



CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y
Cooperativa, nº 23, octubre 1996, pp. 105-119

Las fundaciones y la normativa del Impuesto de Sociedades

Remigio Beneyto

Profesor de Derecho y especialista en Fundaciones

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa
ISSN: 0213-8093. © 1996 CIRIEC-España
www.ciriec.es www.uv.es/reciriec

Las fundaciones y la normativa del Impuesto de Sociedades

Remigio Beneyto

Profesor de Derecho y especialista en Fundaciones

RESUMEN

Al no existir, a fecha de hoy, un cuerpo que reúna toda la fiscalidad sobre la materia que se encuentra dispersa y presente en las distintas regulaciones de los impuestos y tributos, tanto estatales como automáticos y locales, en aras a la brevedad de esta exposición, y so pena de no poder afrontar ninguno de los problemas que deben al menos suscitarse, hemos estimado acertado referirnos únicamente a la Fiscalidad de las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades, que por otra parte es el que mayor problemática está planteando entre los responsables de las Fundaciones.

RÉSUMÉ

Puisqu'il n'existe pas un corps qui recueille toute la fiscalité sur la matière présente dans les différentes réglementations fiscales à l'échelle nationale et locale, qu'il était pertinent d'analyser uniquement la fiscalité des fondations en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés qui, d'autre part, est celui qui est en train de poser plus de problèmes aux responsables des Fondations.

ABSTRACT

This article focuses on the fiscality of Foundations as far as Corporate Taxes are concerned because this specific area poses important problems to those responsible for Foundations. The scope of this article has been restricted by the lack of an organized corpus of information on fiscality as described by the different regulations of taxes and tributes both at a national and local level.

1.- Introducción

En una sociedad democrática desarrollada, en un Estado social y democrático de Derecho, el sector público y las entidades e instituciones privadas, lejos de contraponerse, deben colaborar en la promoción, desarrollo y estímulo de actividades de interés general¹. La Constitución Española (CE) dispone que los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico (art. 40), que mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante casos de necesidad (art. 41), velando el Estado especialmente por la salvaguardia de los derechos económicos y sociales de los trabajadores españoles (arts. 40.2 y 42). En definitiva, corresponde a los poderes públicos facilitar la participación de los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social (art. 9.2 CE). Esta misma finalidad la alberga el Título II de la Ley de Fundaciones, que en su Exposición de Motivos afirma que “tiene una finalidad claramente incentivadora, tendente a estimular la participación de la iniciativa privada en realización de actividades de interés general”.

Y sigue rezando la Exposición de Motivos que “esta participación puede canalizarse a través de una serie de vías a las que se concede un régimen fiscal ventajoso. Está concibiendo el tributo como técnica de fomento, no sólo como medio para recaudar ingresos públicos, sino como instrumentos de la política económica general, para atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y para procurar una mejor distribución de la renta nacional².”

Procede, pues, analizar el régimen fiscal de las fundaciones, conscientes que la clave de la “bondad” o “maldad” del mismo se encontrará en la postura que se adopte por los poderes públicos frente a la relación Estado-Sociedad Civil³.

Al no existir, a fecha de hoy, un cuerpo que reúna toda la fiscalidad de las “entidades sin fin de lucro”⁴, al ser necesario rastrear y reunir toda la legislación sobre la materia que se encuentra dispersa y presente en las distintas regulaciones de los impuestos y tributos, tanto estatales como autonómicos y locales, en aras a la brevedad de esta exposición, y so pena de no poder afrontar ninguno de los problemas que deben al menos suscitarse, hemos estimado acertado referirnos únicamente a

¹ Exposición de Motivos de la Ley 30/1994, de 24 de Noviembre de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

² Art. 4 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, también citada por J. Martín Fernández, Régimen tributario del mecenazgo en España, La Ley-Actualidad, Madrid 1996, 32 y ss.

³ Si el Estado es único y excluyente en la realización de las actividades de interés general, o por el contrario favorece, impulsa, remueve los obstáculos y fomenta la participación de la sociedad civil en el cumplimiento de fines de interés general. Es conveniente que el Estado adopte esta segunda posición, otorgando mayor libertad a los ciudadanos y creando un ambiente de mayor sensibilidad y solidaridad social, lo que supondrá un descargar la asistencia social pública del Estado, revirtiendo, cualitativa y cuantitativamente, de manera positiva en la misma sociedad.

⁴ Únicamente la Ley de Fundaciones (LF) en su Título II: “Incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general” contiene en el capítulo II el régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos (arts. 41-58), y el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales (RDIF).

la Fiscalidad de las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades, que por otra parte es el que mayor problemática está planteando entre los responsables de las Fundaciones.

2.- Las Fundaciones y su tratamiento en la normativa del Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas⁵. Constituye, por tanto, su hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo⁶.

La LIS, tras considerar como sujetos pasivos del Impuesto, a las personas jurídicas⁷, y por tanto también a las fundaciones, contempla en el art. 133 el régimen de entidades parcialmente exentas en los siguientes términos: "El presente régimen se aplicará a las siguientes entidades: a) Las fundaciones, establecimientos, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General".

Parece dar a entender que el régimen fiscal previsto en el Título II de la LF es más favorable que el contemplado en la LIS. Conviene analizar qué fundaciones reúnen los requisitos que les harán merecedoras de esa "fiscalidad privilegiada" de la LF, para posteriormente concretar cuáles son esos "bondadosos" beneficios fiscales.

Los requisitos, contenidos en los arts. 42 y 43 LF, son los siguientes:

a) "Perseguir fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga" (art. 42.1.a).

Las enmiendas de los Grupos Parlamentarios manifestaban la innecesariedad del precepto, ya que por esencia las fundaciones han de perseguir fines de interés general (art. 1.1 y 2 LF).

b) "Destinar a la realización de dichos fines, al menos el 70 por 100 de las rentas netas y otros ingresos que obtengan por cualquier concepto, deducidos, en su caso, los impuestos correspondientes a las mismas, en el plazo de tres años a partir del momento de su obtención" (art. 42.1.b). A pesar de ser considerado como un requisito innecesario por no añadir nada a lo dispuesto en el art. 25.1 LF, en la discusión parlamentaria se abrió una rica polémica sobre los siguientes aspectos: a) Cuáles son las rentas que hay que reinvertir. El Grupo Parlamentario

5 Art. 1.1 Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre) (LIS).

6 Art. 4.1 LIS.

7 Art. 7.1 LIS ("serán sujetos pasivos del Impuesto: a) Las personas jurídicas excepto las sociedades civiles").

Popular consideró que el destino del 70 % era muy peligroso para las fundaciones en general, ya que se produciría una descapitalización de las fundaciones mejor administradas y más rentables, y una capitalización (las “manos muertas”) de las fundaciones peor administradas. Proponían en sus enmiendas el destino del 2 % de su patrimonio, computado conforme a las reglas del Impuesto sobre Patrimonio, sin que se tengan en cuenta, a esos efectos, lógicamente, bienes de interés histórico cultural, instalaciones que son necesarias para el ejercicio de la actividad objeto de la Fundación. b) Sobre el plazo en que debe realizarse el destino, el Partido Popular lo ampliaba a cinco años, y CiU a tres con prórroga de otros tres, previa autorización del Ministerio de Economía y Hacienda y a propuesta del órgano de protectorado.

- c) “En el caso de ser titulares, directa o indirectamente, de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles, acreditar ante el Ministerio de Economía y Hacienda a través del órgano de Protectorado correspondiente cuando se trate de fundaciones, o del Ministerio de Justicia e Interior cuando se trate de asociaciones de utilidad pública, la existencia de dichas participaciones así como que la titularidad de las mismas coadyuva al mejor cumplimiento de los fines recogidos en la letra a) de este apartado 1 y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de las entidades mencionadas en este Título.

El Ministerio de Economía y Hacienda podrá denegar, de forma motivada, el disfrute del régimen fiscal regulado en este Título en aquellos casos en que no se justifique que tales participaciones cumplen los requisitos antes mencionados”.

Este requisito fue modificado, pasando de la prohibición a la necesidad de acreditación. Los representantes del PP y CiU en el Encuentro de Fundaciones celebrado en Bilbao los días 19 y 20 de enero de 1994 manifestaron la total inconsistencia de esta prohibición. El primero, representado por D. Miguel Ángel Cortés, adujo no comprender la razón para limitar ni sustantiva ni fiscalmente la participación mayoritaria de una Fundación en sociedades mercantiles. Textualmente decía “Es indiferente que se tenga el 49 % o que se tenga el 60 %, siempre y cuando toda la renta se destine a esta finalidad, como por otra parte, es obligado”. En Francesc Homs, representante de CiU lanzaba la siguiente cuestión; “¿Por qué tiene que ser autorizada la participación mayoritaria si retiene el 15 % de una sociedad de 10 millones de pesetas y no tiene que ser autorizada si tiene el 1 % de un Banco?” No se entiende que se permitan participaciones minoritarias y no participaciones mayoritarias. Finalmente la Enmienda número 119 presentada por CiU fue aceptada parcialmente y puesta en concordancia con lo dispuesto con el art. 22.3 LF que admite la normalidad de la posesión de participaciones mayoritarias por parte de las fundaciones, siempre que la existencia de la misma sea puesta en conocimiento del Protectorado.

Esta acreditación se realizará mediante la presentación de un escrito, en el que, junto a los datos de identificación de la entidad, denominación, Número de Identificación Fiscal y domicilio ⁸, se acompañarán los siguientes documentos ⁹:

⁸ Art. 2.1 RDIF

⁹ Art. 1.3 RDIF

- a) Documento fehaciente en el que conste la adquisición de la participación, el importe y la fecha de la misma; en el caso de adquisiciones sucesivas deberán acreditarse las fechas de las mismas y las características de cada una de ellas con independencia.
- b) Una memoria en la que se describa y justifique la contribución a los fines del art. 42.1.a) de la LF, de las participaciones en cuestión.
- c) Justificación de los ingresos, ya sean por dividendos o por otros conceptos, derivados de estas participaciones.
El escrito se dirigirá al órgano de protectorado respectivo al mismo tiempo que se comunica dicha titularidad y, en todo caso, antes de que finalice el ejercicio en el que se desea que surta efectos ¹⁰. Posteriormente será el mismo órgano de protectorado quien remitirá dicha documentación, en un plazo de tres meses, al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, acompañada de su informe sobre la idoneidad de la justificación aportada por la entidad interesada.
- d) “Rendir cuentas, anualmente, al órgano de Protectorado correspondiente, cuando se trate de fundaciones”.
- e) “Aplicar su patrimonio, en caso de disolución, a la realización de fines de interés general análogos a los realizados por las mismas”.

Estos dos últimos requisitos no merecieron discusión alguna, al considerarse como afectos al régimen jurídico de la fundación, y contemplados en los arts. 23 y 31 de la propia LF.

Pero del juego de la LF y RDIF ¹¹, y a los efectos de la aplicación de los beneficios fiscales establecidos en el Título II de la LF, las fundaciones, para poder acreditar su condición de entidades no lucrativas, deberán presentar los siguientes documentos:

- a) Escrito en el que consten los datos de identificación de la entidad, el Número de Identificación Fiscal, el domicilio, debiendo asimismo acreditar la representación del que suscribe el escrito.
- b) Certificación del Protectorado del que la fundación dependa, en el que se acredite su inscripción en el Registro correspondiente y se describa la naturaleza y fines de la entidad según sus estatutos.
- c) Memoria en la que se detalle el cumplimiento de los requisitos especificados en el artículo 42 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, y la forma en que van a cumplirse.

Toda esta documentación deberá dirigirse a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en cuya circunscripción esté situado su domicilio fiscal, surtiendo efectos el reconocimiento de los beneficios fiscales desde la fecha de la correspondiente comunicación a la Administración Tributaria ¹². Puede ocurrir, sin embargo, que por estar incompleta la documentación, se requiera para

¹⁰ Art. 1.2 RDIF

¹¹ Arts. 46 y ss. LF y 2 RDIF

¹² Art. 2.2 RDIF

su subsanación. En caso de no hacerlo en el plazo concedido, se procede al archivo del expediente, conforme al art. 71 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común.

Restaría contemplar sucintamente dos preceptos que, aunque no se encuentren comprendidos dentro de los requisitos de los arts. 42.1 LF y 2 RDIF, sin embargo pueden motivar la denegación del carácter de entidad no lucrativa a la fundación. “No se considerarán entidades sin fines lucrativos, a los efectos de este Título, aquéllas cuya actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles” (art. 42.2 LF), “Tampoco..., aquéllas en las que asociados y fundadores y sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive, sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades o gocen de condiciones especiales para beneficiarse de sus servicios...” (art. 42.3 LF). En opinión de M.D. Arias Abellán ¹³, no son requisitos para gozar de un determinado régimen fiscal, sino situaciones que afectan al mismo concepto de fundación y debe ser objeto de control en relación a ese concepto pero no respecto de un régimen fiscal. En el mismo sentido el Grupo Popular propuso su supresión, debiendo haberse ubicado en el art. 41 LF. Sin embargo constituye uno de los preceptos más controvertidos y que habremos de relacionar con el art. 48 y ss. de la LF.

Finalmente el otro precepto, considerado como una reiteración del art. 13, es el art. 43 LF, donde para poder disfrutar de ese régimen fiscal, se exige la gratuidad de los cargos de patronos de las fundaciones, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione. Pensamos que este derecho al reembolso debe verse limitado por lo dispuesto en los arts. 25.3 (concepto de gastos de administración) y 26 (autocontratación).

Una vez expuestos los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la LF, es el momento de apreciar sucintamente el alcance de la exención ¹⁴.

2.1.- Rendimientos e incrementos de Patrimonio exentos

La LF en su art. 48 dispone que las fundaciones que cumplan los requisitos “... gozarán de exención en el Impuesto sobre Sociedades por los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica”.

Según el mismo artículo, los resultados obtenidos en el ejercicio de una explotación económica serán gravados, si bien el Ministerio de Economía y Hacienda podrá, a solicitud de la entidad interesada, extender la exención anteriormente mencionada a estos rendimientos, siempre y cuando las

¹³ M.D. Arias Abellán, *Las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, Madrid 1995, 80-82.

¹⁴ Son muy interesantes las monografías de M.D. Arias Abellán, anteriormente citada, de T. García Luis, *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, Valladolid 1995, 123-209, y la de E. Fernández Daza, *Estudio y análisis de los aspectos económicos, financieros y de control en las fundaciones*, Madrid 1995. El único problema es que los estudios están realizados teniendo en cuenta la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, mientras que en la actualidad la Ley vigente es la 43/1995, de 27 de diciembre, que entró en vigor, a tenor de su Disposición Final Undécima del 1 de enero de 1996.

Atírmamente, ya reflejando la vigente LIS, la monografía de J. Martín Fernández, Régimen tributario del mecenazgo en España, Madrid 1996.

explotaciones económicas en que se hayan obtenido coincidan con el objeto o finalidad específica de la entidad, en los términos que se desarrollen reglamentariamente.

En cumplimiento de la previsión anterior, el art. 3 RDIF establece el procedimiento para disfrutar de la exención del art. 48.2 LF. Las fundaciones interesadas deberán formular solicitud dirigida al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria antes de que finalice el ejercicio en que deba surtir efectos¹⁵, aportando junto al escrito de solicitud, memoria en la que se aplique y justifique que las explotaciones para las que se solicita la exención coinciden con el objeto o finalidad de la entidad. Asimismo, se aportará relación de las actividades realizadas, copia simple de la escritura de constitución y estatutos y copia de las solicitudes de exención relativas a los tributos locales que, en su caso, se hubieran presentado.

El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria pedirá informe al Protectorado correspondiente quien lo remitirá en un plazo máximo de tres meses.

Se entenderá concedida la exención si el citado Departamento no ha dictado resolución expresa en el plazo de seis meses desde que se completó la documentación, si bien dicha exención queda condicionada a la concurrencia en todo momento de las condiciones y requisitos previstos en la LF y en el RDIF.

El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá denegar la exención solicitada cuando la explotación económica no coincida¹⁶ con el objeto o finalidad específica de la entidad, entendiéndose que no existe tal coincidencia cuando la actividad realizada en dicha explotación económica no persiga los fines contemplados en el art. 42.1.a) de la LF, genere competencia desleal¹⁷ o sus beneficiarios no sean colectividades genéricas de personas¹⁸.

Se considerará que existe coincidencia con el objeto o fin de la entidad en las actividades accesorias o subordinadas, vinculadas a la realización de la actividad principal.

La resolución denegatoria será recurrible en la vía económico-administrativa.

Una vez efectuada la solicitud, no será preciso reiterarla salvo que se modifiquen las circunstancias que justificaron la exención (art. 3.4 RDIF).

15 Pero si las fundaciones preexistentes a la entrada en vigor de la LF hubiesen presentado la solicitud de exención del Impuesto sobre Sociedades en el plazo previsto de la DT Segunda (tres meses desde la entrada en vigor del RDIF), podrán disfrutar de la exención durante el ejercicio económico que se cierre con posterioridad a la entrada en vigor de la misma LF (DT Tercera RDIF).

16 Ver el art. 48.2 segundo párrafo de la LF.

17 Ver la reflexión profunda que realiza T. García Luis, Fiscalidad de fundaciones, o.c., 133-135, quien afirma que "parece criticable que un requisito esencial para el disfrute de tal importante exención no aparezca mínimamente perfilado en la Ley, ni se remita a ninguna normativa para integrarlo, ni se establezca ninguna directriz o principio para su concreción reglamentaria, ni se prevean los efectos de la declaración de competencia desleal, situación que no se concilia con las exigencias del principio de reserva de Ley en materia de exenciones (art. 133.3 de la CE)".

El autor entiende que para integrar esta laguna, habrá de recurrir a la Ley 3/1991, de 10 de enero, sobre competencia desleal que en su art. 5 reputa desleal "todo comportamiento que resulte objetivamente contrario a las exigencias de la buena fe", y a la Ley 16/1989, de 17 de julio, de Defensa de la Competencia. Se trata de evitar la concurrencia en el mercado en condiciones más ventajosas que el resto de los sujetos.

18 Tanto este requisito como el de perseguir los fines del art. 42.1. a) LF son superfluos y repetitivos, puesto que, de no haber concurrido, no habrían sido declaradas las fundaciones como entidades no lucrativas, y no estaríamos refiriéndonos a su tributación.

Este es en nuestra opinión uno de los aspectos más importantes de la vida de las fundaciones y que mayor confusión puede originar, sobre todo, por la inseguridad que se plantea, al ser la Administración Tributaria quien resolverá sobre la extensión o no de los beneficios fiscales¹⁹.

Realmente surge un nuevo modelo fundacional, tal como presentaba En Francesc Homs en el Encuentro de Bilbao, y que reproducimos por su interés: "Deseamos que las Fundaciones no vivan del Protectorado público. Queremos un mundo fundacional en España que no se financie preferentemente de subvenciones y de donaciones públicas. Queremos un mundo fundacional que se autofinancie y que tenga la capacidad propia para financiarse. Y queremos también el máximo control posible para garantizar que estos recursos, estos ingresos que el mundo fundacional obtenga a través de actividades de otro tipo se destinen rigurosamente a actividades de interés general. Este es el modelo que queremos.

No queremos favorecer a las Fundaciones que viven de la caridad pública o de la caridad de la sociedad y penalizar a las Fundaciones que se autofinancien. Por tanto, queremos que las Fundaciones y las entidades sin ánimo de lucro puedan desarrollar actividades económicas, y si las desarrollan directamente paguen sus impuestos como cualquier Sociedad Anónima que realice una actividad económica. Pero hay actividades que generan ingresos y que no deben ser consideradas como "estrictamente económicas". Los ingresos que se obtengan como consecuencia de las entradas de un museo no deben considerarse como actividad económica. Tampoco los ingresos que se obtengan como consecuencia de la entrada en un concierto de música, ni los que se obtengan como correspondencia a los servicios asistenciales que se realizan por parte de una Fundación asistencial o sanitaria. Las matrículas o los ingresos que se obtienen por una Fundación que ejerce docencia no constituyen actividad económica y no deben ser gravados estos ingresos como si lo fueran.

Hay que interpretar qué es actividad económica. Fabricar zapatos es actividad económica. Tener un bar o ejecutar una explotación económica productiva como cualquier otra actividad mercantil en España, debe ser actividad económica y tributar. Pero determinados ingresos, muy vinculados al ejercicio fundacional de las Fundaciones, deben tenerse claros y no deben ser conceptuados como actividad económica. Cuando una Fundación tiene por objeto promover la integración social de las personas con minusvalías o con problemas de drogodependencia y los centros o los talleres que forman personas para poder integrarse luego en la sociedad, los trabajos que realizan estas personas, si luego originan unos ingresos, no deben ser ingresos considerados como derivados de una actividad económica.

Tenemos que definir, a los efectos de esta Ley, lo que es actividad económica y lo que no lo es. El hecho de desarrollar actividad económica ya no excluye poder acogerse a los beneficios fiscales. Antes sí. Ya se ha abierto la puerta a que pueda ser el Ministerio de Economía quien autorice determinados ingresos que se obtengan como consecuencia de una actividad económica.

19 Ver el comentario realizado por E. Giménez-Reyna y J. Zurdo al artículo 48 LF, en comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos fiscales, Madrid 1995, 428 y ss., donde hace referencia a las sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 1987, ratificada por la del Tribunal Supremo del 9 de Julio de 1990, y la de 20 de septiembre de 1994, también de la Audiencia Nacional.

Pero debemos reflexionarlo un poco más, ya que existe una contradicción en el art. 42.2 y el artículo 48.2. Hay que delimitar más la definición de estos aspectos porque si no lo hacemos, se va a generar una ingeniería fiscal en el mundo fundacional, y se va a producir un cambio y una transformación de los ingresos que obtengan las Fundaciones para convertirlos en donaciones”.

Lástima que el Ministerio de Economía y Hacienda no respalde y comparta las afirmaciones del representante de CiU.

Independientemente de la exención de los rendimientos obtenidos en el ejercicio de ciertas explotaciones económicas, vienen enumerados en el art. 49 LF, como exentos del Impuesto de Sociedades con carácter no exhaustivo sino ejemplificativo, una serie de ingresos:

1. Las cuotas satisfechas por los asociados.²⁰
2. Las subvenciones obtenidas del Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales y otros organismos o entes públicos, siempre y cuando se apliquen a la realización de los fines de la entidad y no vayan destinadas a la realización de explotaciones económicas²¹.
3. Los derivados de adquisiciones a título lucrativo para colaborar con los fines de la entidad.
4. Los obtenidos por medio de los convenios de colaboración en actividades de interés general, contemplados en la presente Ley.
5. Los rendimientos obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica en los términos contemplados en el art. 48 de la presente Ley²².

2.2.- Rendimientos e incrementos de Patrimonio gravados

Según el art. 50.1 primer párrafo de la LF, los rendimientos e incrementos de patrimonio gravados por el Impuesto de Sociedades son:

- a) Los rendimientos netos²³ positivos o, en su caso, negativos, obtenidos en el ejercicio de una explotación económica, distinta de las contempladas en el art. 48.2²⁴.

²⁰ A pesar de que este supuesto debería ser únicamente aplicable a las Asociaciones y no a las Fundaciones, ya que en éstas no existen asociados en la práctica acontecen Fundaciones que tienen una especie de conjunto de Benefactores o Protectores de la misma, que aportan cada período de tiempo una cantidad de dinero. La diferencia estriba en que estos “socios” constituyen no el órgano de gobierno de la Fundación, que lo es el Patronato, sino un órgano consultivo y participativo.

²¹ Siguiendo a T. García Luis, *Fiscalidad de Fundaciones...* o.c., 140, diremos que no se comprende como pueden quedar exentos los rendimientos obtenidos por el ejercicio de una explotación económica, cuando así lo haya solicitado la Fundación, y acordado el Ministerio de Economía y Hacienda, y, en cambio, resultar gravadas las subvenciones para financiar la realización de esas explotaciones económicas. Creemos que en la práctica no estarán gravadas, so peligro de una grave incoherencia.

²² “Esta cláusula abierta es una precisión innecesaria y extraña al contenido de un artículo dedicado a la mención de rentas concretas amparadas por la exención y que implican una cierta dejación del legislador en el descubrimiento y mención de otras rentas amparadas por la exención” (T. García Luis, *Fiscalidad de Fundaciones...* o.c., 140-141).

²³ Por Rendimientos Netos, debemos entender los ingresos computables menos los gastos deducibles fiscalmente e imputables a esa actividad gravada.

²⁴ Por supuesto, los ingresos provenientes de una explotación económica que coincida con el objeto o finalidad específica de la Fundación, y que hayan sido declarados exentos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria del Ministerio de Economía y Hacienda, no estarían gravados por el Impuesto sobre Sociedades.

- b) Los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad ²⁵.

En nuestra opinión, éste es uno de los temas básicos, si queremos que los patrimonios fundacionales sean la base de la financiación de las fundaciones en el futuro. Como decía En Francesc Homs en el Encuentro de Bilbao “Deseamos que las fundaciones se financien, preferentemente, por el rendimiento de sus propios patrimonios y que se interesen en obtener el máximo rendimiento a sus patrimonios, más que intentar obtener recursos por vía del Presupuesto público, porque no habrá dinero para todos. Habrá muy poco dinero, por lo que debe incentivarse por la Ley que se les reconozca que deben financiarse preferentemente con cargo a los rendimientos de sus patrimonios. Nos conviene más esto, desde la perspectiva del interés general. Y en este aspecto, la Ley no es acertada”.

Esta regla general tiene dos excepciones:

Los intereses. No se computará para la determinación de la base imponible el 30 % de los intereses, explícitos e implícitos, derivados de la cesión a terceros de capitales propios de la entidad ²⁶.

Los inmuebles arrendados. No se computará para la determinación de la base imponible el 30 % de los rendimientos derivados del arrendamiento de los bienes inmuebles que constituyan el patrimonio fundacional ²⁷, y del 100 % en el caso de que los rendimientos procedan del arrendamiento de los bienes inmuebles que integran la dotación fundacional ²⁸.

El legislador ha querido distinguir según sea la caracterización de los bienes, siguiendo la distinción que los mercantilistas hacen entre patrimonio y capital social.

Estas dos excepciones no dejan de constituir un importante beneficio para las Fundaciones “rentistas”, con una cantidad considerable de inmuebles urbanos y rústicos ²⁹.

²⁵ Con la LF y con la nueva LIS, queda sin vigor el art. 5.2 de la LIS de 1978 (“los rendimientos derivados de elementos patrimoniales que no estén afectos a dichas actividades y cuyo uso se halle cedido”), y con él, la posible exención de los rendimientos de las Letras del Tesoro, que tantos beneficios reportó a algunas Fundaciones, y que tantos disgustos ocasionó a otras.

²⁶ E. Giménez-Reyna y J. Zurdo, en su comentario al art. 50 LF, distinguen los intereses implícitos (“los generados mediante diferencia entre el importe satisfecho en la emisión, primera colocación o endoso y el comprometido a reembolsar al vencimiento en aquellas operaciones cuyo rendimiento se fije, total o parcialmente, de forma implícita, a través de cualesquiera valores mobiliarios utilizados para la captación de recursos ajenos, incluyendo entre los mismos las primas de emisión, amortización o reembolso”) y los explícitos (“aquellos que resulten de lo pactado como contraprestación a la cesión a terceros de capitales propios y que no estén comprendidos en el concepto de rendimientos implícitos que hemos reseñado”).

²⁷ “El patrimonio de la Fundación podrá estar constituido por toda clase de bienes y derechos susceptibles de valoración económica” (art. 17.1 LF).

²⁸ “La dotación que podrá consistir en bienes y derechos de cualquier clase, ha de ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales. La aportación de la dotación podrá hacerse de forma sucesiva, en cuyo caso el desembolso inicial será al menos del 25 por 100, debiendo hacerse efectivo el resto en un plazo no superior a cinco años, contados desde el otorgamiento de la escritura pública de constitución de la Fundación. Tendrán, asimismo, la consideración legal de dotación los bienes y derechos que durante la existencia de la Fundación se afecten por el fundador o el Patronato, con carácter permanente, a los bienes fundacionales”. Sería lo que en las Sociedades Anónimas se denomina el “capital social”.

²⁹ Aun que si estarán sujetas y gravadas al IBI por los inmuebles que estén arrendados, lo cual aparentemente no deja de ser una contradicción.

Para disfrutar de esta reducción en la base imponible será preciso, en todo caso, que los citados rendimientos se destinen en el plazo de un año a partir de su obtención a la realización de los fines previstos en el art. 42.1.a).³⁰

c) Los incrementos o disminuciones patrimoniales sometidos a gravamen.

Únicamente estarán excluidas del gravamen los incrementos de patrimonio a título gratuito, al reconocerles una expresa exención la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones³¹ y la LF³².

Quedan pues sujetos al Impuesto las variaciones que se produzcan en la composición del patrimonio de las que derivan diferencias en más respecto de los valores que figuren en contabilidad, además de las revalorizaciones contables³³.

Por tanto la regla general será el gravamen de los incrementos de patrimonio a título oneroso, con independencia del destino a fines generales del producto obtenido. Únicamente en el art. 52 LF se contempla la exención por reinversión en los términos siguientes:

“1.- Gozarán de exención los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto en las transmisiones de elementos materiales del activo fijo necesarios para la realización de sus explota-

³⁰ Art. 50.1 tercer párrafo de la LF.

³¹ DF Cuarta de la Ley 29/1987, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, donde se hace también referencia a los incrementos de patrimonio a título gratuito de las entidades de los arts. IV y V del AE; Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de julio de 1981, en: “La Ley” (1982-1)1057-1060; J. A. del Campo Arbulo exponía en 1990 que “la problemática del Impuesto sobre Sociedades para las fundaciones ha venido a complicarse con la nueva concepción que al Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones da su Ley reguladora 29/1987, de 18 de diciembre. El art. 3.º de la indicada Ley configura esta exacción como complementaria del Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia los incrementos de patrimonio obtenidos por personas jurídicas que derivan de adquisición “mortis causa” o de adquisiciones “inter vivos” a título gratuito no están sujetos a aquel impuesto sino que se someten al Impuesto sobre Sociedades. Por otra parte, conforme al art. 129.1. b) del Reglamento del Impuesto de Sociedades, no se someten a gravamen los incrementos patrimoniales que se encuentren sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Del juego de los dos preceptos citados resulta que, en principio, las donaciones y disposiciones “mortis causa” que reciban las fundaciones han de lucir en su Impuesto sobre Sociedades puesto que ahora no están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El régimen así instaurado es sustancialmente distinto del que existía antes de la promulgación de la Ley 29/1987, es decir, al amparo del Texto refundido aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril, porque conforme a éste las fundaciones estaban sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y al que gravaba las transmisiones patrimoniales gratuitas aunque gozaba de exención en ambos.

Quiere decirse que ese régimen actuaba siempre de obstáculo frente al cómputo en el Impuesto sobre Sociedades de los incrementos patrimoniales generados por vía de donación, herencia o legado según el art. 129 del Reglamento del Impuesto Societario y ello con la sola exigencia de que el patronato de la fundación fuera gratuito, único extremo que el art. 65 del Texto Refundido de 1967 exigía para obtener la exención en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, y que, en la práctica, cumplían todas las fundaciones.

La situación, así pues, ha cambiado de una manera sustancial, porque las fundaciones que no rinden cuentas, es decir, que están legítimamente constituidas “a fe y conciencia” van a tener que regirse por el juego normal de los vigentes Impuestos de Sociedades y de Sucesiones y Donaciones y, por lo tanto, las donaciones, herencias y legados que se hagan en su favor, lucirán en su Impuesto de Sociedades...” en: “Tres Estudios sobre Fiscalidad de Fundaciones 1990 en España...” o.c., 67-68.

Para conocer cuál era la anterior situación para contrastarla con la actual pueden verse las STS 2-4-1930 (RA 2697) y de 23-4-1930 (RA 2760), y el Acuerdo de 7 de julio de 1987 de la Dirección General de Tributos, donde explica la evolución, a partir de La Ley de 11 de junio de 1964, en la normativa de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y General sobre las Sucesiones.

³² El art. 49 LF establece que se entenderán comprendidos en el artículo anterior (Rentas e incrementos exentos): “3. Los derivados de adquisiciones a título lucrativo para colaborar con los fines de la entidad”. Ver T. García Luis, Fiscalidad de Fundaciones... o.c., 150, donde se dirá que es difícil pensar en supuestos en que no se hagan esas adquisiciones a título lucrativo (herencias, legados, donaciones ...) para colaborar con el objeto o finalidad específica, porque realmente será esto lo que ocurra.

³³ Se incluyen pues las denominadas “plusvalías”. Por ej.: si una fundación vende un edificio, ¿esta venta estará sujeta al Impuesto sobre Sociedades? Parece ser que sí en cuanto a la diferencia entre valor de enajenación y tal valor de adquisición, ya que esta diferencia se considerará como incremento de patrimonio sujeto a tributación.

Ver el reciente Real Decreto Ley de 7 de Junio 1996, número 7/1996, sobre Medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica (BOE, número 139 de 8 Junio 1996).

ciones, siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta, con los requisitos y condiciones establecidos en el Impuesto sobre Sociedades, o bien que dicho importe total se destine a nuevas inversiones en bienes afectos a las actividades exentas.

“2.- Lo dispuesto en el apartado anterior será igualmente aplicable a los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto en las transmisiones de elementos materiales del activo fijo no afectos a la obtención de rentas gravadas, cuando el producto total obtenido se destine, en los mismos términos que los señalados en el apartado anterior, a nuevas inversiones relacionadas con las actividades exentas”.³⁴

Tras conocer los rendimientos e incrementos de patrimonio gravados, hemos de afirmar que, a tenor del art. 50.1 LF “Constituye la base imponible de las entidades a que se refiere este capítulo, la suma algebraica de los rendimientos netos positivos o, en su caso, negativos, obtenidos en el ejercicio de una explotación económica, distinta de las contempladas en el art. 48.2, de los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad y de los incrementos o disminuciones patrimoniales sometidos a gravamen”. Esta base imponible será gravada al tipo del 10 %³⁵, lo cual ha supuesto un avance importantísimo, a pesar de algunas propuestas con un tipo más reducido³⁶, teniendo en cuenta que los tipos de gravamen aplicados por la LIS³⁷ son aún mayores. La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida o, en su caso, la cuota reducida, en el importe de las retenciones, pagos e ingresos a cuenta efectuados.

Cuando dichas retenciones, pagos e ingresos a cuenta superen la cuota líquida o, en su caso, la cuota reducida, la Administración procederá a devolver de oficio el exceso³⁸.

Se produce el fin de la llamada “cuota mínima”, uno de los asuntos más debatidos en la normativa sobre el Impuesto de Sociedades, a propósito de su existencia real y su fundamento teórico y legal³⁹.

A las Fundaciones que no reúnan los requisitos para disfrutar de este régimen fiscal especial que hemos expuesto brevemente, les será de aplicación el régimen de entidades parcialmente exentas

³⁴ Ver el comentario sobre la exención por reinversión, realizado por J. Martín Fernández, *Régimen tributario del mecenazgo en España*, Madrid 1996, 139-140.

³⁵ Art. 53 LF, estableciéndose en los artículos siguientes la cuota líquida (art. 54, resultado de aplicar, cuando proceda, las deducciones y bonificaciones previstas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades) y la cuota reducida para las fundaciones que realicen exclusivamente prestaciones gratuitas, sin que en ningún caso la cantidad resultante como consecuencia de la aplicación de esta reducción puede resultar negativa (art. 55, se minorará en 200.000 pts.). Esta medida, sin duda alguna, beneficiará a las fundaciones con pocos ingresos, que únicamente realizan prestaciones gratuitas. Serían las “rentistas”.

³⁶ En el Encuentro de Bilbao antes referido, D. Miguel Ángel Cortés, representante del P.P., recordaba “Nuestra posición es la sujeción al 1 % - lo han recordado esta mañana algunos de los que han intervenido y que conocían cuál era nuestra posición -, y, además, con posibilidad de deducir los “gastos de administración” de las Fundaciones a la hora de efectuar esta liquidación de este tributo”.

En la tramitación parlamentaria en el Congreso, siguiendo el comentario de E. Giménez-Reyna y J. Zurdo, tres grupos parlamentarios presentaron enmiendas al tipo del 20 %: El de Izquierda Unida (IU) proponiendo la elevación al 25 %, el Mixto (Izquierda Republicana) pretendiendo la reducción al 15 %, y el Catalán (CiU) propugnando la rebaja al 2 % ya que en Europa la mayoría de las fundaciones estaban tributando a un tipo impositivo mucho menor.

³⁷ Art. 57 LIS: “A la base imponible determinada conforme al artículo anterior se aplicarán los siguientes tipos de gravamen: a) Con carácter general, el 25 por 100. b) Cuando se trate de rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, el 15 por 100. c) El 4 por 100 en el caso de entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio español. d) En el caso de incrementos de patrimonio, el 35 por 100”.

³⁸ En el art. 5 de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, la exención del Impuesto no alcanzaba a los rendimientos sujetos a retención, con lo cual se convertía en una imposición o tributación mínima sobre los rendimientos de capital.

³⁹ E. Giménez-Reyna y J. Zurdo, *Comentario al art. 56 LF*, en *Comentarios a la Ley...o.c.*, 480-486.

contemplado en los arts. 133 y ss, de la LIS. De esta regulación se desprende que estarán exentas⁴⁰ del Impuesto:

- a) Las rentas procedentes de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.
- b) Las rentas derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica.
- c) Las rentas que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto social o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto social o finalidad específica.

El plazo para la realización de estas inversiones será el comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del bien, y los tres años posteriores y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante seis años. En caso de no hacerlo dentro del 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 periodo impositivo en que venció aquél.

No estarán exentos del Impuesto los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas⁴¹, ni los derivados del patrimonio, ni tampoco los incrementos de patrimonio distintos de los señalados en el apartado anterior.

3.- Resumen final

La situación fiscal de las Fundaciones ante el Impuesto de Sociedades en la actualidad ha mejorado respecto a la legislación anterior, y ello debe ser motivo de felicitarnos. La posibilidad de extender la exención a rendimientos procedentes de las explotaciones económicas que coincidan con el objeto o finalidad específica de la entidad, el fin de la llamada "tributación mínima", al suprimir la compartimentación entre distintos tipos de rentas existentes anteriormente que impedían que pudieran compensarse unos rendimientos con otros, la reducción del tipo de gravamen aplicable a la base imponible para la fijación de la cuota íntegra al 10 %, la aplicación de todas las deducciones y bonificaciones previstas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, y la cuota reducida, por destacar algunas

⁴⁰ J. Martín Fernández, *Régimen Tributario... o.c.*, 124 y ss.

⁴¹ J. Martín Fernández expone que caben dos interpretaciones: De un lado glosar literalmente el contenido del art. 134.3 ("se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios" en el sentido de que los rendimientos procedentes del ejercicio de cualquier actividad económica por la entidad, aunque ésta "constituya su objeto o finalidad específica", están sujetos en todo caso. De otro, estimar que sólo quedan sujetos al tributo aquellos rendimientos obtenidos por operaciones o actividades que no constituyen el objeto social de la entidad y, en todo caso, los derivados de su patrimonio, así como determinados incrementos de patrimonio. Esta es, a nuestro juicio, la interpretación procedente. (*Régimen tributario... o.c.*, 125).

de las principales "luces" de la Ley son avances en el campo de interrelacionar el Estado con la sociedad.

No obstante pensamos que aún no es la legislación adecuada, se ha quedado a mitad de camino, quizá fruto de la desconfianza hacia este tipo de personas jurídicas. Este sentir es compartido por gran parte de los estudiosos, así como lo fue en su día por los representantes del Grupo Parlamentario Popular y el Catalán.

Esperamos y aguardamos con ilusión que sus propuestas en aquellos momentos puedan hacerse realidad en éstos, a través de la legislación oportuna.