

# Fundaciones y tributos locales

Felipe Díaz Capmany

**Sumario:** 1. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS FUNDACIONES: DUALIDAD DE RÉGIMEN. 2. TIPOS DE ACTIVIDAD DE LAS FUNDACIONES. 3. EJERCICIO DE ACTIVIDADES MERCANTILES. 4. EL CONCEPTO DE EXPLOTACIÓN ECONÓMICA. 5. RÉGIMEN TRIBUTARIO EN LA HACIENDA ESTATAL. 6. RÉGIMEN TRIBUTARIO EN LA HACIENDA LOCAL. 7. CONFLICTO ENTRE INTERESES GENERALES Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS: SUS PARTICULARES EFECTOS EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL. Principio de autosuficiencia de las fundaciones. Los beneficios tributarios y las fundaciones. Particular incidencia de estos beneficios tributarios en las haciendas locales. Garantías formales para la concesión de beneficios tributarios. Imposible cumplimiento de estas garantías en el caso de las haciendas locales. Soluciones posibles.

La Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, dedica un solo artículo a los beneficios en los tributos locales. La parquedad del precepto suscita más de una incógnita imposible de despejar si se desconecta del resto de la Ley que con mayor generosidad dedica once artículos al impuesto sobre sociedades. La coherencia interna del sistema tributario, en evitación de resultados indeseables y sin duda indeseados por el legislador, obliga al examen de los beneficios tributarios en los impuestos estatales antes de entrar en los de orden local, lo que conduce a su vez, necesariamente y como paso previo, a precisar conceptos como los de actividad mercantil y explotación económica que insistentemente planean sobre esta parte de la Ley hasta condicionarla. Sería incompleto el análisis si no se abordase críticamente el conflicto entre los intereses generales asumidos por las fundaciones y los que tienen encomendados las corporaciones locales, conflicto generado por el reconocimiento de estos beneficios a soportar sin compensación por las entidades locales, a las que no se otorga sin embargo participación ni en el establecimiento del beneficio ni en la valoración de los intereses generales de las fundaciones que se instalen en su territorio, cuestión que incide en el problema de la autonomía local.

## **1. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS FUNDACIONES: DUALIDAD DE RÉGIMEN**

La Ley 30/1994 se compone de dos partes según anuncia su propia denominación: «Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participa-

ción Privada en Actividades de Interés General», en gran medida independientes. El título I regula las fundaciones, bajo el expresivo y lacónico epígrafe «Fundaciones»; el título II, como dice su correspondiente rúbrica, trata de los «Incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general». En los comentarios a la nueva Ley han predominado los análisis sobre el tratamiento fiscal de las fundaciones, como si los beneficios tributarios que la Ley establece fuesen consustanciales a la fundación, o como si ésta no pudiese existir sin aquéllos. El derecho de fundación no lleva consigo, por propia naturaleza, el disfrute de beneficios fiscales, y el legislador cumplía perfectamente, cuando desarrolló el art. 34 de la Constitución, con la aprobación del primer título, como así programó inicialmente el Gobierno al remitir a las Cortes el proyecto. Es más, envuelve un cierto contrasentido que el derecho de fundación, que implica aportaciones voluntarias de los ciudadanos para fines de interés general, suponga al cabo un sacrificio para los demás.

El título II, el relativo a incentivos fiscales, se compone de tres partes: régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos (capítulo I), régimen tributario de las aportaciones efectuadas a entidades sin fines lucrativos (capítulo II) y régimen tributario de otras actuaciones de colaboración empresarial (capítulo III). Respecto de la primera parte —régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos—, concierne por tanto específicamente a las fundaciones, conviene precisar, antes que nada: a) Que no regula la fiscalidad de todas las fundaciones cuyo régimen jurídico general se establece en el título I, sino la fiscalidad de sólo aquellas que se ajusten a lo previsto en el título II, por lo que el ámbito de este título II, en lo relativo a las fundaciones, es menor que el del título I. b) Que el régimen tributario del título II es aplicable también a las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan asimismo las condiciones que en él se establecen, por lo que el ámbito de este título II, en tal aspecto, es más amplio que el del título I. Y se amplía aún más cuando en las disposiciones adicionales se extiende este régimen privilegiado a otras clases de entidades, algunas incluso designadas nominativamente. c) Que el título II viene a establecer una regulación *ex novo*, y casi total, de determinadas fundaciones, aquellas que aspiran a gozar del régimen privilegiado, como evidencia el que reitere en ocasiones, a veces de la misma forma y a veces de forma distinta, los requisitos del título I.

Se han hecho esfuerzos interpretativos para extender los beneficios del título II al mayor número de fundaciones, cuando es evidente que la Ley 30/1994 ha venido a establecer dos —y hasta tres— categorías distintas de fundaciones, con las reglas que para cada una señala, sin que pueda aceptarse una especie de secreta dinámica que tienda a la confusión de es-

tos dos ámbitos, mediante interpretaciones *ad hoc*. Para simplificar y encarando de frente el problema, puede decirse que la *fundación-explotación económica*, que puede ser válida a los efectos del título I, es decir, como manifestación posible del derecho de fundación, no lo es a los efectos del título II.

No debe olvidarse que las fundaciones, aun no gozando de los beneficios privilegiados del título II por no cumplir sus exigencias, siguen teniendo un régimen tributario especial, en el impuesto sobre sociedades, también beneficioso en relación con el régimen general de las entidades jurídicas. Este régimen especial, común a todas aquellas entidades que sirven fines de interés general, disfruta de un tipo impositivo reducido, pues el general del 35 por 100 se rebaja al 25 por 100. Éste es el régimen normal de las fundaciones y para disfrutar de él basta con ser fundación y cumplir con el título I de la Ley 30/1994. Por el solo hecho de haber conseguido la inscripción en su particular registro, las fundaciones gozan de un estatuto tributario especial, sin controles específicos por parte de la Hacienda pública.

De otra parte, la Ley de fundaciones ha alterado la Ley de las haciendas locales (39/1988, de 28 de diciembre). Ésta había reducido extraordinariamente las exenciones, al punto que las entidades simplemente benéficas habían perdido buena parte de los beneficios tributarios de que hasta entonces gozaban. Estos beneficios se reintroducen con la Ley de fundaciones, en paralelo al régimen especialmente privilegiado del impuesto sobre sociedades, pero con una diferencia de fondo fundamental. Atendida la naturaleza del impuesto sobre sociedades, gravador de rentas netas, la fijación de un tipo impositivo mayor o menor, e incluso la misma exención o no exención, puede ser irrelevante, puesto que la base imponible no existe en el caso de actividades no productoras de renta, con lo que el reconocimiento del beneficio apenas producirá efecto negativo en la hacienda estatal. Por el contrario, en los tributos locales, la exención, cuando procede, reduce automáticamente los ingresos al tratarse de tributos, no en función de rentas reales, sino presuntas o de simple situación de hecho.

## 2. TIPOS DE ACTIVIDAD DE LAS FUNDACIONES

La fundación, tal como ha sido entendida y regulada por la Ley 30/1994, viene indisolublemente unida al concepto de interés general: es la fundación a que se refiere el art. 34 de la Constitución. Este tipo de fun-

dación —al servicio de intereses generales— predetermina sus elementos estructurales: ausencia de ánimo de lucro, colectividades genéricas de personas como destinatarios y economía autosuficiente en función de sus fines.

A efectos tributarios es fundamental la distinción entre actividades principales, patrimoniales y auxiliares. Las actividades patrimoniales son una modalidad de las auxiliares. Esta clasificación teórica de las actividades de las fundaciones aparece perfectamente reflejada en la Ley reguladora y tiene trascendencia a efectos tributarios. Actividad principal es la que constituye el objeto fundacional o la finalidad específica. La actividad principal no es cualquier actividad dirigida, de una u otra forma y en una u otra medida, a satisfacer el interés general propuesto, porque en este caso todas las actividades serían principales ya que ninguna puede ser ajena al interés general. La Ley, en tal supuesto negado, no se referiría particularmente, al establecer el régimen tributario, a las actividades que constituyen el objeto o finalidad específica de la fundación: esta referencia expresa implica que a su juicio, o a efectos de su regulación, hay actividades de la fundación que no constituyen objeto o finalidad específica de la misma.

Cualquier fin de interés general puede obtenerse de formas distintas. No basta señalar un interés general para deducir la clase de actividad que habrá de realizar la institución, porque aquél podrá alcanzarse bien mediante el sostenimiento de una organización, bien mediante ayudas económicas, bien mediante incentivos o estímulos a personas o entidades. La actividad que constituye el objeto social o la finalidad específica es aquella que por sí sola se configura como suficiente para alcanzar los fines fundamentales, guardando una relación inequívoca con el interés general perseguido: es la actividad que va a poner en marcha la fundación costeada, total o parcialmente, con los medios financieros de la dotación. A esta actividad principal, que siempre ha de existir en una fundación porque de lo contrario está inactiva, las normas tributarias otorgan importancia fundamental, ya que determina el tipo de régimen fiscal al que la fundación queda sometida y el tratamiento de sus diversas rentas.

Actividades auxiliares son todas las demás. En realidad, son actividades neutras en el sentido de que no conducen necesariamente ni siquiera suficientemente al fin perseguido; consideradas aisladamente, con abstracción de la entidad que las realiza, tanto pueden colaborar en la consecución del fin general como perjudicarlo o ser absolutamente y en todo caso inatinentes. Es el caso de las actividades de gestión patrimonial, que

no se diferencian de las análogas ejercidas por cualquier persona o entidad no fundacional; estas actividades son auxiliares en el sentido de que procuran los recursos financieros precisos para costear las principales. Puede haber otras auxiliares, distintas de la gestión patrimonial, que también serían neutras si no concudiesen en paralelo o empujasen la actividad principal. Todas las actividades auxiliares sirven de apoyo a la principal y quedan polarizadas en dirección al interés general en virtud sólo de su vinculación a la actividad principal. Con otra vinculación podrían orientarse en sentido opuesto. La Ley, empero, no se manifiesta con la claridad deseable respecto de estas actividades auxiliares. Serán aquellas, en la expresión del art. 48.2, que *coinciden* con el objeto o finalidad específica, no las que *constituyen* el objeto social o finalidad específica a que se refiere el párrafo 1, que son las principales. El Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, que regula determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a las fundaciones, y constituye de momento la norma reglamentaria a que remite el art. 48.2 de la Ley en orden a definir qué se entiende por coincidir con el objeto o finalidad específica, precisa, en el art. 3.3, que «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 coincidencia con el objeto o finalidad específica exige vinculación con la actividad principal, en relación de accesoriedad o subordinación; es decir, exige siempre la existencia de actividad principal.

### 3. EJERCICIO DE ACTIVIDADES MERCANTILES

Las fundaciones, antes, realizaban actividades o prestaciones en forma gratuita. Era condición indispensable. Los establecimientos de beneficencia, embrión de las actuales fundaciones, marcaron el signo de la gratuidad que se ha mantenido hasta la nueva regulación. El Decreto de las fundaciones culturales, en 1972, reiteraba una vez más el principio de gratuidad en su art. 1.2, b). La multiplicación de los intereses generales, consecuencia del desarrollo social, y su satisfacción al nivel que la tecnología permite, exige la disposición de medios económicos en progresión creciente. Si el Estado se manifestaba impotente el siglo pasado para atender las necesidades generales enumeradas en el marco de la beneficencia, lo que obligaba a apelar a la colaboración ciudadana, encajándola dentro de la estructura administrativa a través del instituto de la fundación, no menor es la impotencia del Estado actual para atender las necesidades nacidas de la vida moderna con ilimitada absorción de medios. La Ley se hace eco de la ampliación de fines abordables por las fundaciones,

y también asume la conveniencia de que las fundaciones puedan percibir ingresos por sus actividades, lo que plantea la cuestión de si las fundaciones pueden realizar actividades mercantiles o industriales, bien como actividad principal, bien como actividad auxiliar, en la forma de empresa individual o mediante personas jurídicas instrumentales interpuestas.

Según el art. 17, el patrimonio de la fundación podrá estar constituido por toda clase de bienes y derechos susceptibles de valoración económica. Es así que un establecimiento mercantil o industrial, o sus valores representativos, son susceptibles de valoración económica, luego tales establecimientos podrán formar parte del patrimonio de la fundación. El criterio se refuerza con el art. 19.2 que, al imponer la obligación de comunicar al protectorado la enajenación o gravamen de los establecimientos mercantiles o industriales y de los valores mobiliarios que representen participaciones significativas en aquéllos, está convalidando su posible integración en el patrimonio, bien como dotación inicial o posterior, bien por adquisición en virtud de cualquier otro título, o bien por creación directa; y con el art. 23.6 cuando dice que «la contabilidad de las fundaciones se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio cuando realicen directamente actividades mercantiles o industriales», con lo que está admitiendo que la fundación realice directamente, y sea titular por tanto, de actividades de esta clase.

La cuestión, sin embargo, se complica con el art. 22, que bajo el epígrafe de *Actividades mercantiles e industriales* dispone: «1. Las fundaciones no podrán tener participación alguna en sociedades mercantiles en las que deban responder personalmente de las deudas sociales. 2. Cuando formen parte de la dotación participaciones en las sociedades a las que se refiere el apartado anterior y dicha participación sea mayoritaria, la fundación deberá promover la transformación de aquéllas a fin de que adopten una forma jurídica en la que quede limitada su responsabilidad. 3. Las fundaciones podrán participar mayoritariamente en sociedades no personalistas y deberán dar cuenta de dicha participación mayoritaria al protectorado en cuanto que ésta se produzca». Del apartado 1 se infiere, con idéntica o mayor razón, que no podrán ser titulares de un establecimiento mercantil o industrial a título individual, pues la responsabilidad en este caso es ilimitada y dicho apartado trata precisamente de defender a la fundación frente a ese tipo de responsabilidades.

El art. 22, de carácter restrictivo, choca pues con los arts. 17, 19 y 23 de signo contrario. Es preciso armonizar estos preceptos. Si se tiene en cuenta que los arts. 19 y 23 sólo aluden a este tipo de actividades, mien-

tras que el art. 22 es directamente regulativo de las mismas, habría que concluir que la fundación no puede ejercer directamente actividades mercantiles o industriales a título individual o mediante sociedades de tipo personalistas. Conclusión que armonizaría: a) con el art. 17, entendiendo que éste está en todo caso supeditado a las excepciones establecidas por la propia Ley o por otras, y b) con los arts. 19 y 23.6, entendiendo que éstos se están refiriendo a las empresas mercantiles, individuales o personalistas que en un momento dado puedan ingresar en su patrimonio por vía dotacional o por cualquier otra causa, pero sólo en relación con el tiempo que las tenga y para hasta cuando se deshaga de ellas, o bien está realizando una ordenación con abstracción de que la fundación pueda ser o no ser entidad mercantil (supuesto que lo sea, deberá sujetarse en su contabilidad al Código de Comercio y someter su venta al protectorado).

Ahora bien, fijándonos de nuevo en el conflictivo art. 22, del que aparentemente derivan las limitaciones al ejercicio por la fundación de actividades mercantiles o industriales, no estará de más acudir al trámite parlamentario. El art. 22 del proyecto remitido a las Cortes en 1992, cuyo plazo de enmiendas terminó el 17 de febrero del siguiente año, era del tenor siguiente, también bajo el epígrafe *Actividades mercantiles e industriales*: «1. Las fundaciones sólo podrán realizar directamente actividades mercantiles o industriales cuando éstas tengan relación y estén al servicio de los fines fundacionales. 2. Las fundaciones no podrán tener participación alguna en sociedades mercantiles en las que deban responder personalmente de las deudas sociales. 3. Cuando formen parte de la dotación participaciones en las sociedades a las que se refiere el apartado anterior y dicha participación sea mayoritaria, la fundación deberá promover la transformación de aquéllas a fin de que adopten una forma jurídica en la que quede limitada su responsabilidad». Este artículo del proyecto establecía una norma clara, la de que las fundaciones sólo podrán realizar directamente actividades mercantiles o industriales cuando tengan relación y estén al servicio de los fines fundacionales y, en segundo lugar, que el ejercicio de actividades mercantiles a través de sociedades quedaba prohibido en los casos en que pudiera derivarse responsabilidad ilimitada para la fundación. Esta segunda parte del precepto (párrafos 2 y 3) pasó al texto definitivo de la Ley, que incluso la amplió en la expresión, no en el contenido, indicando explícitamente la posibilidad de participar en sociedades no personalistas, pero la primera parte (párrafo 1), la relativa al ejercicio directo de actividades mercantiles o industriales, la suprimió.

La supresión de este primer párrafo del proyecto, que deja colgada la referencia del art. 19 a los establecimientos mercantiles e industriales como

elementos posibles de su patrimonio, así como la del art. 23, en cuanto a la contabilidad de sus operaciones, puede tener una doble interpretación según hubiera de entenderse el texto suprimido en sentido limitativo o en sentido autorizante. Era autorizante en cuanto que su consecuencia más directa y clara era la de que las fundaciones podían realizar directamente actividades mercantiles o industriales cuando éstas tuviesen relación y estuviesen al servicio de los fines fundacionales; en esa interpretación, si el texto era autorizante, su supresión implica la supresión de la autorización. Pero era limitativo el texto en cuanto que la posibilidad de ejercer directamente estas actividades se subordinaba a que tuviesen relación y estuviesen al servicio de los fines fundacionales, viniéndose a prohibir cualquier otra actividad de esta clase que no cumpliera el doble requisito impuesto; desde tal opción interpretativa, si se entiende limitativo el texto, al suprimirse en la redacción definitiva esa limitación, quedaba abierta la posibilidad del ejercicio directo de actividades mercantiles o industriales. Atendidas las formas posibles, muy distintas, en que se pueden alcanzar fines de interés general, y que del ejercicio de actividades mercantiles e industriales, cuyo lícito beneficio no se reparta sino que se reinvierta en la empresa, pueden derivarse beneficios de interés general inalcanzables de no emplearse estos sistemas de actuación, puede cuestionarse que la prohibición de las actividades mercantiles sea medida conveniente para la fundación. Por lo que, antes de formular una conclusión definitiva sobre este extremo, puede ser aconsejable aproximarse al problema por el camino de lo que conviene a la moderna fundación, y hacerlo de la mano del art. 24 que autoriza a las fundaciones a la percepción de ingresos por sus actividades, lo que nos sitúa, si no dentro, sí al borde mismo de lo mercantil.

Colocándonos en un supuesto extremo, el interés general, de promocionar por ejemplo una zona deprimida o dotar de servicios necesarios a otra que no los tenga, puede pasar obligadamente por la instalación de actividades mercantiles o industriales seguramente deficitarias. Estas formas de servir al interés general, profusamente utilizadas por la Administración pública, no conviene vedarlas a la fundación. Y en este sentido, parece razonable fijar la atención en que el valor que protege el art. 22 es el de la limitación de la responsabilidad en el ejercicio de actividades mercantiles, y que no cabe por tanto extrapolar a efectos distintos la regla que establece, siendo posible entender que cuando la Ley suprimió aquel párrafo del proyecto, lo que pretendió fue autorizar actividades mercantiles sin ninguna limitación salvo las derivadas de la responsabilidad ilimitada.

Así pues, las fundaciones podrán realizar directamente actividades mercantiles o industriales, en cualquier caso y sin ninguna limitación,



bien se trate de actividades principales, relacionadas con sus fines directa o indirectamente, bien constituyan simples fuentes de recursos con que costear los servicios, bien sean actividades de tipo auxiliar. Únicamente la prudencia podrá aconsejar —y aun obligar—, siguiendo el espíritu de la Ley, que en el caso de existir riesgos de los que puedan derivarse responsabilidades susceptibles de afectar gravemente a su patrimonio, dichas actividades mercantiles tomen la forma de sociedades no personalistas, tal como la Ley prevé expresamente para el caso de sociedades de responsabilidad ilimitada. Obviamente, y en todo caso, la literalidad del precepto habrá de respetarse siempre, pero no inferirse de él ningún otro mandato no explícitamente expuesto.

#### 4. EL CONCEPTO DE EXPLOTACIÓN ECONÓMICA

Si en el título I de la Ley la expresión actividad mercantil o industrial aparece con frecuencia, el título II, el relativo a los incentivos fiscales, aunque no ajeno a ella pues la emplea en el punto central de la aplicabilidad o no en bloque del régimen privilegiado, utiliza con mayor profusión la de explotación económica para determinar el alcance de los beneficios tributarios propios de este régimen privilegiado. A lo largo del articulado de la Ley también aparecen otras expresiones relacionadas con las anteriores pero de literalidad distinta, por lo que conviene determinar si se está significando siempre lo mismo, o bien se refiere a conceptos diversos.

La expresión *explotación económica* aparece en el art. 48.2, cuando establece que «los resultados obtenidos en una explotación económica resultarán gravados» y cuando prevé la posible extensión de la exención a «las explotaciones económicas que coincidan con el objeto o finalidad específica»; en el art. 58.1 y 2, cuando a efectos de la exención del impuesto sobre bienes inmuebles exige que los bienes «no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica»; en el art. 44, cuando establece las obligaciones contables en el caso de realizarse alguna *explotación económica*; y en el art. 50, cuando se refiere a los rendimientos obtenidos en el ejercicio de una *explotación económica*. Utiliza la Ley la expresión *operaciones económicas*, en el art. 51.3, al referirse a las partidas no deducibles, a efectos de determinación de los rendimientos gravados; y *actividades mercantiles*, en el art. 42.2: «no se considerarán actividades sin fines lucrativos, a los efectos de este Título, aquéllas cuya actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles».

De las tres expresiones (explotación económica, operación económica y actividad mercantil), *operación económica* se emplea sólo una vez y a efectos contables; *explotación económica* es la que más se usa, y precisamente para determinar la extensión de los beneficios tributarios; mientras que *actividad mercantil*, también utilizada una sola vez, se emplea con efectos de mayor alcance, para determinar el ámbito de aplicación del régimen privilegiado, pero la Ley no define qué se entiende por *actividad mercantil*, ni la definición aparece en otros textos tributarios. Sí se define y con reiteración el concepto de *explotación económica*, por lo que a estas definiciones habrá de acudir para suplir las que no existen sobre las otras denominaciones que emplea y tenemos por equivalentes.

Reiteradamente, se ha definido por los textos legales el concepto de *explotación económica*, y de la misma forma. Así, en el art. 4.2, f), 3 de la vieja Ley del impuesto sobre sociedades de 1978 (61/1978, de 27 de diciembre) y en el art. 134.3 de la nueva del año 1995 (43/1995, de 27 de diciembre); también en el art. 40.1 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (18/1991 de 6 de junio), así como en la reguladora de las haciendas locales (39/1988, de 28 de diciembre). La definición en todos estos textos es como sigue, con alteraciones no significativas: *ordenación por cuenta propia de 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*.

Esta definición, sin embargo, deja algún cabo suelto. Explotación económica es, en esencia, (a) producción y distribución de bienes y servicios; (b) por cuenta propia, lo que excluye la actividad asalariada. Pero si sólo se tienen en cuenta estos dos factores, es explotación económica la dispensación caritativa —es decir, gratuita— de bienes y servicios a terceros necesitados. Hay un tercer elemento esencial en la fórmula definitoria que expresa con la palabra *intervenir* (*intervenir en la producción y distribución...*). Esta palabra, *intervenir*, hace referencia a algo ajeno al que entrega o distribuye, pero en lo que participa. Este algo es el mercado; y en el mercado se interviene o se participa sólo cuando las entregas o distribuciones de bienes o servicios se realizan mediante precio. Quien entrega bienes o servicios a un tercero gratuitamente, realiza una actividad idéntica a la realizada por quien los entrega por amor paterno por ejemplo, o por caridad o humanitarismo, pero ninguna de estas actividades son calificables de económicas porque sus respectivas prestaciones se agotan en su estricta bilateralidad, sin influencia en otras transacciones de la misma especie.

Esta interpretación, que introduce la nota de onerosidad en las prestaciones, viene confirmada por la Ley del IVA. En su art. 5.2 reproduce la definición antes transcrita de explotación económica, pero la actividad que describe (*ordenación por cuenta propia de factores de producción... etc.*) no la califica de explotación económica sino de actividad empresarial o profesional, lo que de momento permite confirmar la equivalencia entre las expresiones actividad empresarial o profesional y explotación económica. Pero, segundo y más importante, en el art. 4.1 dice: «Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a *título oneroso*, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional». Las operaciones sujetas al IVA, inscritas en el círculo *de una actividad empresarial o profesional*, es decir, en el seno de una explotación económica, se caracterizan por ser entregas y servicios onerosos, es decir, mediante precio.

La definición de explotación económica en los otros impuestos coincide con la delimitación del hecho imponible del IVA, pero desde perspectivas distintas. El IVA toma la perspectiva objetiva de la materialidad de las operaciones —entregas y prestaciones—, a las que exige ciertos requisitos: onerosidad y carácter empresarial del sujeto activo. El concepto de explotación económica en los otros impuestos contempla la misma actividad pero desde el ángulo personal del sujeto activo, del empresario, cuya actividad de ordenar factores de producción para la entrega de bienes o prestación de servicios con vistas a intervenir en la producción y distribución conlleva, aunque no lo diga expresamente, que la misma se emprende con miras a percibir las correspondientes contraprestaciones, es decir, que se trata de actividades onerosas.

De este conjunto de textos tributarios podemos extraer otros datos que sirven para perfilar el concepto de explotación económica: a) deben incluirse las entregas o prestaciones en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que los realicen (art. 4.1 IVA). b) la nota de onerosidad no es precisa en el caso de sociedades mercantiles [art. 5.1, b) IVA]; c) el concepto de explotación económica es independiente de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación particular (art. 4.3 IVA), previsión legislativa que pone sobre aviso acerca de algo importante para la vertiente tributaria de las fundaciones: los fines o resultados que se persigan, el móvil último, no desnaturaliza la índole de la operación; el móvil determinante de la actividad es indiferente a la hora de delimitar el hecho imponible. d) se presume el ejercicio de actividades empresariales o pro-

fesionales «cuando para la realización de las operaciones definidas en el art. 4 de esta ley se exija contribuir por el impuesto sobre actividades económicas» (art. 5.3 IVA). e) tienen la consideración de actividades empresariales o profesionales «las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas» (art. 5.2 IVA), si bien alguna variación introduce en esta lista el impuesto sobre actividades económicas.

En cuanto a la equivalencia entre *actividad mercantil, de una parte, y actividad económica, explotación económica y actividad empresarial, de otra*, basta decir, si no hubiera superiores razones de orden conceptual, que lo mercantil, también según el diccionario, es lo relativo al mercado, a la mercancía o al comercio, lo que inmediatamente conduce al conjunto de actividades designadas nominativamente en el art. 5.2 de la Ley del IVA y en el art. 79.2 de la Ley reguladora de las haciendas locales. En el Código de Comercio, art. 116, el término mercantil relativo a las compañías mercantiles se identifica con el lucro, independientemente de la clase de actividad; y el Derecho mercantil, por un sector doctrinal, ha sido conatuado como el Derecho de la empresa.

## 5. RÉGIMEN TRIBUTARIO EN LA HACIENDA ESTATAL

La determinación concreta del régimen tributario aplicable a las fundaciones debe asentarse sobre las siguientes premisas que derivan de lo expuesto en los párrafos anteriores:

A) Las actividades de las fundaciones pueden ser principales o auxiliares, comprendiéndose entre éstas las de gestión patrimonial.

B) La Ley de fundaciones se refiere a las actividades principales con la expresión *actividades que constituyen su objeto o finalidad específica*. Y se refiere a las actividades auxiliares cuando emplea la de actividades que *coinciden con el objeto o finalidad específica*.

C) Las actividades auxiliares están vinculadas siempre a una actividad principal y en ocasiones son denominadas accesorias o subordinadas.

D) Las actividades, sean de una u otra clase, principales o auxiliares, pueden ser económicas o no económicas. Las económicas se designan como mercantiles o industriales, o bien como explotaciones económicas.

E) Son actividades económicas las realizadas interviniendo en el mercado, esto es, las que consisten en la entrega de bienes o prestación de servicios mediando precio y mediante la ordenación por cuenta propia de los medios de producción o distribución de bienes o servicios.

El impuesto sobre sociedades grava los rendimientos de las explotaciones económicas, los derivados de cualquier elemento patrimonial y los incrementos de patrimonio con arreglo a lo previsto en la Ley. La naturaleza de la actividad principal, según sea o no económica, determina el régimen tributario aplicable: régimen ordinario de una parte, que es el establecido por la Ley del impuesto sobre sociedades, y régimen privilegiado de otra, el establecido por el título II de la Ley de fundaciones. En uno u otro régimen cada uno de los tres rendimientos (explotaciones, patrimonio e incrementos) tienen trato distinto.

*Explotaciones.* En el régimen ordinario se gravan los rendimientos de todas las explotaciones económicas, sean principales o auxiliares. En el régimen privilegiado, en el que por principio la actividad principal no puede ser económica, las explotaciones económicas auxiliares pueden gozar de exención cumpliendo determinadas condiciones (art. 48.2).

*Rendimientos patrimoniales.* En el régimen ordinario son gravados todos los rendimientos patrimoniales sin excepción. En el régimen privilegiado no se computa el 100 o el 30 por 100 de los mismos respecto de determinada clase de bienes.

*Incrementos patrimoniales.* En el régimen ordinario se gravan todos los incrementos que se pongan de manifiesto por alteraciones en la composición del patrimonio, salvo los derivados de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unos y otros se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, o salvo, también, los que se pongan de manifiesto en las transmisiones onerosas de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica (art. 134 Ley impuesto de sociedades). En el régimen privilegiado la regulación es idéntica en cuanto al primer punto (incrementos patrimoniales derivados de adquisiciones y transmisiones a título gratuito) y, en cuanto al segundo (incrementos por transmisiones onerosas), se amplía el campo de la exención que alcanza, cumpliendo determinadas condiciones, no sólo a los bienes afectos a la realización del objeto social o finalidad específica, sino también a los demás elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en los fondos propios de toda

clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 de las mismas.

El concepto de *objeto o finalidad específica* de la fundación es una constante en la regulación del régimen tributario de las fundaciones, y tiene particular importancia en lo relativo al criterio de gravamen o exención de las rentas derivadas de adquisiciones o transmisiones a título lucrativo. Tanto en uno como en el otro régimen la exención depende de que tales adquisiciones o transmisiones se obtengan o realicen en cumplimiento del objeto o finalidad específica. El gran interrogante es qué se entiende por cumplimiento de la finalidad específica. Cualquier actividad de la fundación debe estar orientada al cumplimiento de su finalidad específica, sea en forma directa o indirecta, inmediata o mediata. No se refiere, por tanto, la norma a ese cumplimiento genérico y obligado de todos los bienes que entran en el patrimonio de la fundación. La Ley se está refiriendo a los bienes que se incorporan específicamente, no en su simple valor, a la actividad que constituye el objeto o finalidad de la fundación; por ejemplo, en los terrenos o instalaciones para un establecimiento sanitario, para una escuela, para un laboratorio, para campos de deporte, y tanto al ingresar en el patrimonio de la fundación como al momento en que se enajenan mediante su entrega en cumplimiento del objeto estatutario.

Puede darse una explicación a un criterio tan restrictivo. El principio general con fundamento en la Constitución es negar toda clase de privilegios, también en el orden tributario. Sólo se vence este principio cuando de seguirlo podrían generarse consecuencias no deseables al interés general. Si no hubiese exención en los casos enunciados por vía de ejemplo, el pago del impuesto podría obligar a enajenar algunos de los bienes en que consiste la adquisición, desbaratando o arruinando por completo la fundación. Por el contrario, si la donación no es en especie —aunque sea en cumplimiento específico del objeto o finalidad fundacional—, su único interés radica en su valor o precio y ninguna perturbación grave deriva de que de tal precio o valor participe la Hacienda pública. En resumen, y en congruencia con toda la regulación, lo único intangible es la actividad misma de interés general directo, siempre que no sea explotación económica; no sus fuentes de financiación.

## 6. RÉGIMEN TRIBUTARIO EN LA HACIENDA LOCAL

Los beneficios fiscales en los tributos locales, establecidos en el art. 58 de la Ley de fundaciones dentro del régimen especialmente privilegiado

(en el régimen ordinario no hay beneficios respecto de estos tributos), no pueden rebasar el techo del impuesto sobre sociedades. Los tributos locales sobre los que se concede la exención (impuesto sobre bienes inmuebles e impuesto sobre actividades económicas) tienen que ver relativamente poco con el impuesto sobre sociedades, en cuanto a su real naturaleza, pues si éste grava las rentas reales, los tributos locales mencionados se limitan a gravar rentas presuntas en la interpretación más favorable para una cierta homologación. Pero, independientemente de su naturaleza, las cuotas de los impuestos locales en cuestión se integran en el cómputo de las bases del impuesto sobre sociedades, de donde resulta una relación tal que permite establecer como límite de los beneficios locales el que se aplique en el impuesto estatal.

La razón de este obligado paralelismo entre ambos regímenes, el estatal y el local, radica en que, por el especial mecanismo del impuesto sobre sociedades, que se reduce en último término a gravar la cuenta de resultados [«la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio (...)»], según dice el art. 10.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades], cualquier cargo en dicha cuenta reduce la base imponible y, en consecuencia, reduce asimismo la cuota del impuesto. Paralelamente, la eliminación de un cargo incrementa la base imponible y, por tanto, incrementa también la cuota del impuesto. Los tributos locales, o cualesquiera otros, juegan en el impuesto sobre sociedades a modo de cargos: a medida que aumentan o se reducen, respectivamente reducen o aumentan la base imponible y la cuota.

La Ley 30/1994 ha hecho una valoración del impacto económico de las exenciones que establece en el impuesto sobre sociedades; y acepta el sacrificio que representa, atendida la acción sustitutoria o complementaria que las fundaciones realizan mediante la gestión a su cargo de actividades que por su interés general son en principio de la competencia del Estado. Este impacto financiero no puede alterarse en su beneficio, recaudando más y liberándose en parte del sacrificio previamente asumido, por causa de una interpretación de las correlativas exenciones tributarias locales menos exigente que la procedente en el impuesto sobre sociedades.

Si en un tributo local, por una interpretación más benevolente, o por ser confuso el texto, se reconoce una exención, el efecto es la eliminación de un gasto, y si el criterio interpretativo en el impuesto sobre sociedades es más estricto, y no se concede la exención respecto de aquella partida, la

consecuencia tributaria será que se incrementará la base imponible, al ser menores los gastos deducibles, y con ello se incrementará la cuota tributaria; perderá el ente local y ganará la hacienda estatal. En el caso inverso, es decir, si no se concede la exención local, pero sí la exención estatal, nada se altera, porque aquel gasto no se computa en las cuentas, según dispone el art. 51 de la Ley 30/1994: «No tendrán la consideración de partidas deducibles, para la determinación de los rendimientos gravados (...) los gastos imputables, directa o indirectamente a las operaciones exentas». En evitación de este fenómeno —incremento de la recaudación estatal a costa de la local—, fenómeno muy lejos sin duda de la voluntad del legislador, es preciso que las exenciones locales capaces de influir en la cuenta de resultados no se interpreten con un criterio más laxo que el aplicable en el impuesto sobre sociedades. En una palabra, si una fundación no goza efectivamente de régimen privilegiado en el impuesto sobre sociedades, no puede gozar del beneficio tributario de los impuestos locales.

En consecuencia, cualquier punto dudoso —y varios surgen por la sintética regulación que respecto de lo local hace la Ley, utilizando terminología sólo explicada suficientemente en la regulación completa del impuesto sobre sociedades— debe resolverse con el criterio interpretativo de que, cuando el presupuesto de naturaleza jurídica o económica configurador del tributo y constitutivo del hecho imponible es común al impuesto estatal y al local, el alcance de la exención no puede ser distinto, supuesto que conduzca a resultados injustos en pugna con el razonable y obligado equilibrio entre ambas haciendas. El ordenamiento jurídico es un todo unitario. El criterio general de interpretación viene establecido por el art. 3.1 del Código civil, en el que la referencia al contexto, antecedentes históricos y legislativos, realidad social del tiempo y el espíritu y finalidad de las normas, apunta a la especial consideración que debe tenerse, al aplicar una de ellas, al resto del ordenamiento, a fin de evitar cualquier disonancia por un apego excesivo a la letra en detrimento del ajuste armónico conjunto.

El compactado art. 58, en el apartado 1, reconoce la exención en el impuesto sobre bienes inmuebles. Establece tres condiciones para su disfrute, aparte de la necesidad de cumplir los requisitos del capítulo primero, es decir, los generales que justifican el régimen privilegiado, de los cuales el más importante es el previsto en el art. 42.2, a saber, que la actividad principal no consista en actividad mercantil. Las tres condiciones específicas son:

a) Que no se trate de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación, es decir, se excluyen todos aquellos que integran el patrimonio ge-



nerador de recursos financieros. Aquí, la Ley es más limitativa que en el impuesto sobre sociedades, en el que el beneficio —no cómputo en la base— alcanza al cien por cien de los rendimientos derivados del arrendamiento de los bienes inmuebles que constituyan el patrimonio. Diferencia a favor de las entidades locales que no permite formular reparo alguno, ya que no influye en el equilibrio de las cuentas de ambos entes públicos en virtud de lo dispuesto en el art. 51.1.

b) Los inmuebles deben estar afectos a las actividades que constituyen el objeto o finalidad específica. Es la condición positiva: afección a la actividad principal. La exención local, pues, se sitúa al mismo nivel que en el impuesto sobre sociedades (*resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto o finalidad específica*) y no altera sus cuentas.

c) Por último, y con referencia a las actividades auxiliares, subordinadas o vinculadas a la principal, exige que *los bienes no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas*. Por tanto, si la actividad secundaria a que está aplicado principalmente el bien es explotación económica, en los términos anteriormente vistos, no procede la exención. Aquí también, como ocurre en a), el criterio es más restrictivo y ningún reparo tampoco cabe formular.

En resumen, el beneficio sólo procede respecto de bienes no patrimoniales y que no estén afectos a una explotación económica, ni principal, porque lo veda el art. 42.2, ni auxiliar, porque lo veda el art. 58.1. En una mayor síntesis, el beneficio sólo alcanza a los bienes que no son productores de renta, ni directa ni indirectamente.

En cuanto al impuesto sobre actividades económicas, la exención sólo alcanza a las actividades que constituyan el objeto social o finalidad específica (igual que en el impuesto sobre sociedades). Así lo especifica literalmente el texto; sin embargo, esta exención deberá considerarse como de no sujeción porque la actividad principal, la que constituye el objeto o finalidad específica (igual que en el impuesto sobre sociedades), no puede ser mercantil (o explotación económica) por vedarlo el art. 42.2 para el régimen privilegiado. La exención, no obstante, tal como resulta del párrafo segundo del apartado 2 del art. 58, parece referirse, no a las actividades principales, sino, más bien, a las que coinciden con el objeto o finalidad específica, es decir, las de naturaleza auxiliar, subordinada o vinculada (igual también en definitiva como ocurre en el impuesto sobre sociedades), que éstas sí pueden ser explotaciones económicas, y siempre que cumplan los requisitos establecidos en el art. 58.2: no generar compe-

tencia desleal y que los destinatarios sean colectividades genéricas de personas (como ocurre también en el art. 48.2 relativo al impuesto sobre sociedades).

## **7. CONFLICTO ENTRE INTERESES GENERALES Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS: SUS PARTICULARES EFECTOS EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL**

El análisis de los beneficios en los tributos locales concedidos por el art. 58 de la Ley 30/1994 conduce a un punto crítico: la insuficiente e incluso imposible ponderación de dichos beneficios, agravada por la nula participación que en su reconocimiento se concede a las entidades locales, incidiendo con ello negativamente en el principio de suficiencia financiera y, en consecuencia, también en el de autonomía local.

Hay un aspecto positivo en las fundaciones que determina su nacimiento y expansión. Se cifra en la suplencia que realizan en funciones propias de las entidades de Derecho público: tal ocurrió en el derecho de patronato —antecedente de las fundaciones— con los oficios religiosos, y a mitad del siglo pasado con los establecimientos de beneficencia, origen más tarde de las modernas fundaciones. El ente público en que, de una u otra forma, se injertan las fundaciones, recibe el beneficio de quedar cubiertos algunos de los servicios de su competencia con la consiguiente liberación de recursos para otros fines.

Pero hay también un aspecto negativo. Bien para estimular su creación, bien en virtud de la inevitable reciprocidad, empiezan a germinar derechos o contraprestaciones, no necesariamente económicas, en beneficio de la fundación y de los fundadores. El abuso de estas contraprestaciones o derechos, en su concesión o en su ejercicio, conduce a situaciones inmanejables por el ente público que condicionan incluso su existencia, dando lugar a reacciones contra el derecho de fundación.

El factor económico tributario no es el menor de los factores a analizar en el balance positivo-negativo de las fundaciones. Es conocido el proceso de asfixia económica generado por el fenómeno vinculador inseparable del fundacional a medida que se fue extendiendo el instituto, con la particularidad de que en el campo de los privilegios se entraba, no como consecuencia inevitable y no buscada de la voluntad orientada al interés general, sino con el designio único de disfrutar de los beneficios inherentes, prescindiendo y procurando evitar, o no sirviendo, el interés general causa y razón de la institución.

La importancia de estos temas hacendísticos sobre las fundaciones lo evidencia modernamente Estados Unidos. Surgieron en aquel país las fundaciones sin beneficio tributario, lo que ponía a prueba la autenticidad del ánimo altruista de sus promotores, pero en 1917 se aplicaron incentivos fiscales, aumentando rápidamente su número al compás de los beneficios. Una investigación del Congreso descubrió que los administradores y el personal de algunas fundaciones se beneficiaban particularmente, lo que impulsó un conjunto de medidas legislativas en 1969, cuyo efecto —muy revelador— fue la reducción del ritmo de creación de fundaciones y que, de las existentes, muchas se disolvieran o se transformaran en entidades de distinta clase. Si en un país como el citado se tuvo que poner orden, para evitar los excesos y abusos a causa de los beneficios fiscales y si, como consecuencia de las medidas adoptadas, se produjeron los efectos negativos descritos, cabe concluir que nos encontramos en un campo propenso al ejercicio desleal del Derecho con miras a eludir obligaciones tributarias, sin ánimo real altruista que es la esencia de la institución según la forma prevista en la Ley 30/1994.

### **Principio de autosuficiencia de las fundaciones**

El no atender suficientemente ese factor tributario puede significar la *desvirtuación* de esta clase de entidades, puestas a veces al servicio de particulares intereses y no de los destinatarios anónimos que exige la Ley. Obviamente, el control corresponde a la Administración pública y, llegado el caso, a los tribunales de justicia, pero antes de acudir a estas vías represivas compete al legislador medir con prudencia la clase y amplitud de los beneficios que concede; especialmente porque las fundaciones asumen funciones en principio de la Administración, y junto con la asunción de funciones, asumen los costes. Ésta es la esencia de la fundación. El elemento más diferenciador de la fundación es la afectación de bienes a un fin determinado; la Ley 30/1994 exige dotación adecuada y suficiente para el cumplimiento del fin. Si la fundación nace para gestionar y sufragar servicios de interés general, descargando con ello al erario público, no es obligado que seguidamente reciba beneficios fiscales o incluso ayudas económicas en forma de subvenciones, pues con ello se está desnaturalizando la institución y revelando que su dotación es inadecuada o insuficiente. Bienvenida sea la fundación al servicio del interés general, pero recibida sea con reserva y cautela si ha de ser con cargo al presupuesto público.

Las ayudas económicas públicas a las fundaciones, en contradicción con el proceso formativo natural de éstas, socavan sus cimientos. La pri-

mitiva exigencia de autosuficiencia ha ido debilitándose hasta en algunos casos perderse. Los niveles de exención llegaron al máximo en la reforma fiscal de 1964 con el reconocimiento de la no sujeción o exención absoluta; y en cuanto a las subvenciones, el Decreto sobre fundaciones culturales de 1972 eliminó las limitaciones impuestas a los recursos financieros procedentes de la Administración. Existen en la actualidad fundaciones que en buena medida se financian con subvenciones procedentes de los tres, cuatro o cinco niveles de la Administración. Esta doble vía —la fiscal y la obvencional—, iniciada a finales del pasado siglo cuando todavía los servicios de las fundaciones eran en general miserables, fue debida posiblemente a los efectos devastadores de la desamortización que a largo plazo había de consumir sus patrimonios convertidos en deuda pública. No reza esto, sin embargo, para las nuevas fundaciones cuando la primera exigencia patrimonial de la Ley 30/1994 es la de la dotación suficiente.

### Los beneficios tributarios y las fundaciones

La exención tributaria es un privilegio que no puede convertirse en el impulso de las fundaciones, traicionando la voluntad de la Ley 30/1994. La Constitución de 1978, en su art. 133.3, no sólo no prohíbe los beneficios tributarios, sino que los autoriza: *todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley*. Pero la Ley que autorice los beneficios debe sujetarse a los principios generales de igualdad (art. 1), no arbitrariedad (art. 9.3) y a los concretamente enunciados para el ámbito tributario, de universalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad (art. 31).

La palabra *todos* con que se inicia este art. 31 puede obligar mucho al legislador ordinario, hasta el punto, quizá, de proscribir toda exención que no derive de la incapacidad económica para contribuir. El art. 133.3 de la Constitución no habla de exenciones, sino de beneficios tributarios, concepto más amplio que puede alcanzar obviamente a las exenciones, pero que en principio y a la letra no las bendice. Otra cosa es que pueda llegarse a ellas por aplicación de los principios de igualdad, de capacidad y de progresividad; y otra cosa también que a través del cauce del art. 31.2 puedan abrirse camino efectos análogos, pero no a través de las exenciones —concesión en principio ciega—, sino por medio de la *asignación equitativa de los recursos públicos*, que exige cuidada ponderación de las circunstancias, y motivación de los acuerdos. Si eso es así incluso para el legislador, con una implícita recomendación constitucional

de moderación, tanto más lo ha de ser a la hora de calibrar los supuestos de hecho que conducen al beneficio fiscal.

Por lo demás, ello está conforme con las modernas tendencias hacendísticas. Las leyes de *proliferación y persistencia* de los beneficios fiscales a que alude el profesor FUENTES QUINTANA son de acusada vigencia en las fundaciones, no en cuanto al aumento del número de beneficios tributarios reconocidos legalmente —lo cual también ocurre—, sino en cuanto a la incorporación al grupo beneficiado, subrepticia e indebidamente, de entidades que sólo toman la forma de fundación, no la sustancia; y a que persistan en el beneficio otras que si acreditaron su derecho al principio, merecieron perderlo luego al desviarse del fin institucional propuesto por el fundador y autorizado por la Ley.

### **Particular incidencia de estos beneficios tributarios en las haciendas locales**

El art. 58 de la Ley 30/1994 termina con el siguiente párrafo: «A efectos de lo establecido en los apartados anteriores no será de aplicación lo dispuesto en el art. 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales». Es decir, que las corporaciones locales no serán compensadas económicamente en el importe de los gastos fiscales que les suponga la aplicación de las exenciones establecidas en el art. 58 de la Ley 30/1994. Esta inhibición de la Ley 30/1994 por las repercusiones económicas para las entidades locales, de esas nuevas exenciones, pone en cuestión los principios de autonomía municipal y de suficiencia financiera y, desde una óptica más general, los criterios deseables para el establecimiento de exenciones, particularmente en lo que concierne a los tributos locales.

La Ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales, estableció su marco hacendístico, cumpliendo adecuadamente —a su entender— con el principio de suficiencia financiera; no puede pensarse que el legislador dotase la nueva hacienda local en grado insuficiente, pues supondría la frontal vulneración del art. 142 de la Constitución. Otra cosa es que las previsiones legales se cumplan y que los hechos puedan llegar a acreditar que lo que se juzgó bastante la experiencia lo revele escaso. Precisamente, por estimar el legislador que aquel marco hacendístico constituía al menos el umbral de la suficiencia financiera, la Ley 39/1988 incorporó el párrafo 2 del art. 9 —reiteración siempre fracasada de normas análogas de anteriores textos de régimen local—, a modo de dispositivo de seguri-

dad frente a eventuales y futuras exenciones, precepto que no puede quedar sin efecto por ley posterior, a menos que ésta plantee en toda su dimensión la problemática económica de las entidades locales, atendido el carácter garantizador de tal precepto respecto del principio de autonomía en la vertiente financiera.

### **Garantías formales para la concesión de beneficios tributarios**

No es arbitraria la previsión del art. 14 de la Ley general tributaria. El órgano legislativo no puede juzgar, y decidir adecuadamente, un tema de exenciones tributarias si le falta la *previsión cifrada de sus consecuencias en los ingresos públicos* y —debería añadirse— la concreción de quién deberá soportar estas consecuencias, qué parcelas de interés público quedarán desatendidas y cómo se compensarán en su caso. El incumplimiento de la previsión de la Ley general tributaria priva al legislativo de elementos de juicio esenciales para la emisión de un voto fundado. Por el contrario, si se cumplen estos requisitos, las Cortes, valorando de una parte la finalidad del beneficio tributario y de otra el coste económico para los ingresos públicos que representa, podrán tomar la decisión que estimen adecuada tras laboriosa tramitación abierta a enmiendas y doble votación en Cámaras distintas.

Si conceden la exención será porque ha pesado más la finalidad perseguida por el beneficio tributario que el coste económico implicado en la disminución de ingresos públicos. Si se desmenuza el largo proceso legislativo, hasta la aprobación de una exención tributaria, aparecen las siguientes fases: a) determinación en el proyecto de ley del beneficio tributario; b) previsión cifrada de sus consecuencias en los ingresos públicos; c) aprobación del proyecto por el ejecutivo; d) trámite de enmiendas y discusión y aprobación en Comisión en cada Cámara sucesivamente, con valoración de los puntos a) y b) y ponderación del mayor interés que pueda representar para la comunidad a) o b); e) votación por el pleno de cada una de las Cámaras, también sucesivamente y con la misma ponderación de los elementos a) y b); f) compensación económica, con cargo a otros tributos, de los déficit financieros que como consecuencia de la exención puedan sufrir determinados servicios públicos, o de los déficit económicos y sociales que sufrirán los ciudadanos, bien por causa de los recargos tributarios que deberán atender o de la reducción de los servicios existentes.

## **Imposible cumplimiento de estas garantías en el caso de las haciendas locales**

En relación con las haciendas locales es de imposible cálculo, singularmente en el caso de las fundaciones, el impacto económico a producir en casi nueve mil municipios, la instalación en su territorio de entidades inexistentes de ignorados fines concretos. Los fines de interés general, perseguibles por las fundaciones y que darán lugar a las exenciones reconocidas en el art. 58 de la Ley 30/1994, son variadísimos e impensables en un momento dado, por lo que resulta imposible ponderarlos con los fines de interés general gestionados por las corporaciones locales y, menos, con los de una corporación local concreta. En los niveles de absoluta indigencia en los que se movían en sus orígenes los establecimientos que luego se convirtieron en fundaciones, era ociosa cualquier ponderación con los intereses generales servidos por las diversas Administraciones. Las necesidades atendidas por las fundaciones eran tan prioritarias sobre cualesquiera otras reales o imaginarias, que, si realmente se prestaban, sustituían la acción que ineludiblemente en otro caso hubiesen tenido que realizar las Administraciones públicas sin pretexto ni demora. Las exenciones tributarias en favor de las fundaciones benéficas no tenían réplica razonable.

Ahora, ampliados los fines posibles de las fundaciones y con actividades dirigibles a colectivos ni obligada ni preferentemente menesterosos, el buen sentido impone la necesidad de realizar una ponderación de los fines perseguidos por la fundación y de los servicios públicos sacrificados o que puedan resultar sacrificados como consecuencia de la exención. En cualquier corporación local el sacrificio incidirá generalizadamente en todos los servicios, en cantidad quizá mínima, pero incidirá, por lo que habrán de posponerse unos intereses valiosos para la comunidad en beneficio de otros quizá menores.

Con ser grave esa incidencia económica, que ineludiblemente repercutirá en el nivel de los servicios, más grave será la incidencia que el beneficio tributario tendrá en el proyecto político de la entidad local, cuya formulación corresponde al órgano político representante del municipio. Su voluntad, en lo relativo a la distribución de los medios financieros, habrá quedado en parte suplantada por el establecimiento en la demarcación municipal de una fundación, quizá sin el menor beneficio directo para la comunidad. En términos de justicia distributiva, ámbito al que pertenece el tema de los beneficios tributarios, una entidad local puede sufrir consecuencias indeseables si una parte de su territorio es ocupado por una insti-

tución de tipo fundacional, de sumo interés quizá para el Estado e incluso para la Humanidad, pero de escaso beneficio para la comunidad municipal concreta. El sacrificio a soportar por aquel municipio puede ser desproporcionado y dar lugar a la desatención de prioridades ineludibles con arreglo a su especial nivel social o económico.

La agresión a la autonomía local en este aspecto puede minimizarse con el argumento de que en general estos sacrificios serán exigüos, e incluso es posible que reporten beneficios complementarios al vecindario por vía indirecta. Sin embargo, y aparte de la posibilidad de que esto no ocurra, ni la minimización del perjuicio, ni la posible compensación indirecta, pueden borrar una cuestión de *fuero*, de principio político, no de praxis financiera. No es tanto apreciar la gravedad del daño, sino si ha habido atentado, por mínimo que éste sea, a la autonomía. Precisamente, cuanto menor es el atentado en los efectos, mayor es la malicia en la intención, porque con causa liviana se sacrifica el principio de autonomía. Lo que parecería insólito, dentro del régimen local nacido de la Constitución, que la Administración central se inmiscuyese, por ejemplo, en la concesión de un puesto de venta ambulante —incidente en todo caso mínimo—, se produce a diario por la decisión de constituir instituciones con derecho al beneficio fiscal, sin oír y medir, previamente, el orden de prioridades del municipio y sus programas financieros.

### **Soluciones posibles**

Ante estos desajustes, es solución adecuada la del art. 9.2 de la Ley reguladora de las haciendas locales, previsión legislativa que, de una parte, no recorta la libertad del legislador para reconocer los beneficios tributarios que estime oportunos, en una valoración general de los intereses concurrentes a nivel macroeconómico, y que, de otra, reparte el coste entre todos los ciudadanos cuyo órgano representativo supremo, tras la valoración practicada, adopta la decisión sobre el correspondiente gasto fiscal.

Otra solución es la que siguió en su día el art. 520.1, d) del texto refundido de la Ley de régimen local de 1955: «estará exenta del arbitrio (arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos) cualquier persona o entidad por los terrenos propios afectos de un modo permanente a servicios de beneficencia o enseñanza, *cuya exención acuerde el ayuntamiento y conste taxativamente en la respectiva Ordenanza*». Estos servicios de beneficencia o enseñanza tenían en buena medida relación con las fundaciones e instituciones de esta clase. El problema era el mismo que el que



aquí se plantea. Establecimientos de esta índole podían proliferar a impulso sólo de la iniciativa particular. No cabía el control adecuado del alcance de la exención. En tal tesitura, la Ley haciendo uso de prerrogativas tradicionales establece la exención, pero su efectividad la subordina a que la corporación local afectada pueda realizar la valoración de las ventajas y sacrificios que implica cualquier privilegio tributario, valoración imposible de realizar por el legislador, tanto porque su incidencia, positiva o negativa, se singulariza en un sinnúmero de municipios de condición muy distinta, como porque el lugar de establecimiento de estas instituciones es una incógnita hasta su materialización.

El examen concreto de las exenciones tributarias locales establecidas en favor de las fundaciones por la Ley 30/1994 forma parte del tema más general de las exenciones en un sistema tributario cualquiera, tema sobre el que conviene destacar alguno de sus aspectos. En las exenciones tributarias siempre hay un debate de prioridades entre varios intereses generales, los cuales deben ser objeto de una prudente valoración a fin de determinar qué interés ha de prevalecer: si el interés de la comunidad que se nutre del tributo sometido a un eventual recorte a consecuencia de la exención, o el interés que se pretende proteger mediante el privilegio tributario. Esta valoración o ponderación de intereses no puede hacerse en abstracto, ni para todo el territorio de un Estado, ni siquiera en relación a intereses genéricamente determinados pero susceptibles de una indefinida gama de niveles o de especialidades concretas. La valoración se ha de realizar en relación directa con el ámbito en que los intereses habrán de tener repercusiones financieras, que es en definitiva lo que exige el art. 14 de la Ley general tributaria.

En cada Administración, e incluso con desglose territorial, pueden estratificarse los intereses asumidos por el ente público responsable. Lo vital, imprescindible e incluso obligatorio, quedará en los estratos inferiores, consistiendo en intereses muy elementales o básicos que directamente afectan a la mayor parte de la población. Sucesivamente, cada interés se situará en los estratos superiores, hasta llegar al vértice, integrado por intereses muy singulares, ajenos y prácticamente indiferentes a la comunidad. La distribución de los medios financieros debería ir en consonancia, de suerte que no se invierta en el estrato superior sin tener satisfecho, en medida suficiente, el estrato inferior —en labor siempre susceptible de crítica y sanción democrática—. Esta imagen estratificada de los intereses, y paralelamente de las asignaciones financieras, sirve para comprender la necesidad de que una estructura de esta clase presida la toma de decisiones sobre el reconocimiento y cuantía de las exenciones.

Cualquier beneficio tributario, con efectos en una determinada Administración pública, habría de sujetarse a las siguientes reglas: *Primera*. Sólo excepcionalmente y para satisfacer intereses generales inaplazables y por encima de cualesquiera otros, los beneficios tributarios pueden alcanzar el ciento por ciento de las cuotas. *Segunda*. El porcentaje del beneficio tributario para un determinado fin o actividad no puede exceder del porcentaje de gastos que el presupuesto público destine a fines o a actividades menos perentorias. *Tercera*. Por lo que particularmente concierne a las corporaciones locales, al resultar imposible para los órganos parlamentarios una efectiva valoración de los intereses generales en liza, la Ley debe limitarse a autorizar el beneficio, atribuyendo a la corporación la facultad de determinar su efectiva aplicación, modalidades y cuantía porcentual, salvo que la misma Ley no ignore, ni suspenda para el caso, el art. 9 de la Ley de hacienda local.

Si esto conviene que sea así en cualquier caso, e incluso habría de respetarse por la propia Ley de financiación local, tanto más en una Ley del estilo de la 30/1994, en la que la multiplicidad de fines posibles de las fundaciones imposibilita, en el trámite parlamentario y para todo el territorio nacional, valoraciones indispensables para la justa distribución de los recursos públicos.