

**ALEJANDRO REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI**

*Inspector de Hacienda del Estado*

**Extracto:**

**E**l presente trabajo tiene por finalidad analizar el artículo 48 de la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General donde se regula el ámbito de la exención de las entidades no lucrativas en el Impuesto sobre Sociedades.

---

## *Sumario:*

---

- I. El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades.
  - 1. Concepto de renta.
  - 2. Explotación económica.
  - 3. El mercado.
  - 4. El afán de lucro.
  
- II. Rendimientos exentos. Los rendimientos de explotaciones.

## I. EL HECHO IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El hecho imponible que configura al Impuesto sobre Sociedades es la obtención de renta en el período impositivo por las entidades sujetas al mismo. Se grava, por tanto, la riqueza que se produce y pone de manifiesto en cada período por el sujeto pasivo. Si se tiene en cuenta que tan sólo las personas físicas son los que verdaderamente poseen capacidad contributiva y que, por ello, el Impuesto sobre Sociedades se configura como un impuesto a cuenta del que ha de gravar posteriormente a los socios o partícipes, es necesario preguntarse por el soporte jurídico de esta imposición en los supuestos en los que los destinatarios o beneficiarios de dichas entidades no son sujetos pasivos del impuesto personal, sino ocasionales receptores de las actividades que atienden a fines de interés general. Trascendiendo del aspecto netamente jurídico, la doctrina ha buscado la justificación de este impuesto en la política de redistribución de rentas, ya que normalmente recae sobre los grupos sociales económicamente mejor dotados, y en la consideración de los destinatarios reales de los beneficios obtenidos por las entidades sujetas al mismo <sup>1</sup>. Ninguna de estas características se acomodan a la naturaleza de las entidades no lucrativas, cuyos medios siempre resultan escasos para realizar los fines de interés general que pretenden, y en las que las personas que las dirigen y representan ejercen sus puestos gratuitamente. Importa remarcar estas peculiaridades porque, además de explicar el régimen fiscal especial que se les aplica, sirven de pauta para establecer hasta qué punto ese régimen es adecuado o congruente con lo que exige su naturaleza.

El Impuesto sobre Sociedades, como los demás, cumple una función social, al posibilitar las actividades del Estado siempre dirigidas al bien público. A través de él, se aplica a dicha finalidad parte de la renta obtenida por el obligado tributario. Esta última nota adquiere una significación especial cuando, como en el caso de las fundaciones y demás entidades sin afán de lucro, coinciden el Estado y ellas en la finalidad última del impuesto, porque las entidades citadas realizan también actividades de interés general; es más, ésa es su única razón de ser, y por eso, la renta que obtienen, toda ella, se aplica al cumplimiento de sus fines.

---

<sup>1</sup> FERREIRO LAPATZA. *Curso de Derecho Financiero Español*, 1990, pág. 306.

## 1. Concepto de renta.

Si el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades es la obtención de renta, resulta obligado indicar qué se entiende por tal. Es difícil concretar el concepto con referencia a un solo precepto, tanto más teniendo en cuenta que una de las novedades de la vigente Ley 43/1995, reguladora del Impuesto, es haber abandonado la clasificación de rentas que se establecía en el artículo 3.º de la Ley 61/1978. La Exposición de Motivos de la nueva ley expresa que «el carácter sintético del Impuesto sobre Sociedades determina que dicha clasificación, a diferencia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sólo tenga relevancia en aspectos muy particulares, tales como la obligación de retener y la obligación real de contribuir. El abandono de las categorías de rentas (rendimientos de explotaciones económicas, rendimientos de capital, e incrementos y disminuciones de patrimonio) determina una notable simplificación del Impuesto y facilita su más perfecto engarce con las normas mercantiles de naturaleza contable». Esta idea se reitera en otro lugar de la Exposición de Motivos cuando se expresa que esa renta obtenida por las entidades jurídicas se determina, para la inmensa mayoría de los sujetos pasivos, en virtud del algoritmo contable regulado por los principios y normas establecidos en el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y el Plan General de Contabilidad.

Es cierto que excepto la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, los anteriores textos legales reguladores del Impuesto sobre Sociedades -Texto Refundido de 22 de septiembre de 1922 y Texto Refundido de 23 de diciembre de 1967- no contenían la clasificación de rentas anteriormente aludida. La ley citada abordaba la definición del hecho imponible haciendo una referencia sintética del mismo en el apartado primero del artículo 3.º («constituye el hecho imponible del Impuesto la obtención de la renta por el sujeto pasivo»). La ley vigente intenta igualmente la definición sintética en su artículo 4.º: «Constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo». Incurrir en los mismos defectos que la doctrina denunció a propósito de la definición que se contenía en la Ley de 1978 en el sentido de que ambas son demasiado genéricas y no consiguen incorporar el hecho diferenciador del Impuesto de Sociedades respecto del impuesto que grava la renta de las personas físicas, ni contienen todos los elementos que delimitan el hecho imponible (el elemento objetivo, el subjetivo, el temporal y el espacial), al no incorporar ni el período impositivo ni el devengo del impuesto.

El artículo 3.º de la derogada Ley de 1978 pretendía enmendar su sincretismo dedicando su apartado 2 a establecer los componentes de la renta. El peligro de toda descripción analítica radica en la dificultad de abarcar todos los supuestos posibles y en la necesidad de acudir a aplicaciones analógicas frente a los casos que no encajan exactamente en los grupos establecidos. Desde ese punto de vista es encomiable la precisión que se contiene en el artículo 4.º de la ley vigente cuando al referirse a la renta indica «cualquiera que fuere su fuente u origen». Sin embargo, el estudio de la normativa actual conduce a sentar, a propósito de la cuestión que se debate, dos conclusiones: la primera, que al lado del texto básico regulador del Impuesto existen otras leyes que al referirse a la tributación de determinadas entidades jurídicas siguen la pauta establecida por la ley anterior y analizan pormenorizadamente los distintos tipos de renta, y entre dichas leyes se encuentra la

Ley 30/1994, en cuanto establece el régimen jurídico-fiscal de las entidades sin afán de lucro; la segunda, que al cuantificar los componentes de la base imponible se impone la necesidad de sentar distintas reglas de valoración precisamente en razón del origen de las rentas, así como que para determinados tipos de renta se establece la obligación de retener (rendimientos del capital mobiliario).

Cuando la normativa del Impuesto se refiere a la «renta» se está utilizando el concepto en su acepción más propia; se identifica renta con rendimiento, como ganancia obtenida por encima de los gastos ocasionados para ello, sin que precise, por tanto, el adjetivo de neta que, no obstante, se desliza en algunas ocasiones en el texto de los artículos, induciendo a confusión. No cabe, pues, identificar la renta con los ingresos; éstos, junto con los gastos, son los elementos de la suma algebraica que determina la renta.

## 2. Explotación económica.

Normalmente, la renta proviene de una explotación económica. Conviene por tanto relacionar ambos conceptos. El concepto de explotación económica puede inducirse de lo que se establecía en el artículo 5.º 2 de la Ley 61/1978 (que reproduce el artículo 134.3 de la vigente Ley del Impuesto) a propósito de lo que debe entenderse por rendimientos de una actividad económica: «todos aquellos que, procediendo del trabajo y del capital conjuntamente, o de uno sólo 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 y servicios».

En términos más sintéticos se puede definir la actividad económica como la organización de los medios de producción -capital y trabajo- para la obtención de bienes y servicios.

La jurisprudencia coincide con las ideas expuestas al requerir para la calificación de una actividad como económica de tres requisitos: utilización de capital y trabajo; actuación por cuenta propia y realización de una actividad productiva <sup>2</sup>.

La actividad económica presupone una estructura de organización que posibilite la conjunción de elementos personales y patrimoniales. Y cualquier actividad se convierte en económica cuando tiene por objeto la producción o intercambio de bienes y servicios. Normalmente, esos bienes y servicios, en cuanto satisfacen necesidades de terceros, se dirigen al mercado, y su producción está influida por la racionalidad que impone la ley de la oferta y la demanda, es decir, por los precios. De ahí que las ideas de organización y de mercado se configuren como elementos básicos

---

<sup>2</sup> (Vid. SSTs de 20 y 23 de marzo de 1990, Aranzadi 1807 y 1996; en idéntico sentido, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de abril de 1996).

de la actividad económica. A esa organización se le suele denominar empresa; el modo típico de desarrollar esas actividades configura, en efecto, la empresa, que se convierte en el instrumento básico de participación en el mercado. Empresa y mercado son conceptos íntimamente relacionados. Como quiera que las fundaciones y demás entidades no lucrativas están organizadas para la realización de una actividad que se traduce en la obtención de bienes o en la prestación de servicios, surge la cuestión de si la actividad económica es predicable respecto de ellas, y si, dando un paso más, puede calificárselas de empresa, o por el contrario, la empresa en su sentido subjetivo o de actividad es tan sólo una de las formas de desarrollar la actividad económica que no les es aplicable.

### 3. El mercado.

Para responder a dicha cuestión debemos profundizar en el concepto de mercado. En él confluyen, en régimen de competencia, oferta y demanda, y esa confluencia conforma los precios. La actividad económica resulta inmediatamente determinada por el principio de economicidad y posiblemente también por la finalidad de obtener un lucro. Esto último es algo que puede obtenerse a través del mercado pero que no es exigido por la propia esencia del mercado. Supone tan sólo una intención en quienes se mueven en él. En cambio, el mercado impone a los que acuden a él, con su oferta de bienes y servicios, ser competitivos, organizarse de modo que sea posible acceder a él y obtener de él recursos para continuar la actividad, y esto es una exigencia objetiva, al margen de la finalidad perseguida y, por tanto, compatible con ella. Cabe tanto la finalidad lucrativa como la altruista.

### 4. El afán de lucro.

Ahora bien, esa nota atribuible a la actividad económica a la que se acaba de hacer referencia -la pretensión de obtener del mercado los recursos para continuar la actividad- obliga a profundizar en lo que debe entenderse por «afán de lucro», porque si la intención se identifica con la indicada pretensión, siempre se dará, y al predicarse de la actividad tendrá un carácter general, objetivo y despersonalizado. Por ello, conviene referir la intención de lucro tan sólo a aquellos casos en los que tiene un carácter subjetivo, personalista, de beneficio repartible.

Volviendo a los artículos 5.º 2 de la Ley 61/1978 y 134.3 de la Ley 43/1995, en concordancia con las ideas expuestas, se observa que los preceptos citados dan un concepto de actividad económica que no incluye como elemento definitorio la idea de obtención de lucro.

Establecido que la finalidad de obtener un lucro, en el sentido que se ha expuesto, no es algo necesario, intrínseco a la actividad económica, debe concluirse que las fundaciones y demás entidades que persiguen fines de interés general desarrollan una actividad económica, porque actúan como verdaderas unidades de producción de bienes y servicios, y que la actividad que realizan no

está reñida con la intención de lucro si se entiende ésta en su acepción objetiva, porque las entidades a las que nos estamos refiriendo normalmente no sólo pretenden alcanzar con su actividad los fines de interés general que le son propios, sino todos o parte de los recursos necesarios precisamente para conseguir dichos fines. En otras palabras, es posible que las entidades citadas obtengan renta como consecuencia del ejercicio de las actividades que constituyen su razón de ser, así como también que la obtengan a través de una explotación económica ajena a dichas actividades siempre que los rendimientos de la misma reviertan a la entidad y colaboren al desarrollo y consecución de sus específicos fines; ésa es la realidad, y debe ser tenida en cuenta a la hora de aplicar las normas que pretenden regularla.

Las normas fiscales, al regular la tributación de las entidades que persiguen fines de interés general, deben interpretarse de tal forma que no desnaturalicen las notas esenciales que las caracterizan ni desconozcan su normal funcionamiento, y es lo cierto que lo mismo la doctrina civilista que la jurisprudencia no confunden la ausencia de ánimo de lucro con la gratuidad, ni ésta con la beneficencia, y admiten plenamente la posibilidad de contraprestación por la prestación de los bienes y servicios en los que se traduce la actividad de las fundaciones y asociaciones.

Las conclusiones anteriores hacen intrascendente la discusión de si las fundaciones y asociaciones son una forma jurídica de empresa o, por el contrario, son personas jurídicas extrañas a la idea de empresa. Si la actividad que realizan es, indudablemente, económica, no parece que se las pueda desvincular absolutamente de los conceptos de empresa y de mercado, si bien no todas participarán en el mismo grado de esa proximidad. La llamada fundación empresa, por ejemplo, es admitida en la doctrina como un tipo jurídico mercantil de empresa, y se le aplica el *status* de empresario. Esa relación es menos clara en las asociaciones, pero también ellas pueden desarrollar una actividad de empresa con carácter accesorio para facilitar el cumplimiento de los fines que le son propios.

En todo caso no cabe confundir a las entidades a las que nos estamos refiriendo con las sociedades mercantiles, porque:

«A diferencia de otros contratos menos complejos, en el de sociedad hay que agregar a los elementos generales comunes a toda relación contractual la intención de constituir sociedad, considerada como elemento distinto del consentimiento, la constitución de un fondo común con las aportaciones de los socios y la obtención de un lucro común partible, elemento que a su vez supone una triple condición: que la intención de los contratantes sea la de obtener una ganancia, que esta ganancia sea común a todos los socios, y que la ganancia o la pérdida eventual haya de ser repartida entre ellos».

(STS de 11 de noviembre de 1959)

«Aunque el derecho de asociación requiere, ciertamente, de una libre concurrencia de voluntades que se encauza al logro de un objetivo común, no es constitucionalmente correcto identificar, en todo caso y sin matización alguna, ese pacto asociativo con un contrato civil, trasladando analógicamente la teoría general del contrato al derecho de asociación, pues, si bien es cierto que la sociedad civil o las asociaciones de interés particular a que se refieren los artículos 35.2 y 36 del Código Civil son una modalidad asociativa, no lo es menos que el derecho de asociación, en tanto que derecho fundamental de libertad, tiene una dimensión y un alcance mucho más amplio, que sobrepasa su mera consideración *iusprivatista*.

En este sentido, no es necesario insistir acerca de las notorias diferencias existentes entre las sociedades civiles o mercantiles, sometidas, según su particular forma jurídica, a regímenes jurídicos diversos, de aquellas otras asociaciones que persiguen fines extra *comercium* y cuya naturaleza es completamente distinta. Ni el pacto fundacional de estas últimas asociaciones se identifica plenamente con el contrato civil de sociedad, ni -como se dijo en la Sentencia del Tribunal Constitucional 218/1989- el acto de integración en una asociación es un contrato en sentido estricto al que pueda aplicarse el artículo 1.256 del Código Civil, sino que consiste ( ... ) en un acto por el cual el asociado acepta los estatutos y se integra en la unidad no sólo jurídica sino también moral que constituye la asociación».

(STS de 16 de enero 1996)

Se desprende de las Sentencias invocadas, seleccionadas entre muchas que expresan idéntico criterio, que la diferencia entre las sociedades -y de modo especial si son mercantiles- y las entidades a las que se refiere la Ley 30/1994, descansa fundamentalmente en la finalidad perseguida, que se convierte en verdadera causa del contrato en cuanto el *animus societatis* incorpora la voluntad de obtener ganancias repartibles entre los socios o partícipes.

## II. RENDIMIENTOS EXENTOS. LOS RENDIMIENTOS DE EXPLOTACIONES

Al analizar los artículos que el Título II de la ley dedica a determinar el ámbito de la exención del Impuesto sobre Sociedades y la determinación de la base imponible de las entidades sometidas al mismo, nos encontramos con la circunstancia de que al referirse a los rendimientos exentos se señalan los obtenidos en el ejercicio de las «actividades» que constituyen su objeto social o finalidad específica, contraponiéndolos a los obtenidos en el ejercicio de una «explotación económica» que, *prima facie*, declara gravables. Si decíamos antes que la actividad de las entidades no lucrativas es económica, surge el interrogante de si la ley basa la distinción en las supuestas diferencias que puedan existir entre actividad y explotación. No lo creo así por la sencilla razón de que no existen diferencias entre ambos términos. Y tal afirmación se corrobora al examinar las distintas Leyes que regulan la imposición. En ellas se identifican los términos actividad económica, acti-

vidad empresarial y explotación económica. Así, el artículo 5.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, al establecer el concepto de empresario dice en su apartado Dos que «son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»; el 80.1 de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, según el cual «se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando supongan la 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». Idéntica definición se contenía en el artículo 40 de la Ley 18/1991, al regular los rendimientos de actividades empresariales (ahora, en el 25 de la Ley 40/1988). Por su parte, la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, al referirse en su artículo 134.3 a los rendimientos de una explotación económica, lo hace transcribiendo literalmente la definición de actividad económica que ya conocemos.

Otro de los preceptos del Título II se refiere a las actividades mercantiles. Aparece, por tanto, junto a las antedichas actividad y explotación económicas, una tercera denominación, y resulta necesario discernir lo que la ley quiere expresar con ella. En efecto, el artículo 42.2 establece que «No se considerarán entidades sin fines lucrativos, a los efectos de este Título, aquellas cuya actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles». Se comprende la importancia de despejar el recto sentido del precepto a la vista de las consecuencias que la norma señala. Tanto más cuanto, en sentido general, actividad económica generadora de rendimientos, y normalmente desarrollada en el mercado, es sinónimo de actividad mercantil. Sin embargo, es obvio que la Ley no atribuye este sentido al término «mercantil» porque, de ser así, todas las entidades estarían fuera del Título II. Es más, al no considerarlas entidades sin fines lucrativos no podrían llamarse fundaciones ni asociaciones de utilidad pública; bien es verdad que el artículo puntualiza «a efectos de este Título». La conclusión sería absurda. Quedarían fuera fundaciones y asociaciones cuya actividad principal fuese la educación, la cultura, el deporte o las prestaciones sanitarias, siempre que se percibiese alguna cantidad de los beneficiarios y aunque estuviese ausente el ánimo de lucro.

Hemos visto como la doctrina e incluso la jurisprudencia vinculaban lo mercantil a aquellas actividades que pretendían obtener un lucro o beneficio común y repartible. Es evidente que esas actividades son mercantiles, pero no puede ser ésta la única acepción del término «mercantil» que emplea la norma por cuanto, en todo caso, se está refiriendo a actividades de las entidades sin fines lucrativos, y, a pesar de ello, está afirmando implícitamente en el artículo que se comenta que pueden realizar las actividades mencionadas sin perder por ello su condición de tales; en efecto, si ese fuera el único sentido que pudiera darse al término mercantil, las entidades no lucrativas nunca podrían ser mercantiles porque la idea de beneficio repartible les es esencialmente ajena. Y que el precepto admite que realicen actividades mercantiles se desprende de la expresión que acota los efectos de la advertencia: «a los efectos de este Título», y del hecho de que el propio artículo tan sólo exija que dicha actividad no tenga el carácter de principal; luego, si no constituye su actividad principal, la admite. Ello es congruente con los artículos de la Ley 30/1994 que perfilan el Derecho sustantivo de la fundaciones, porque de los mismos se desprende la posibilidad que tienen de rea-

lizar actividades de dicha naturaleza: así, al dedicar el 22 a las actividades mercantiles e industriales de las mismas, o al partir, en el 19.2, de la premisa de que pueden ser titulares de establecimientos mercantiles o industriales.

Una acepción más amplia del término mercantil es la de vincularlo a la obtención de lucro objetivamente considerado, es decir, sin que ese lucro o beneficio se pretenda necesariamente para su reparto, sino que pueda canalizarse a la entidad haciendo con ello posible, o más fácil, el cumplimiento de sus fines. Como se ve, esta interpretación también hace descansar la condición de mercantil en la finalidad inmediata y directa de obtener ganancias pero prescinde del motivo o fin último pretendido. Esta interpretación es perfectamente aceptable en el contexto en que se emplea el término debatido, porque permite separar las actividades mercantiles de aquellas otras actividades que realizan las entidades no lucrativas cuando cumplen su objeto social o finalidad específica, aunque obtengan ingresos por ellas, como permite hacerlo a las fundaciones el artículo 24 de la Ley 30/1994. Efectivamente, en el supuesto que contempla este último precepto, la finalidad inmediata y directa que persigue la fundación no es la obtención de ganancias sino el cumplimiento de sus fines propios, como lo prueba que el artículo se refiera a «sus» actividades, a las típicas y connaturales a su esencia; y, desde luego, esas actividades son económicas pero nunca podrían considerarse mercantiles en el sentido de pretender con ellas de modo principal la obtención de beneficios.

Que las entidades no lucrativas obtengan ingresos por la realización de sus actividades propias y típicas sin que ello implique una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios, en definitiva cumpliendo sus fines, es cosa distinta de buscar un beneficio. La diferencia no es solamente cuantitativa sino fundamentalmente cualitativa.

En resumen, el artículo 42.2, al hablar de actividades mercantiles, no puede referirse a las actividades aludidas en el párrafo anterior, porque sería un contrasentido interpretarlo de tal manera que por la realización de las actividades que le son más propias quedasen las entidades expulsadas del régimen fiscal especial.

Tampoco se puede referir a las actividades a través de cuya realización se pretende obtener beneficios para su reparto, porque ello se opone a la naturaleza de las entidades no lucrativas. Queda, tan sólo, como posible, la acepción propuesta en la que «mercantil» se identifica con la actividad de producción de bienes y servicios con el fin de obtener ganancias, con independencia de que se repartan o no. Si se repartiesen, estaríamos en el campo de las sociedades mercantiles; si no se repartiesen, cabría predicarlas de las entidades no lucrativas. En este último supuesto, si constituyesen la actividad principal de la entidad, ésta no podría acogerse al régimen fiscal que establece el Título II de la ley; si no fuese su actividad principal, sí. Éste es, a mi entender, el sentido pretendido por la norma.

La interpretación que se defiende es perfectamente congruente con lo que se dispone en el artículo 48, apartados 1 y 2. Lo es con el apartado 1 por cuanto en él se declaran exentos los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finali-

dad específica, extremo que se corrobora en el artículo 49.5. También con el apartado 2, que se refiere a los resultados obtenidos en el ejercicio de una explotación económica y los grava, si bien contempla la posibilidad de extender a los mismos la exención siempre que las explotaciones en que se hayan obtenido coincidan con el objeto o la finalidad específica de la entidad, porque para que pueda aplicarse el citado artículo 48 ha de darse el *prius* de que la entidad esté comprendida dentro del Título II; dicho de otro modo, para aplicar el artículo 48 es preciso reunir los requisitos del 42.

De lo expuesto pueden obtenerse dos conclusiones básicas: que actividad económica y explotación económica son dos acepciones del mismo concepto, sin que, por tanto, puedan interpretarse como expresión de realidades diferentes ni utilizarse para separar hechos imposables exentos y gravados; y que toda actividad mercantil es, por definición, una actividad económica, si bien no toda actividad económica es mercantil.

La otra condición a la que el artículo 42.2 supedita la aplicación del régimen fiscal especial es que la actividad mercantil que puedan desarrollar las entidades no tenga el carácter de principal. Ni la ley, ni el Real Decreto 765/1995, explican qué debe entenderse por actividad principal. La utilización innecesaria de conceptos jurídicos indeterminados se presta a su interpretación extensiva y cambiante, y tal eventualidad provoca recelos cuando la calificación de la entidad como institución sin fines lucrativos ha de realizarse por el órgano de control y, en su caso, por la Inspección de Hacienda. Por respeto al principio de seguridad jurídica hubiera sido conveniente precisar el concepto: la primera de las consideraciones que sugieren los términos empleados por la norma es la de relacionar el carácter de principal de una actividad con los ingresos que produce y, en tal sentido, establecer que se da esta circunstancia cuando dichos ingresos superan los obtenidos por la fundación o por la asociación en sus actividades no mercantiles, por las cuotas o subvenciones, por los rendimientos de la dotación o capital fundacional o, en general, por los rendimientos de su patrimonio.

Sin embargo, sin prescindir totalmente de esa apreciación, una lectura más meditada del precepto y de los artículos concordantes exige matizar esa primera conclusión, porque el artículo se refiere a una «actividad», y ésta se realiza necesariamente con medios personales y materiales; si las actividades desarrolladas por la entidad tuvieran la misma naturaleza, sería lógico compararlas por su nivel de ingresos, pero si una de ellas es de naturaleza mercantil -en el sentido expuesto-, y la otra fuera no lucrativa, la comparación establecida bajo tales parámetros, no parece la más adecuada. Sería más adecuado comparar los medios personales empleados en ambas, o incluso los medios materiales asignados a cada una de ellas para establecer cuál de las actividades es la más importante.

La problemática expuesta merece una última consideración. Si partiéramos del supuesto de que la actividad mercantil fuese la más importante tan sólo porque los ingresos obtenidos por ella representasen un porcentaje sobre los ingresos totales mayor que el correspondiente a los ingresos del resto de las actividades no mercantiles de la entidad, y ello determinase que no pudiese acogerse al régimen fiscal del Título II de la ley, sin duda la referida entidad acudiría a la fácil solu-

ción de constituir una Sociedad Anónima de la que sería accionista mayoritario transfiriendo a la misma la actividad mercantil. Entonces sólo precisaría acreditar dicha participación ante el Ministerio de Economía y Hacienda y demostrar que los beneficios obtenidos contribuían económicamente a la realización de los fines de interés general. De esa forma no tendría obstáculos para entrar o permanecer en el régimen fiscal especial; los rendimientos de su participación tributarían al 10 por 100 en vez de hacerlo al 25 por 100 como ocurriría de no serle aplicable el citado Título.

La reflexión expuesta hace pensar en la deficiente construcción de la norma, que debiera conformarse con la exigencia de que los rendimientos de la explotación mercantil se destinasen a la realización de los fines de la entidad no lucrativa, tanto más si se tiene en cuenta lo que a propósito de las explotaciones económicas se dispone en el artículo 48, apartado 2. Volvamos sobre ello.

Para entender rectamente el apartado citado resulta conveniente comenzar por analizar lo que se dispone en el apartado 1. Según él, las entidades que cumplan los requisitos requeridos para que les sea aplicable el régimen fiscal especial 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. Ya se ha demostrado anteriormente que el ejercicio directo de los fines de interés general propios de las entidades no lucrativas, obteniendo de ello ingresos, es una verdadera explotación económica. Esta conclusión se corrobora de una manera implícita, aunque clara, al tener en cuenta lo que se dispone en el artículo 49 a propósito de las rentas o ingresos amparados por la exención, porque en él se citan expresamente como tales, y de manera independiente, aquellas partidas que deberían ser las que, con más lógica, o con menor falta de ella, se incluyesen en «los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen el objeto social o finalidad específica de las entidades» (cuotas, subvenciones, convenios de colaboración), y, al tiempo, se consignan separadamente en el apartado 5 los mismos rendimientos, y con idéntica redacción, que aquellos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 48, expresando con ello que tienen una naturaleza propia y separable del resto de los conceptos incluidos en la enumeración.

Desbrozado el camino para entender el significado lógico que debe darse a la expresión «actividad mercantil», si ésta no tiene el carácter de principal, nos encontraríamos con lo que el artículo 48.2 denomina «explotaciones económicas», con lo cual proponemos que se entiendan como sinónimos ambos términos. El precepto citado dispone, a propósito de los resultados que produzcan las citadas explotaciones, que:

«resultarán gravados, si bien el Ministerio de Economía y Hacienda podrá, a solicitud de la entidad interesada, extender la exención mencionada anteriormente a estos rendimientos siempre y cuando las explotaciones económicas en que se hayan obtenido coincidan con el objeto o finalidad específica de la entidad, en los términos que se desarrollen reglamentariamente».

A pesar de la remisión que hace la ley a lo que pudiera decir un futuro reglamento, el artículo marca, a continuación, lo que debe entenderse por coincidencia, expresando que se da ésta:

«cuando las actividades que en dichas explotaciones se realicen persigan el cumplimiento de los fines contemplados en el artículo 42.1.a), que no generen competencia desleal y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas».

El artículo 3.º, apartado 3 del Real Decreto 765/1995 viene a cumplir, al menos nominalmente, la función reglamentaria que señaló el artículo 48 que se comenta, y digo nominalmente, porque, para indicar cuando no existe coincidencia, se limita a poco más que a poner en negativo las exigencias de la ley; únicamente añade:

«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».

Este añadido debe entenderse como uno de los supuestos en los que se dan por cumplidos los requisitos que la ley y el decreto establecen, y nunca como una concreción excluyente de los mismos. Interesa llamar la atención respecto del hecho de que la coincidencia no se vincula en las normas transcritas a que la explotación realice específicamente los fines de la entidad, sino que es suficiente para ello con que persiga los fines de interés general a que se refiere el artículo 42.1 en su apartado a), aunque no sean los mismos que aquella persigue. Esta peculiaridad es tan llamativa que condujo a una parte de la doctrina a entender que cuando se daba esa circunstancia en la explotación, nunca se podía hablar de actividad mercantil; si realmente la finalidad principal de la explotación fuera cumplir esos fines de interés general y no la de obtener rendimientos que allegar a la entidad no lucrativa, podría aceptarse dicha interpretación, pero no tanto por la coincidencia, en los términos en que está planteada, sino porque se darían las condiciones para no entender la explotación económica como mercantil.

Con lo expuesto, tenemos despejado el primero de los requisitos a los que el Real Decreto condiciona la apreciación de la coincidencia entre la explotación económica y la finalidad de la entidad. El segundo de ellos es que no genere competencia desleal. El concepto se delimita en las Leyes 3/1991, de 10 de enero, de Competencia Desleal, y 16/1989, de 17 de julio, de Defensa de la Competencia. Este requisito es lógico, al referirlo al ámbito de una exención, porque debido a ella puede establecerse una situación de privilegio en tanto que la carga fiscal disminuye, permitiendo precios inferiores.

Como quiera que hay quien niega la condición de empresario a las entidades no lucrativas, ha de comenzarse por indicar que el artículo 3.º de la Ley 3/1991 precisa que será aplicable no sólo a los empresarios sino también «a cualesquiera otras personas físicas o jurídicas que participen en el mercado». Como afirma la Exposición de Motivos, la ley se convierte en un instrumento de ordenación y control de las conductas en el mercado. En el Capítulo II se tipifican las conductas desleales partiendo de la cláusula general con la que se inicia: «se reputa desleal todo comportamiento que resulte objetivamente contrario a las exigencias de la buena fe». Esta referencia al concepto de buena fe es lógica si se tiene en cuenta el ámbito subjetivo de la ley, que trasciende el concepto de

empresario, y por lo tanto sería poco congruente acudir al término de «ordenado comerciante» o de «corrección profesional» o a los usos del comercio. A continuación se van describiendo en los artículos 6.º a 17 los actos o las conductas de competencia desleal: actos de confusión, de engaño, de soborno, de denigración, de comparación, de imitación, de explotación de la reputación ajena, de violación de secretos, etc.; en general, las prácticas predatorias, o prevalerse en el mercado de una ventaja competitiva adquirida mediante la infracción de las leyes.

Ninguna de estas conductas tiene que ver, en buena lógica, con el desarrollo normal de su actividad por parte de las entidades no lucrativas, y, por tanto, la aplicación de la Ley no debe plantear ningún problema a propósito de justificar el cumplimiento del requisito que se analiza.

La filosofía que inspira la Ley 16/1989 es la de tutelar que la estructura de los precios se acomode al mercado; si las entidades ajustan su conducta a dicho criterio no incurrirán en ninguna de las prohibiciones que la ley consigna; contando con ello, los efectos que pudiera tener en el mercado la menor carga fiscal, difícilmente se traducirán en una alteración de las condiciones de competencia, y en todo caso se neutralizan con una adecuada política de precios.

La tercera y última de las condiciones a las que la ley subordina la apreciación de coincidencia y, por ello, la ampliación de la exención, es la de que los destinatarios de los productos o de las actividades de la explotación sean colectividades genéricas de personas. Ese conjunto de interesados puede venir determinado por su pertenencia a una profesión determinada, por sus aficiones, por su edad, por sus condiciones físicas, etc., y tal hecho no desvirtúa la nota de generalidad, como tampoco lo hace el precio o contraprestación que pueda establecerse, con tal de que responda a la lógica económica de costes y márgenes y no a la pretensión de limitar injustamente el ámbito de los destinatarios.

Llegados a este punto surge el prurito de fijarnos en cómo se regulaban esta clase de rendimientos en la normativa anterior a la ley que estamos analizando, advirtiendo que en ella no se clasificaba a las entidades de esta naturaleza en dos grupos con distinto régimen fiscal para cada uno, y que, por tanto, la comparación entre lo que dispone el artículo 48 de la Ley 30/1994 y los artículos del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades siempre debería arrojar un saldo positivo a favor de la nueva regulación; sin embargo, no es seguro que dicha afirmación sea del todo correcta.

El artículo 349.1 del Reglamento, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, decía así:

«La exención de las entidades a que se refiere el artículo 30 de este Reglamento abarcará a los rendimientos obtenidos, directa o indirectamente, por el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica»<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> No obstante, en el mismo artículo, el apartado 3 señalaba los componentes de renta que no abarcaba la exención, y entre ellos figuraban los rendimientos de explotaciones económicas.

El artículo citado desarrollaba el ámbito de la exención a la que se refería el artículo 5.º 2 de la derogada Ley 61/1978 y se refiere actualmente el artículo 133 de la vigente Ley 43/1995 reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, ¿qué sentido debe darse a esa palabra que se desliza en el precepto: «indirectamente»?

Si se tiene en cuenta que todas o al menos la mayoría de las actividades de una fundación tienen una relación, directa o indirecta, con su finalidad, puesto que se realizan para la mejor consecución de la misma, es evidente que en términos literales el apartado 1 del precepto transcrito amplía el ámbito de la exención respecto del que se desprende de la ley fiscal; y, además, la ampliación es de entidad. Así lo estimó una gran parte de la doctrina, y, además, esta interpretación contó con el refrendo de una Sentencia del Tribunal Supremo, de 11 de junio de 1990 <sup>4</sup>, que estimó exentos del Impuesto sobre Sociedades los rendimientos de una explotación económica que pertenecía a una fundación.

Se trataba de la aplicación o no de la exención a los rendimientos obtenidos por una entidad benéfica que tenía por objeto la construcción de Viviendas de Protección Oficial, y que estatutariamente los destinaba a incrementar los recursos de la entidad, reservando el 10 por 100 de los mismos, como mínimo, a la constitución de un fondo de reserva, y el resto a la construcción de nuevas viviendas <sup>5</sup>.

Buscando una explicación a esta diferencia entre el artículo 5.º 2 de la Ley y el 349 del reglamento, la encontramos precisamente en las críticas que se hicieron al precepto de la ley en virtud de la impresión -lógica- que producía su lectura, en el sentido de dejar vaciada de contenido la exención, ya que los conceptos excluidos de ella son precisa y exactamente los que componen la renta del sujeto pasivo según el artículo 3.º 2 de la Ley del Impuesto. El deseo de eliminar esa impresión condujo a los redactores del reglamento a perfilar en el artículo 5.º 2 del mismo lo que debía entenderse por «rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo», o los componentes de su renta, incluyendo entre ellos, en la letra c), «los procedentes directa o indirectamente de las actividades que constituyan su objeto social o su finalidad específica». De esta forma se cerraba el concepto de renta y se separaba su definición de los capítulos o partidas que la ley declaraba como no exentos. Se ha afirmado que no fue otra la intención de los redactores del reglamento, que por otra parte encontraban que esa nueva redacción tenía respaldo suficiente en el artículo 12 (ingresos compu-

<sup>4</sup> Aranzadi 4845, Ponente Sr. Pujalte Clariana.

<sup>5</sup> Dice así la Sentencia citada en su Fundamento de Derecho Segundo:

«...Resulta de ello que, en conjunción con lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 30.1.f) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, de 15 de octubre de 1982, estamos a presencia de una entidad sin ánimo o fin de lucro, puesto que para atribuirles la finalidad lucrativa han de perseguir «de modo primordial la obtención de rentas» mediante «el ejercicio de explotaciones económicas», circunstancias que no concurren, estatutariamente, en.... De ahí que, con arreglo a lo que dispone el artículo 30 del mencionado Reglamento, se trate de una Entidad que se rige por lo dispuesto en los artículos 349 a 358 del mismo, el primero de los cuales comienza diciendo que «La exención abarcará los rendimientos obtenidos, directa o indirectamente, por el ejercicio de las actividades que constituyen el objeto social o su finalidad específica...».

tables) de la Ley 61/1978, porque en definitiva, la ley hacía prácticamente equivalentes los conceptos de renta y de rendimiento neto. La idea es correcta; lo que ocurre es que ese componente de la renta que aparece en el artículo 5.º 2 letra c) del reglamento es el que toma luego el artículo 349 para definir en positivo el ámbito de la exención, y toda la argumentación que sirve para justificar la nueva redacción que supone respecto de la ley el artículo 5.º 2 del reglamento, sirve también para dar toda la fuerza y eficacia a los términos en que está redactado el repetido artículo 349.

No obstante lo expuesto, la Dirección General de Tributos mantiene la plena sujeción al impuesto de los rendimientos derivados de explotaciones económicas <sup>6</sup>.

En el fondo, y al margen del origen de la redacción de ese artículo del antiguo reglamento, se trata de la lucha por ampliar las posibilidades de las entidades no lucrativas, fruto de la comprensión del papel que pueden desempeñar en la sociedad. Mas, si con una base normativa más estrecha que la actual, se ha llegado a interpretaciones como la ofrecida, es lógico pensar que la labor interpretativa que realice la doctrina y sobre todo la jurisprudencia, se desarrolle por los cauces más amplios que la ley permita.

Volviendo a la Ley 30/1994, y una vez analizadas las condiciones a las que se subordina la calificación o conceptualización de la coincidencia requerida, corresponde señalar ahora el procedimiento para alcanzar el reconocimiento o la concesión de los beneficios fiscales. Se regula en el artículo 3.º del Real Decreto 765/1995. También en este aspecto procedimental ha recibido críticas que ha rebatido una reciente Sentencia del Tribunal Supremo. En efecto, tanto el artículo 42.1 c) de la ley, al referirse a la necesidad de acreditar la existencia de participaciones mayoritarias de las entidades no lucrativas en sociedades mercantiles, como el artículo 48.2 al establecer los requisitos para extender la exención a los rendimientos de las explotaciones económicas, se refieren al Ministerio de Economía y Hacienda, mientras que el Real Decreto residencia dichas competencias en el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Surgió la polémica respecto de si el Real Decreto se había extralimitado, al conferir las competencias a un ente público, con personalidad jurídica propia distinta a la del Ministerio, teniendo en cuenta, además, que la concesión o denegación del régimen especial no sólo afecta a los intereses recaudatorios del Fisco sino a los intereses tutelados por distintos Ministerios.

El Tribunal Supremo <sup>7</sup> considera que los actos de concesión o denegación motivada del derecho a disfrutar del régimen fiscal regulado en el Título II de la ley o de su aplicación a determinadas explotaciones económicas, son actos de gestión tributaria, por considerarlos así el artículo 165, letra e) de la Ley General Tributaria, y que la potestad de autoorganización de la Administración Tributaria del Estado tiene su específico y concreto reconocimiento en el artículo 91 de la misma

---

<sup>6</sup> Véase, entre otras, la respuesta de 7 de marzo de 1991; el criterio que se mantiene en ella se mantiene después de la entrada en vigor de la Ley 30/1994.

<sup>7</sup> Véase la Sentencia de 16 de septiembre de 1998 (Ponente Sr. Gota Losada).

ley. Deduce de ello que cuando la ley dispone que dicha gestión corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda, se está remitiendo lógicamente a su propia organización competencial, y no al Ministro de Hacienda. Del análisis del artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, redactado de nuevo por la Disposición Adicional 17.ª 1 a) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, deduce que la Agencia, pese a tener personalidad jurídica propia, está adscrita al Ministerio a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, y, además, actúa, y ésta es una peculiaridad de dicha Agencia, en nombre y por cuenta del Estado, es decir, de su Administración General y por ende, singularmente del Ministerio de Economía y Hacienda.

El artículo 3.º del Real Decreto 765/1995 establece que la solicitud de la exención prevista en el artículo 48.2 de la Ley 30/1994 se dirija al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia antes de que finalice el ejercicio en que deba surtir efectos, acompañando los siguientes documentos:

- Memoria en la que se explique y justifique que las explotaciones para las que se solicita la exención coinciden con el objeto o fin de la entidad.
- Relación de las actividades que realice la explotación.
- Copia simple de la escritura de constitución y estatutos de la entidad.
- Copia de las solicitudes de exención relativas a los tributos locales que, en su caso, se hayan presentado.

El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia pedirá informe al Protectorado correspondiente, si se trata de fundaciones, o al Ministerio del Interior u órgano que hubiese verificado su constitución y autorizado su inscripción en el Registro correspondiente, si la solicitud la presentan asociaciones. El informe deberá remitirse en el plazo máximo de tres meses.

La resolución denegatoria, que deberá estar debidamente motivada, será recurrible en vía económico-administrativa.

El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia deberá comunicar la denegación a la Dirección General del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria y al ente encargado de la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas o del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, a efectos de que se tengan en cuenta para las exenciones previstas en el artículo 58 de la Ley 30/1994.

No se comprende bien por qué el Real Decreto ordena esta comunicación tan sólo en el caso de que se denieguen las solicitudes, y no cuando se conceden, ya que el artículo 4.º, apartados 2 y 3, al referirse a los beneficios fiscales en los tributos locales, dispone que se acompañará a la solicitud copia de la correspondiente a la exención en el Impuesto sobre Sociedades de las explotacio-

nes económicas que coincidan con el objeto o finalidad específica de la entidad, si se hubiere formulado, pero no obliga a la fundación o asociación a que presente la resolución que recayere. Probablemente la explicación es que la concesión se realiza en la mayoría de los casos a través del silencio positivo (se entenderá concedida la exención si el Departamento no dicta la resolución en el plazo de seis meses, según el apartado 2 del art. 3.º del Real Decreto). En todo caso sería conveniente que existiese una mayor armonización entre las conductas de la Administración Central y Local.

Una vez efectuada la solicitud a que se refiere el artículo que se comenta no será preciso reiterarla salvo que se modifiquen las circunstancias que justificaron la exención.

El juicio general que merece este artículo es favorable en cuanto al procedimiento, con la introducción del silencio positivo que otorga mayor seguridad a las entidades solicitantes; no lo es, en cambio, en cuanto a una mayor concreción del concepto de coincidencia, ya que se limita a expresar en negativo lo mismo que establece el artículo de la ley en positivo.