, p. 24). Estos principios rectores³⁶ sólo fijan los objetivos a conseguir por los poderes públicos, pero no establecen los medios para alcanzarlos, pudiendo por ello en unas ocasiones actuar de manera directa o en otras mediante el fomento de sectores privados³⁷.

El propio Tribunal Constitucional ha afirmado que “es propio del Estado social de Derecho la existencia de entes de carácter social, no público, que cumplen fines de relevancia constitucional o de interés general, (...) se viene así a culminar una evolución en la que la consecución de los fines de interés general no es absorbida por el Estado, sino que se armoniza con una actuación mutua Estado-Sociedad”³⁸.

Y, como ha apuntado García Luis (1995, p. 44), las actividades de las fundaciones y sus campos habituales de actuación se pueden relacionar con los principios rectores de la política social y económica: protección a la familia y a la infancia (art. 39 CE), la promoción de las condiciones favorables para el progreso social y económico y para la equitativa distribución de la renta, el fomento de una política que garantice la formación y readaptación profesional (art. 40), la atención a los emigrantes (art. 42), la protección de la salud, el fomento de la educación sanitaria, la educación física y el deporte (artículo 43), la tutela del acceso a la cultura y la promoción de la ciencia y la investigación (artículo 44), la protección del medio ambiente (art. 45), la conservación y promoción del patrimonio histórico-artístico (art. 46), el fomento de la vivienda (art. 47), el desarrollo de la juventud (art. 48), la atención e integración de los disminuidos físicos o psíquicos (art. 49) y el bienestar de la tercera edad (art. 50)³⁹.

36.- Dado que en ocasiones algunos autores han considerado a los principios rectores de la política social y económica meros principios programáticos sin valor normativo, es importante precisar, como hace PEDREIRA (2003, p. 29), que el Tribunal Constitucional ha rechazado cualquier interpretación de la Constitución que pueda conducir a distinguir entre normas jurídicas y programáticas, declarando el carácter jurídico del texto constitucional en su integridad (fundamento jurídico 1º de la STC 16/1982, de 28 de abril y de la STC 80/1982, de 20 de diciembre).

37.- GARCÍA LUIS (1995, p. 44); MARTÍN PASCUAL (2003, p. 23); PEDREIRA MENÉNDEZ (2003, p. 29).

38.- Fundamento jurídico tercero de la Sentencia 18/1984, de 7 de febrero.

Precisamente en la Exposición de Motivos de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones se alude a esta Sentencia en los siguientes términos: “También nuestro Tribunal Constitucional (STC 18/1984, de 7 de febrero, entre otras) ha apuntado que una de las notas características del Estado social de Derecho es que los intereses generales se definen a través de una interacción entre el Estado y los agentes sociales, y que esta interpenetración entre lo público y lo privado trasciende también al campo de lo organizativo, en donde, como es fácil entender, las fundaciones desempeñan un papel de primera magnitud”.

39.- De la misma opinión SAJARDO MORENO (1996, p. 14); MARTÍN PASCUAL (2003, p. 23); PEDREIRA MENÉNDEZ (2003, p. 29). Resulta de gran interés el análisis del concepto de actividades de interés general que realiza el profesor CALVO ORTEGA (2005, pp. 34-36, 42), en el que distingue los siguientes tipos de actividades de interés general que tienen su correspondiente reflejo en la Constitución española: a) Actividades que inciden directa e inmediatamente en los seres humanos tales como la formación (artículo 40 Constitución), la salud (art. 43), la cultura (art. 44), el medio ambiente (art. 45), la rehabilitación e integración de disminuidos (art. 49), etc.; b) Actividades con difusión de sus resultados y subsiguiente carácter multiplicador, como el empleo (art. 40) y la investigación (art. 44); c) Actividades de protección pública por tener una importancia notable en la sociedades de nuestros días, entre las que se encontrarían el asociacionismo de consumidores (art. 51), la conservación del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos de España (art. 46) y el fomento de la educación física y el deporte (artículo 43).

Es precisamente para potenciar las actividades de las fundaciones por lo que se pueden establecer incentivos o beneficios a través de un régimen fiscal especial. Con los beneficios fiscales se pretende estimular la creación y funcionamiento de las entidades no lucrativas para que realicen un mayor número de actividades de interés general, coadyuvando así a un mejor desarrollo de los principios rectores de la política social y económica. Se trata de una opción política legítima que encuentra amparo en la STC 37/1987 de 26 de marzo (fundamento jurídico 13^o), cuando se afirma que “tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados” (Pedreira, 2003, pp. 31 y 32).

Ahora bien, con los beneficios fiscales otorgados a las fundaciones no se consigue, exclusivamente, que aquéllas colaboren, por el número y modo de las actuaciones realizadas, en la implementación de las políticas económicas y sociales propias del Estado social, si no que se logran unos resultados que no podrían darse en el supuesto de que todo este espacio social se ocupase, exclusivamente, por el sector público. En efecto, la actuación en el seno de la sociedad de las entidades sin fines lucrativos en general, y de las fundaciones en particular, aportan otras dimensiones muy importantes. Por un lado, se da mejor cumplimiento al artículo 9.2 de la Constitución, cuando establece que corresponde a los poderes públicos “favorecer la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”. Se trata, por tanto, no sólo de garantizar los servicios propios del Estado social, sino de favorecer la participación e implicación de los ciudadanos y de los grupos en que se integran. Por otro lado, se garantiza, como ha señalado Pedreira (2003, pp. 27 y 28), “una pluralidad en el desenvolvimiento del Estado Social y Democrático de Derecho, al permitir a las minorías que constituyan sus propias organizaciones para alcanzar aquéllos fines de interés general que ellos consideran prioritarios y que el poder político imperante en cada momento desdeña, con lo que se fortalece la libertad y el espíritu democrático⁴⁰.”

Por todo ello, consideramos que para lograr la necesaria articulación entre el Estado y la Sociedad que requiere el Estado social, y para facilitar la participación de los ciudadanos en la vida económica, social y cultural, normalmente será conveniente (si bien habrá que valorar el contexto histórico y social concreto) establecer ciertos beneficios fiscales para las fundaciones, con el objeto de fomentar y facilitar su constitución y desenvolvimiento, ya que las fundaciones y las asociaciones de utilidad

40.- En este contexto, resulta indiscutible la potencialidad que tienen las entidades del Tercer Sector para detectar nuevas necesidades sociales o para satisfacer las ya existentes de una forma específica y diferenciada. Sobre las importantes funciones sociales que realizan las entidades del Tercer Sector, puede verse JIMÉNEZ ESCOBAR, J. y MORALES GUTIÉRREZ, A.C. (2006, pp. 26-36).

Téngase en cuenta, además, que lo que resulta de interés general dependerá de lo que en cada momento sea relevante para la colectividad. Desde esta perspectiva, el Tribunal Constitucional ha afirmado que se trata de un concepto abierto e indeterminado (STC 68/1984, de 11 de junio). Por ello, con buen criterio, el artículo 3.1 de la Ley 50/2002, de Fundaciones establece una lista ejemplificativa de fines de interés general (“como pueden ser, entre otros...”) que pueden perseguir las fundaciones, no tratándose, en modo alguno, de una lista taxativa y cerrada. Será el Protectorado quien deba informar, con carácter preceptivo y vinculante, al Registro de Fundaciones sobre la idoneidad de los fines de las fundaciones que se encuentren en proceso de constitución (art. 35.1 a) Ley). Respecto al régimen sustantivo de las fundaciones puede verse JIMÉNEZ ESCOBAR y MONTERO SIMÓ (2006, pp. 87-135).

pública constituyen los principales cauces jurídicos formales que encuentra el ciudadano para involucrarse en la implementación del Estado social: ya sea actuando como miembros de los órganos de gobierno (patrono, miembro de junta directiva), como trabajador de la entidad o voluntario. Además, no sólo constituyen un cauce importante para la solidaridad y responsabilidad ejercida a través de prestaciones de carácter personal, sino también para que los ciudadanos se responsabilicen desde una perspectiva patrimonial, al margen de las contribuciones de carácter coactivo que supone el pago de tributos, en la implantación de objetivos de carácter social, a través de los donativos y ayudas de carácter voluntario entregados a estas entidades, ya sea en el acto de la dotación fundacional o con aportaciones o donativos posteriores. Es verdad que los objetivos apuntados podrían lograrse a través de una política adecuada de subvenciones, pero también es cierto que la concesión de subvenciones a las fundaciones presenta un carácter más contingente, mudable e incluso discrecional, pues suelen estar vinculadas a políticas muy concretas y cambiantes. Por eso, en este contexto, el beneficio fiscal ofrece un marco más estable y seguro de incentivación.

El legislador, cuando ha optado por establecer un régimen fiscal especial para las entidades sin fines lucrativos, entre las que se encuentran las fundaciones, parte de estas premisas, tal y como se reconoce en el propio título de la Ley 30/1994, "Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General", y en la Exposición de Motivos de esta Ley⁴¹ y de la Ley 49/2002⁴².

C) De los principios generales a la regulación positiva

El marco de fundamentación descrito en el apartado anterior es el que permite entender y valorar la regulación que el legislador tributario establece para las fundaciones. Se establece un régimen fiscal especial en la Ley 49/2002 para las entidades que cumplen con los requisitos enumerados en su artículo 3 y opten por la aplicación del régimen. Para las que no los cumplen, se establecen, simplemente, una serie de beneficios fiscales, de alcance muy limitado, en las leyes propias de cada tributo, por lo que no podemos, realmente, hablar de la existencia de un régimen fiscal especial para éstas.

41.- "En las sociedades democráticas desarrolladas constituye una realidad la participación, junto con el sector público, de personas, entidades e instituciones privadas en la protección, el desarrollo, y el estímulo de actividades de interés general en las diversas manifestaciones que éstas pueden revestir, desde lo puramente benéfico y asistencial hasta lo cultural y artístico. (...) En consecuencia, el Título II (...), tiene una finalidad claramente incentivadora, tendente a estimular la participación de la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general. Esta participación puede canalizarse a través de las siguientes vías, a las que se concede un régimen fiscal ventajoso: "Constitución de entidades que persigan fines de asistencia social, cívicos, (...), o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga, y que, en razón a su forma de personificación, tengan esta finalidad como exclusiva, caso de las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública. (...) De esta forma se pretende dinamizar de manera sustancial la realización de actividades de interés general, lo que redundará decisivamente en beneficio de la colectividad" (Apartado VI, Exposición de Motivos).

42.- La Ley "tiene una finalidad eminentemente incentivadora de la colaboración particular en la consecución de fines de interés general, en atención y reconocimiento a la cada vez mayor presencia del sector privado en la tarea de proteger y promover actuaciones caracterizadas por la ausencia de ánimo de lucro, cuya única finalidad es de naturaleza general y pública" (Apartado I, Exposición de Motivos).

a) Las fundaciones acogidas al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002.

a 1) Su ámbito subjetivo de aplicación

El régimen fiscal especial parte, como ya se reconocía en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1994 (apartado sexto), del presupuesto de que las fundaciones por “su forma de personificación tienen como finalidad exclusiva perseguir fines de interés general”. Por ello, prácticamente todos los requisitos que se establecen en el artículo 3 de la Ley 49/2002 derivan del régimen jurídico general aplicable a las fundaciones⁴³.

Las entidades deben cumplir diez requisitos, que, atendiendo a la finalidad que los inspira, podemos agrupar en tres grandes categorías: 1) Coherencia con el régimen jurídico de las fundaciones, 2) No generar distorsiones en la competencia en los mercados, 3) Control del régimen por la Administración tributaria.

1) Coherencia con el régimen jurídico de las fundaciones.

Esta coherencia deriva de cuatro exigencias esenciales en las fundaciones: a) la existencia de personalidad jurídica, b) la realización de actividades de interés general, c) el destino de todo el patrimonio y las rentas a la persecución de fines de interés general y d) el control por el Protectorado.

a) La personalidad jurídica y la inscripción registral.

El artículo 7.3 de la Ley de Régimen Fiscal (Ley 49/2002) establece que las entidades deben estar inscritas en el Registro correspondiente. En el caso de las fundaciones, se trata del Registro de Fundaciones. Ello es totalmente lógico, pues las fundaciones adquieren la personalidad jurídica, convirtiéndose en sujetos de derechos y obligaciones, “desde la inscripción de la escritura pública de su constitución” (art. 4.1 Ley de Fundaciones).

b) Perseguir fines de interés general (artículo 3.1 Ley de Régimen Fiscal y artículo 3.1 Ley de Fundaciones).

Inspiradas por este principio, aparecen una serie de cautelas, tanto en la legislación fiscal como sustantiva. Así está la exclusión de posibles intereses de tipo particular, ya se a través de los servicios que presta la fundación o de las retribuciones que está desembolsa. En concreto se establece:

43.- Este aspecto se reconocía expresamente en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1994 en relación con los requisitos que se establecían en dicha Ley para gozar del régimen fiscal especial.

- Que los fundadores, patronos y parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los principales destinatarios de las actividades de la fundación, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios (artículo 3.4 Ley de Régimen Fiscal y artículo 3.3 Ley de Fundaciones)⁴⁴.
- Que el cargo de patrono sea gratuito (artículo 3.5 Ley de Régimen Fiscal y artículo 15.4 Ley de Fundaciones)⁴⁵.

c) Destino de todo el patrimonio y las rentas a la persecución de fines de interés general.

En esta línea se encuentran las siguientes previsiones:

- Deben destinar a los fines de interés general al menos el 70 por cien de las rentas netas. El resto se debe destinar a incrementar la dotación patrimonial o las reservas (art. 3.2 Ley Régimen Fiscal y art. 27 Ley de Fundaciones).
- Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine, en su totalidad, a entidades beneficiarias del mecenazgo (las mencionadas en los artículos 16 a 25 de la Ley Régimen Fiscal) o a entidades públicas. Esta circunstancia tiene que estar prevista en el negocio fundacional o en los estatutos. Por tanto, se debe destinar, en todo caso, a entidades que realizan actividades de interés general. (arts. 3.6 Ley Régimen Fiscal y artículo 33.2 Ley de Fundaciones).

Se prohíbe, a los efectos de gozar de este régimen fiscal especial, la reversión de su patrimonio al aportante o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista a favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo.

d) Control por el Protectorado

44.- Este requisito no resulta exigible con respecto a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, ni a las actividades de asistencia social o deportivas a las que se refiere el artículo 20, apartado uno, en sus números 8º y 13º, respectivamente, de la Ley del IVA, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la respectiva comunidad autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

45.- Es importante precisar que la gratuidad se refiere al ejercicio concreto del cargo. Por ello, sí pueden percibirse retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del patronato.

También, por supuesto, pueden ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función como patronos les ocasione. Las cantidades percibidas por este concepto no pueden exceder de los límites previstos en el IRPF para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

Asimismo deben ejercer gratuitamente el cargo los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen. Si se reembolsa a la entidad, la retribución percibida por el administrador está exenta en el IRPF y no sujeta a retención.

En este sentido se encuentran las siguientes previsiones:

- Cumplir con las obligaciones contables (art. 3.8 Ley Régimen fiscal y artículo 25 apartados 1º, 2º, 3º, 4º, 6º y 9º de la Ley de Fundaciones).
- Rendir cuentas al Protectorado (art. 3.9 Ley Régimen fiscal y artículo 25.7 Ley de Fundaciones).

2) No generar distorsiones en la competencia en los mercados.

El artículo 3.3. de la Ley de Régimen Fiscal establece que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no debe exceder del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, y, con independencia de su volumen, su desarrollo no debe vulnerar las normas reguladoras de defensa de la competencia. Este requisito, como analizaremos con detalle después, pretende que las fundaciones no realicen, más allá de lo razonable en términos cuantitativos, explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria bajo el paraguas de un régimen fiscal muy beneficioso que podría ocasionar distorsiones en la competencia.

3) Control del régimen por la Administración tributaria.

Un régimen de beneficios fiscales muy amplio comporta, normalmente, un control de la Administración al objeto de evitar posibles actuaciones fraudulentas. Esta es la razón de ser del último requisito que establece la Ley de Régimen Fiscal: elaborar una memoria económica anual⁴⁶ que debe presentarse ante la Administración Tributaria dentro del plazo de siete meses desde la fecha de cierre del ejercicio .

Si la fundación cumple todos los requisitos analizados y quiere que se le aplique este régimen fiscal especial, debe comunicar a la Administración tributaria su opción por dicho régimen a través de la declaración censal (modelo 036)⁴⁷.

46.- En la memoria se deben especificar los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles (respecto al contenido concreto de esta memoria véase el artículo 3 del Real Decreto 1270/2003).

47.- La opción se regula en los artículos 1 y 2 Real Decreto 1279/2003. La simple comunicación le otorga ya el derecho a disfrutar de los beneficios fiscales que, después se analizarán, en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Para poder disfrutar de los beneficios fiscales, a los que también se aludirá después, en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, se deberá comunicar además al ayuntamiento en el que se localice el inmueble el ejercicio de la opción por el régimen, resultando suficiente, a estos efectos, un escrito de comunicación y fotocopia del modelo 036 por el que se optó por el régimen.

La aplicación del régimen está condicionada, en todo caso, al cumplimiento de todos los requisitos analizados.

a 2) El alcance de los beneficios fiscales

1) El Impuesto sobre Sociedades

En este impuesto se está exento por todas las rentas, salvo por las procedentes de explotaciones económicas (artículo 6 Ley 49/2002). No obstante, sí se está exento por las rentas derivadas de las siguientes explotaciones económicas:

a) *Las rentas derivadas de una serie de explotaciones económicas que el legislador ha considerado muy importantes desde el punto de vista social, las enumeradas en el artículo 7, siempre y cuando se desarrollen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica*⁴⁸.

b) *Las rentas procedentes de las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos. No se considera que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad.*

c) *Las rentas procedentes de las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquéllas cuyo importe neto de cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros. Se trata de explotaciones económicas instrumentales, destinadas a generar fondos para la entidad.*

48.- Son las siguientes:

1º. *Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como determinadas prestaciones de servicios de asistencia social e inclusión social que se enumeran en el propio artículo 7.1º, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Finalmente, las rentas de las explotaciones económicas no exentas tributan al tipo de gravamen reducido del 10 por ciento.

2) Exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que afecta a las tres modalidades del impuesto (art. 45.I.A) b) Real Decreto Legislativo 1/1993). La exención no será aplicable cuando el impuesto deba pagarse con efectos timbrados.

3) Exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles para todos los bienes inmuebles, salvo para lo afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

4) Exención en el Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas que lo están en el Impuesto sobre Sociedades (las que se enumeran en el artículo 7 de la Ley 49/2002).

5) Exención en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

La entidad gozará de exención, en todo caso, cuando adquiera de forma gratuita terrenos urbanos, o en su favor se constituyan o transmitan gratuitamente derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos. Cuando la entidad transmita de forma onerosa terrenos urbanos, o constituya o transmita de forma onerosa derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, gozará de exención únicamente si los terrenos estaban exentos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Es decir, gozará de exención siempre que los terrenos no estén afectos a explotaciones económicas gravadas (es decir, no exentas) en el Impuesto sobre Sociedades.

Además de todos estos beneficios fiscales, las personas físicas y jurídicas que colaboren económicamente con estas entidades a través de ayudas o donativos gozan de unas importantes desgravaciones fiscales (artículos 16-25 Ley 49/2002)⁴⁹.

b) Fundaciones no acogidas a la Ley 49/2002.

En esta situación se encontrarán las fundaciones que no cumplen los requisitos que establece la Ley 49/2002 y aquellas otras que, aún cumpliéndolos, no quieran optar por la aplicación del régimen fiscal especial de la Ley citada.

Como ya hemos apuntado, en relación con estas fundaciones no existe realmente un régimen fiscal especial, sino simplemente una serie de beneficios fiscales regulados en las leyes de ciertos tributos. Sólo los previstos en el Impuesto sobre Sociedades son susceptibles de aplicarse a todas las

49.- Hemos tratado los incentivos fiscales al mecenazgo en JIMÉNEZ ESCOBAR (2006 A), pp. 211-215).

fundaciones, en el resto de tributos afectan exclusivamente a algunas fundaciones muy concretas singularmente reseñadas o a todas, pero en función de la realización de ciertas actividades⁵⁰.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, están exentas, exclusivamente, por las siguientes rentas (art. 121 Texto Refundido de la Ley del impuesto): a) las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica⁵¹; b) las derivadas de adquisiciones y transmisiones a título lucrativo (gratuito), siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica; c) las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto social o finalidad específica cuando el total del producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto social o finalidad específica⁵².

Por el contrario, nunca quedarán exentos los rendimientos derivados de explotaciones económicas, ni las rentas derivadas del patrimonio, ni las rentas obtenidas en transmisiones distintas de las señaladas anteriormente (art. 120.2 Texto Refundido de la Ley del impuesto). Por ello, cuando la fundación consiga realizar su objeto social o finalidad específica a través de una explotación econó-

50.- Se trata de las siguientes exenciones:

- En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos son las únicas entidades no lucrativas que gozan de exención. La exención afecta a las tres modalidades del impuesto, si bien no será aplicable cuando el impuesto haya de pagarse con efectos timbrados.

- En el Impuesto sobre Actividades Económicas están exentos: a) Los establecimientos de enseñanza en todos sus grados que, careciendo de ánimo de lucro, estuvieren en régimen de concierto educativo (art. 82.e) Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en adelante TRLRHL); b) Las asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro, por las actividades de carácter pedagógico, científico, asistenciales y de empleo que para la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de minusválidos realicen (art. 82.f) TRLRHL). Las dos exenciones anteriores son rogadas y se concederán, cuando proceda, a instancia de parte (art. 82.4 TRLRHL); c) La Cruz Roja Española (art. 82.g) TRLRHL).

- En el Impuesto sobre Bienes Inmuebles está exenta la Cruz Roja Española (art. 62.1.d) TRLRHL). También, y previa solicitud al ayuntamiento correspondiente, gozan de exención: a) Los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada (art. 62.2.a) TRLRHL); b) Los declarados expresa e individualmente monumento o jardín histórico de interés cultural mediante Real Decreto, en la forma establecida por el artículo 9 de la Ley 16/1985, de 25 de julio, del Patrimonio Histórico Español, e inscritos en el registro general a que se refiere el artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español, así como los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de dicha Ley (art. 62.2.b) TRLRHL).

- En el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica están exentas las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos (artículo 93.1.d) TRLRHL).

- En el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana están exentas las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes (art. 105.2.c) TRLRHL) y la Cruz Roja Española (art. 105.2.f) TRLRHL). Por otro lado, están exentos los incrementos de valor que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles. La ordenanza fiscal establece los aspectos sustantivos y formales de la exención (art. 105.1.b) TRLRHL).

51.- Entre ellas se encuentran las cuotas de asociados; las subvenciones públicas que financien actividades de su objeto social o finalidad específica, salvo las que financian actividades que constituyan una explotación económica; las aportaciones de fundadores, los donativos, etc.

52.- El plazo para realizar las nuevas inversiones es el comprendido entre el año anterior y los tres años posteriores a la transmisión. Además, la inversión debe mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, salvo que su período de amortización fiscal sea inferior. Si no se realiza la inversión en el plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció el plazo para realizar la reinversión. Si se transmiten los elementos en que se ha materializado la reinversión antes de los plazos citados anteriormente, se integrará en la base imponible la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.

mica (fundación con finalidad docente titular de un colegio, fundación con fines sanitarios titular de un hospital, etc.), estas rentas no quedarán nunca exentas.

El tipo de gravamen al que tributan las rentas no exentas es del 25 por 100.

4.- Los límites de la incentivación fiscal: la exención de las explotaciones económicas y la competencia en los mercados

4.1. Consideraciones de carácter general

Como ya hemos analizado, el legislador tributario, en nuestro marco constitucional, puede perfectamente establecer un elenco significativo de beneficios fiscales para las fundaciones con el objeto de fomentar sus actividades, en la medida en que estime que pueden resultar convenientes para implementar los principios rectores de la política social y económica, así como para la articulación, en el sentido que ha indicado el Tribunal Constitucional, del Estado social a través de la actuación conjunta del Estado y la sociedad civil, fomentando, en última instancia, la participación de los ciudadanos, y de los grupos en que se integran (asociaciones, fundaciones, sociedades), en la vida económica, cultural y social (art. 9.2 Constitución). Queda, por tanto, a la discrecionalidad y responsabilidad del legislador el valorar el alcance y significación de estos beneficios fiscales.

Sin embargo, esta discrecionalidad no es absoluta, sino que debe ejercerse siempre en el marco constitucional, en el que se establecen otros principios configuradores del modelo, constitucionalmente asumido, de Estado y sociedad y que, en ocasiones, juegan como un límite al reconocimiento de beneficios fiscales excesivamente amplios o desorbitados. Se trata, por tanto, como ocurre en multitud de ocasiones en el Derecho, de conciliar principios o derechos, que individualmente considerados merecen una valoración positiva, pero que, a veces, pueden entrar en conflicto. En concreto, nos estamos refiriendo a la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado, cuyo ejercicio los poderes públicos deben garantizar y proteger (art. 38.1 Constitución).

No cabe duda de que si las fundaciones realizan explotaciones económicas, el establecimiento de la no sujeción o de la exención total, en todos los tributos o en los más importantes, como sería el caso del Impuesto sobre Sociedades, podría generar importantes distorsiones en la competencia, dificultando, e incluso impidiendo, el acceso o el mantenimiento en el mercado de otros agentes económicos que actúan bajo titularidades de carácter mercantil. Medidas como éstas, por tanto, podrían poner en cuestión el ejercicio de la libertad de empresa que reconoce nuestra Constitución.

También la propia normativa comunitaria juega como límite en este ámbito. En este sentido, el profesor Calvo Ortega (2005, pp. 57-60) se pregunta si la tributación reducida de las fundaciones puede considerarse una ayuda de Estado prohibida por el ordenamiento comunitario⁵³. En su opinión, la respuesta debe ser negativa, pero reconoce que el principal obstáculo para dejar claramente fuera del círculo de las ayudas de Estado a estas entidades ha sido la realización de actividades económicas. En su opinión, "La expresión 'implicarse en actividades económicas' ⁵⁴ ha tenido para el bloque que analizamos (fundaciones y asociaciones de utilidad pública) un efecto negativo y constituye un obstáculo conceptual que debe eliminarse con un estudio más cuidadoso y complejo de estas entidades".

4.2. Los beneficios fiscales de las explotaciones económicas en La Ley 49/2002: una regulación equilibrada

Teniendo en cuenta las consideraciones realizadas, nos parece acertada la regulación que, con respecto a la realización de explotaciones económicas y al alcance de los beneficios fiscales, se realiza en la Ley 49/2002. Resumidamente se concreta en lo siguiente:

1. *Ámbito de aplicación de la Ley 49/2002.*

No resulta aplicable el régimen especial de la Ley 49/2002 si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas al objeto o finalidad estatutaria de la entidad excede del 40 por 100 de los ingresos totales, o cuando, aún sin exceder de ese límite, el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas vulnera las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad (art. 3.3º Ley 49/2002).

En el supuesto de que no se aplique la Ley 49/2002, ya comentamos que no existe propiamente hablando un régimen fiscal especial, y los beneficios fiscales que les resultan aplicables son muy escasos en cuanto a su número y alcance, estando regulados en la normativa propia de cada tributo.

53.- El artículo 87 del Tratado actual declara "incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones". El profesor CALVO (2005, p. 58) destaca "que entre las ayudas que el mismo artículo considera como compatibles con el mercado común no se contemplan las que podríamos denominar 'directamente sociales' o favorecedoras de la economía social".

54.- Esta expresión se utiliza en la Comunicación de la Comisión Europea sobre Servicios de Interés General en Europa. COM (2000) 580 final, donde se afirma: "Las actividades ejercidas por organismos cuyas funciones son esencialmente sociales, que no tienen ganancias ni como objetivo practicar una actividad industrial o comercial serán en general excluidas de la aplicación de reglas comunitarias relativas a la competencia y al mercado interior (...). Sin embargo, cuando estos organismos, en cumplimiento de su función de interés general, se impliquen en actividades económicas, la aplicación de las reglas comunitarias en estas actividades económicas se realizará en base a los principios enunciados en la presente comunicación...".

2. Alcance de los beneficios fiscales

Como ya analizamos, los beneficios fiscales en la Ley 49/2002 son muy amplios, tratándose de una regulación bastante beneficiosa e incentivadora. Únicamente tributan las explotaciones económicas que no se encuentran en el artículo 7 de la Ley 49/2002: por su mero ejercicio (Impuesto sobre Actividades Económicas), por las rentas obtenidas (Impuesto sobre Sociedades, si bien a un tipo reducido del 10 por 100), y por los bienes inmuebles afectos a las explotaciones económicas, ya sea por su titularidad (Impuesto sobre Bienes Inmuebles) o su transmisión (Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana). Conviene recordar que sí estaban en el artículo 7, y por ello gozan también de exención en los tributos mencionados, las siguientes explotaciones económicas: a) las que el legislador ha considerado muy importantes desde el punto de vista social (asistencia social, asistencia sanitaria, investigación científica y tecnológica, de enseñanza, etc.) siempre y cuando se desarrollen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad; b) las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos; c) las explotaciones económicas de escasa relevancia (explotaciones económicas instrumentales, destinadas a generar fondos para la entidad).

Parece una regulación equilibrada entre el fomento del Estado social (sociedad del bienestar) y la no generación de excesivas distorsiones en los mercados. Regulación que parece coherente con la propia naturaleza de estas entidades. Por una parte, realizan actividades de interés general, siendo, por ello, entidades que ingresan para gastar en actividades de interés general (a diferencia de las entidades lucrativas, que gastan para ingresar, generando un beneficio a distribuir entre los socios), lo mismo que le ocurre a las entidades públicas. De ahí se deriva que haya un importantísimo elenco de beneficios fiscales. Por otro lado, a diferencia de las entidades públicas, son entidades privadas, y, lógicamente, con este carácter de entidad de Derecho privado es con el que se presentan en los mercados, ofertando bienes y servicios. Debido a esto, no pueden gozar de exenciones absolutas, como ocurre con el Estado y las comunidades autónomas, pues de ser así, podrían generarse distorsiones en los mercados y con ello poner en peligro la libertad de empresa. Por este carácter específico es por lo que las entidades no lucrativas en general, y las fundaciones en particular, ocupan un espacio propio entre las entidades públicas y las entidades de naturaleza mercantil⁵⁵.

⁵⁵- Sobre el espacio social del Tercer Sector véase nuestro trabajo JIMÉNEZ ESCOBAR, J y MORALES GUTIÉRREZ, A. C. (2006, pp. 26-36)

4.3. Algunos problemas pendientes en la tributación de las explotaciones económicas y propuestas de solución

Pese a que la regulación actual sea bastante equilibrada respecto a los valores en juego, ello no obsta para que presente algunas cuestiones que han sido reguladas de forma deficiente, sobre todo porque llevan a que el régimen fiscal resulte, en ocasiones, excesivamente rígido y monolítico. Son las siguientes:

1. El tratamiento otorgado en los tributos locales a las explotaciones económicas, coincidentes con la finalidad de la fundación, que no están en la lista del artículo 7 Ley 49/2002.

Los resultados de estas explotaciones económicas tributan a un tipo bonificado del 10 por 100. Esta situación, por lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, nos parece acertada, puesto que el legislador ha podido considerar como exentos sólo los resultados obtenidos en aquellas explotaciones económicas a través de las que se realizan actividades de interés general especialmente valoradas socialmente (las enumeradas en el artículo 7). Para el resto, dado que también serán de interés general, puesto que coinciden con la finalidad de la entidad, establece su tributación al tipo reducido.

Sin embargo, la realización de esta actividad económica no goza de exención alguna en el Impuesto sobre Actividades Económicas, ni los bienes inmuebles vinculados a la misma en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Entendemos que en estos casos se debería haber establecido la exención, pues ello beneficiaría indudablemente a la entidad, sobre todo en los dos primeros tributos que son de carácter periódico, sin que supusiese una distorsión significativa para la competencia en los mercados.

2. La exención en el Impuesto sobre Sociedades de las explotaciones económicas, que coinciden con la finalidad de la fundación, están entre las del artículo 7 de la Ley 49/2002, pero que suelen generar pérdidas.

No es infrecuente que los resultados de estas explotaciones económicas sean negativos. Como las rentas, positivas o negativas, de estas explotaciones económicas están exentas, no se puede compensar con las rentas positivas de las explotaciones económicas no exentas a través de las que la entidad, en muchas ocasiones, se financia (serían explotaciones de carácter instrumental pero que, por no ser de escasa relevancia, no están exentas). Evidentemente, cabría renunciar al régimen fiscal de la Ley 49/2002, pero esto llevaría a que la exención en el Impuesto sobre Sociedades fuese de escasísimo alcance, tributando por casi todas las rentas (incluyendo las derivadas de la rentabilización de su patrimonio mueble o inmueble) al 25 por 100, además de no gozar ya de exenciones en el Impuesto sobre Actividades Económicas, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y perder la incentivación fiscal al mecenazgo. Para

evitar esta disyuntiva, poco razonable desde la premisas de incentivación fiscal que inspira el régimen especial, cabría la posibilidad de permitir la renuncia a la exención en el Impuesto sobre Sociedades de las rentas de las explotaciones económicas del artículo 7 de la Ley 49/2002, manteniendo, en cambio, el resto de beneficios fiscales e incentivos fiscales al mecenazgo que acompañan al régimen fiscal especial⁵⁶.

5.- Conclusiones

1. Existe un consenso bastante generalizado en que las fundaciones presentan dos características esenciales que podrían justificar un régimen fiscal ventajoso: tener fines de interés general y la ausencia de ánimo de lucro.

Se admite también, de manera bastante unánime, que a partir de esos rasgos configuradores de las fundaciones se debe encontrar la legitimación última de los beneficios fiscales en la Constitución, en cuanto norma suprema que fundamenta y configura a todo el ordenamiento jurídico.

Por último, existe un acuerdo importante en que la regulación fiscal más aconsejable para las fundaciones sería en el marco de un régimen fiscal especial o estatuto fiscal propio para las entidades sin fines lucrativos.

2. Más allá de los tres puntos anteriores no existe consenso en la doctrina, y las discrepancias se muestran con gran fuerza en dos aspectos que resultan fundamentales en orden a configurar cualquier régimen fiscal especial para las entidades sin fines lucrativos: los preceptos constitucionales que deben fundamentar la menor tributación de estas entidades y la forma de instrumentarlo técnicamente.

3. Un grupo de autores ha buscado la fundamentación en los principios constitucionales tributarios, negando, a partir de éstos, capacidad económica o contributiva a las fundaciones, o bien afirmando que el principio de igualdad tributaria justificaría los beneficios tributarios en cuanto que las fundaciones contribuyen, a través de sus actuaciones, a la satisfacción de fines de interés general.

De afirmarse la ausencia absoluta de capacidad económica o contributiva en las fundaciones, la respuesta técnica que parece más adecuada es la no sujeción o exención general. Sin embargo, si se afirma una menor capacidad económica o se recurre a la igualdad tributaria como fundamento de los beneficios fiscales, cabría modular éstos a través de diferentes técnicas tributarias (exenciones parciales, reducciones, tipos bonificados, etc.). En cualquier caso, parece claro que si los beneficios fis-

56.- En parecidos términos se manifiesta PEDREIRA MENÉNDEZ (2003, p. 182), cuando apunta que la solución podría estar en establecer el régimen de exención del artículo 7 como opcional.

cales derivan de las exigencias del artículo 31 de la Constitución deberán establecerse de forma ineludible por el legislador tributario, pues aquéllos responderían a los requerimientos que con respecto al tributo establece la Constitución. No obstante, hemos comprobado que, en nuestro marco constitucional, no cabe afirmar que los beneficios fiscales de las fundaciones se deban a que aquéllas carecen de capacidad económica o contributiva, ni tampoco porque deriven de las exigencias del principio de igualdad tributaria.

4. Otro sector doctrinal considera que el beneficio fiscal responde a razones extrafiscales, en el marco de la utilización del tributo para conseguir otras finalidades establecidas en la Constitución. En nuestra opinión, este es el verdadero origen y fundamento de los beneficios fiscales. 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).

Corresponderá al legislador tributario valorar hasta qué punto es necesario instaurar beneficios fiscales al objeto de lograr esos objetivos constitucionales. Pero, de hacerlo, serán legítimos pues esta utilización extrafiscal del tributo resulta admisible en nuestro marco constitucional. Es más, consideramos que normalmente se requerirá establecer ciertos beneficios fiscales para las fundaciones con el objeto de conseguir una adecuada articulación Estado-Sociedad necesaria para la implantación del Estado Social y para facilitar la participación de los ciudadanos en la vida económica, social y cultural, pues las fundaciones y las asociaciones de utilidad pública son dos de los principales cauces jurídicos que encuentra el ciudadano para involucrarse en la sociedad del bienestar, ya sea actuando como patrono, trabajador o voluntario, o colaborando económicamente a través de sus aportaciones altruistas.

5. Si bien la lógica jurídica y social parece que normalmente llevará, en el marco de la utilización extrafiscal del tributo, a establecer ciertos beneficios fiscales para las fundaciones, también es verdad que de la propia Constitución se derivan unos límites máximos en lo que a la concesión de beneficios fiscales se refiere. Se trata, en estos casos, de conciliar principios o derechos que individualmente considerados merecen una valoración positiva, pero que, en ocasiones, pueden entrar en conflicto. La obligación de los poderes públicos de garantizar y proteger el ejercicio de la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado (artículo 38 de la Constitución) puede operar como límite a la concesión de beneficios fiscales excesivamente amplios a las explotaciones económicas que realizan las fundaciones, pues se podrían generar distorsiones en la competencia, dificultando, e incluso impidiendo, el acceso o mantenimiento en el mercado de agentes económicos que operen con titularidades de naturaleza mercantil. En este contexto, también juega en ocasiones como límite la propia normativa comunitaria, en especial en lo que se refiere a la prohibición de las ayudas de Estado. Es en este punto donde la regulación fiscal debe estar bien aquilatada y conseguir un equilibrio adecuado entre la promoción de actividades de interés general a través de la utilización extrafiscal del tributo y el mantenimiento de la competencia en los mercados. El legislador cuenta con un margen de actuación importante, pero debe moverse siempre entre esos objetivos en ocasiones contrapuestos.

En nuestra opinión, la actual regulación que realiza la Ley 49/2002 es adecuada para conseguir ese deseado equilibrio, si bien se podrían introducir ciertas mejoras que, sin poner en peligro la competencia en los mercados, contribuyesen en mayor medida a la función de fomento e incentivación que tiene el régimen. Por un lado, se podría conceder la exención en el Impuesto sobre Actividades Económicas para las explotaciones económicas que, sin estar en la lista del artículo 7 de la Ley, se desarrollan en cumplimiento de los fines de la entidad. Esta exención también se aplicaría en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a los inmuebles afectos a dichas explotaciones. Por otro lado, cabría articular el régimen fiscal especial de una forma más flexible y no tan monolítica, de tal forma que se pueda renunciar a la exención en el Impuesto sobre Sociedades por las explotaciones económicas enumeradas en el artículo 7 de la Ley 49/2002 que arrojen resultados negativos sin que ello comporte la renuncia al conjunto del régimen fiscal especial, pues ésta impediría aplicar las exenciones de los tributos locales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y los incentivos fiscales al mecenazgo.

6. Consideramos que el reconocimiento constitucional del derecho de fundación no constituye un fundamento suficiente para el establecimiento de beneficios fiscales para las fundaciones. Se trata simplemente del reconocimiento de un derecho y él mismo no comporta, necesariamente, la necesidad de su promoción, aunque sí de su respeto. En cambio, el reconocimiento constitucional sí obliga al legislador tributario a tener una sensibilidad especial en la regulación del marco fiscal de estas entidades para evitar penalizarlas indirectamente por someterlas a una legislación tributaria pensada y articulada, en numerosas ocasiones, a partir de los presupuestos organizativos y de actuación de las entidades mercantiles. Aquí es donde se identifican mayores problemas en la vigente fiscalidad de las fundaciones, sobre todo en el IVA. Sin embargo es en este punto donde los estudios e investigaciones han sido menores, con contadísimas y notables excepciones. Por tanto, entendemos que las principales preocupaciones de la doctrina deberían centrarse en resolver toda la problemática que la aplicación de este impuesto, pensado sobre todo para entidades que actúan fundamentalmente en condiciones de mercado (empresas), presenta cuando se aplica a entidades que no se configuran ni actúan bajo esas premisas. Se hace preciso encontrar soluciones técnicas, bien en el marco de la Sexta Directiva o bien proponiendo mejoras a la misma, que contribuyan a resolver la multitud de problemas que de forma cotidiana se plantean a las fundaciones en relación con este impuesto: ¿cuando debe adquirirse la condición de sujeto pasivo del impuesto?, ¿si deben o no tributar las operaciones gratuitas (autoconsumos)?, ¿cómo se podría operar para que el IVA soportado no supusiese un coste en el supuesto de no ser sujeto pasivo o realizar operaciones exentas limitadas?, ¿cómo se puede simplificar y ordenar la tributación de las subvenciones?, etc.

7. Confiamos en haber identificado las líneas maestras que deben inspirar la configuración de un régimen fiscal para las fundaciones en España. Deseamos y esperamos haber contribuido con ello a conseguir, epistemológicamente hablando, los siguientes resultados:

A) En relación con la interpretación del Derecho vigente, ofrecer un marco de sentido y fundamentación que ayude a resolver los problemas interpretativos que presenta la legislación tributaria, pues ésta se enmarca fundamentalmente, en lo que a la regulación de los beneficios fiscales se refiere, en las líneas maestras que hemos identificado. Sin duda, ello contribuirá a resolver estos problemas de naturaleza hermenéutica al facilitar la búsqueda de la *ratio legis*.

B) Con respecto a la valoración crítica del Derecho vigente, contribuir a centrar las investigaciones de la doctrina en los problemas que, en el momento presente, tienen una especial significación, por entrar en conflicto con los principios básicos y esenciales que deben configurar el régimen fiscal especial de las fundaciones. Con ello esperamos que no se produzca una dispersión de esfuerzos ni de recursos en la discusión de aspectos, aparentemente esenciales, pero que no son tales en nuestro marco jurídico constitucional, y que, en ocasiones, impiden encontrar los consensos básicos que permitirían avanzar en la formulación de soluciones técnicas adecuadas para la resolución de problemas concretos.

C) En lo relativo a la elaboración de propuesta de *lege ferenda*, orientar y fundamentar la articulación técnica de soluciones que permitan resolver los problemas específicos que se presentan en la regulación fiscal de estas entidades.

Bibliografía citada

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1977): "La financiación de las iglesias", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 14, abril-junio.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1981): "Presupuesto de gastos fiscales", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 10.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M. T. (1991): *Compendio de Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2000): "El IVA y las entidades sin ánimo de lucro. Algunas cuestiones controvertidas (I)", *Quincena Fiscal*, nº 13.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2000): "El IVA y las entidades sin ánimo de lucro. Algunas cuestiones controvertidas (y II)", *Quincena Fiscal*, nº 14.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2002): *El IVA en las entidades no lucrativas. (Cuestiones teóricas y casos prácticos)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid.

- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2005): "Relaciones entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y la Ley 49/2002, del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 262.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2006): "La modificación de la Ley del IVA en materia de subvenciones y prorata por la Ley 3/2006 y la inconclusa reforma de las subvenciones vinculadas al precio (La adaptación de la Ley a la Jurisprudencia comunitaria)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 278.
- CABRA DE LUNA, M. A., GIMÉNEZ-REYNA RODRIGUEZ, E., ZURDO Y RUIZ-AYUCAR, J. (1991): "Hacia un nuevo enfoque en el tratamiento fiscal de las entidades no lucrativas de tipo social y humanitario". En LORENZO GARCÍA, R. DE., CABRA DE LUNA, M. A., GIMÉNEZ-REYNA RODRIGUEZ, E. *Las entidades no lucrativas de carácter social y humanitario*, La Ley, Madrid.
- CALVO ORTEGA, R. (2005): "Entidades de Economía Social: razones de una fiscalidad específica". En CALVO ORTEGA, R. (Dir.), *Fiscalidad de las entidades de Economía social*, Thomson Civitas, Cizur Menor, Navarra.
- CAMARASA CARRILLO, J. (1988): *Régimen tributario de entidades religiosas y de entidades sin fines lucrativos*, Marcial Pons, Madrid.
- CHECA GONZALEZ, C. (1985): "Los incentivos tributarios a la inversión. Análisis de su viabilidad constitucional y problemática de los derechos adquiridos", *Impuestos*, nº 12.
- COLMENAR VALDÉS, S. y STAMPA SÁNCHEZ, L. (1980): *Tributación Eclesiástica. Congregaciones, Fundaciones, Fieles*, Ed. Edersa, Madrid.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. (1985): *Ordenamiento Tributario español*, 4ª edición, Civitas.
- FERREIRO, J. J. (1996), *Curso de Derecho Financiero español*, 18ª edición, Marcial Pons, Madrid.
- GARCÍA LUIS, T. (1990): *Impuesto sobre Sociedades: desgravación por inversión y creación de empleo*, Lex Nova, Valladolid.
- GARCÍA LUIS, T. (1995): *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, Lex Nova, Valladolid.
- GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. (1994): *Consideraciones sobre el tratamiento jurídico y fiscal de las fundaciones españolas*, Centro de Fundaciones-Fundación BBV, Bilbao.
- GOTA LOSADA, A. (1989): *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, tomo III, Banco Exterior de España, Servicio de Estudios Económicos, Madrid.
- HERRERA MOLINA, P. M. (1990): *La exención tributaria*, Colex, Madrid.
- JIMÉNEZ DIAZ, A. (1995): "El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo en la Ley de Fundaciones", *Impuestos*, nº 6, marzo.
- JIMÉNEZ DIAZ, A. (1998): *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado*, Mc Graw-Hill, Aravaca, Madrid.

- JIMÉNEZ ESCOBAR, J. (1999): "El Acuerdo sobre Asuntos Económicos veinte años después: la exención de las entidades eclesíásticas en el Impuesto sobre Sociedades", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 201, diciembre.
- JIMÉNEZ ESCOBAR, J. (2006): "El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo". En JIMÉNEZ ESCOBAR, J. y MORALES GUTIÉRREZ, A.C., *Dirección de entidades no lucrativas. Marco Jurídico, Análisis estratégico y gestión*, Thomson Civitas, Cizur Menor, Navarra.
- JIMÉNEZ ESCOBAR, J. (2006): "La tributación de las entidades sin fines lucrativos en el Impuesto sobre el Valor Añadido". En JIMÉNEZ ESCOBAR, J. y MORALES GUTIÉRREZ, A.C., *Dirección de entidades no lucrativas. Marco Jurídico, Análisis estratégico y gestión*, Thomson Civitas, Cizur Menor, Navarra.
- JIMÉNEZ ESCOBAR, J. (2006): "Las subvenciones y el IVA: ¿El final del laberinto?", *Revista de Economía Social*, nº 29, julio-agosto.
- JIMÉNEZ ESCOBAR, J. y MONTERO SIMÓ, M. (2006): "El régimen sustantivo de las fundaciones". En JIMÉNEZ ESCOBAR, J. y MORALES GUTIÉRREZ, A.C., *Dirección de entidades no lucrativas. Marco Jurídico, Análisis estratégico y gestión*, Thomson Civitas, Cizur Menor, Navarra.
- JIMÉNEZ ESCOBAR, J. y MORALES GUTIÉRREZ, A.C. (2006): "Las entidades no lucrativas: concepto, caracteres y especificidad en la gestión". En JIMÉNEZ ESCOBAR, J. y MORALES GUTIÉRREZ, A.C., *Dirección de entidades no lucrativas. Marco Jurídico, Análisis estratégico y gestión*, Thomson Civitas, Cizur Menor, Navarra.
- LAKATOS, I. (1982): *Crítica y la metodología de programas científicos de investigación*, Universidad de Valencia, Servicio de Publicaciones, Valencia.
- LAKATOS, I. (2002): *Escritos filosóficos, 1: la metodología de los programas de investigación científica*, Alianza Editorial, Madrid.
- LA ROSA, S. (1968): *Eguaglianza Tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè, Milán.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. (1993): *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, discurso leído el 18 de abril de 1993 en el acto de su recepción pública en la Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla.
- LEJEUNE VALCARCEL, E. (1979): "Los problemas financieros y tributarios de la Iglesia a la luz de la Constitución española de 1978". En VV.AA., *El hecho religioso en la nueva Constitución española*, Colegio de Abogados de Murcia, Salamanca.
- LOZANO SERRANO, C. (1990): *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid.
- LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GUREN, F. de. (1998): *Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos*, Edersa, Madrid.

- MANZONI, I. (1965): *Il principio della capacità contributiva nell' ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Turín.
- MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A. (2003): "Las fundaciones privadas y los principios constitucionales de justicia tributaria", *Crónica Tributaria*, nº 108.
- MARTIN DÉGANO, I. (1999): *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el derecho español*, Mc GraW Hill, Madrid.
- MARTÍN DELGADO, J. M. (1979): "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", *Hacienda Pública Española*, nº 60.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (1991): "Las entidades benéficas o de utilidad pública y el Impuesto sobre Sociedades: situación actual y propuestas de futuro", *Impuestos*, Tomo II.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (1996), *Régimen tributario del mecenazgo en España*, La Ley, Madrid.
- MARTÍN PASCUAL, C. (2003): *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- MARTÍN QUERAL, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LOPEZ J. M. (1996): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 7ª edición, Tecnos, Madrid.
- MARTÍNEZ LAFUNTE, A. (1984): "Exención tributaria y capacidad contributiva de las fundaciones", *Crónica Tributaria*, nº 51.
- MOSCHETTI, F. (1980): *El principio de capacidad contributiva*. Traducción de J. M. Calero y R. Navas, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- PALAO TABOADA, C (1976): *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva. Estudios jurídicos. Homenaje al profesor Federico de Castro*, Tomo II, Tecnos, Madrid.
- PALLARÉS RODRÍGUEZ, R. (2006): "Las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002 y el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Revista Técnica Tributaria*, nº 73.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (1999): *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Lex Nova, Valladolid.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2003): *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, Thomson Civitas, Madrid.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2005): "El IVA y el sector no lucrativo: análisis particular de las exenciones", *Jurisprudencia Tributaria*, nº 7.
- PÉREZ DE AYALA, J. L. (1977): *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm 128, marzo-abril.
- PÉREZ DE AYALA, J. L. (1985): "Comentarios al artículo 5". En Amorós Rica, N. (Dir.), *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, vol. IV-vol. 1º, Edersa, Madrid,
- PÉREZ ROYO, F. (1996): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6ª edición, Civitas, Madrid.

- PONT CLEMENTE, J. F. (1986): *La exención tributaria. Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, Edersa, Madrid.
- RAMALLO MASSANET, J. (1992): intervención en mesa redonda titulada "Hacia una nueva Ley de fundaciones: visión fiscal". En *Hacia una nueva Ley de fundaciones*, Marcelino Botín, Santander.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (1992): "El sistema tributario en la Constitución", *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 36.
- SÁINZ DE BUJANDA, F. (1964): "Teoría jurídica de la exención tributaria", *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid.
- SÁINZ DE BUJANDA, F. (1995): *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª edición, Universidad Complutense, Madrid.
- SAJARDO MORENO, A. (1996): "Una panorámica del tratamiento fiscal a la economía social en España", *CIRIEC-España*, nº 23, octubre.
- SOLER ROCH, M. T. (1983): *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid.
- VILASECA I MARCET (1984): "Régimen tributario de las fundaciones privadas", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 173, septiembre-octubre.