

TEMAS SOBRE FUNDACIONES ESTUDIO JURIDICO

Manuel Acedo Mendoza

SUMARIO :

I. *Esquema Legislativo*: A. Enunciación de las normas legales. B. Tra-A. Definición. B. Personalidad Jurídica. C. Negocio Jurídico que le da bajos Preparatorios. Comisión Codificadora Nacional. II. *Conceptos*: origen: 1) Por acto entre vivos. 2) Por testamento. 3) Por otros negocios jurídicos. D. Duración. E. Patrimonio. F. Conservación y Administración del Patrimonio. G. Fin de las Fundaciones u Objeto Fundacional. H. Administración Facultades. III. *La Supervigilancia del Estado*: A. Naturaleza de la Función. B. Consecuencia de la atribución de Competencia Judicial. C. Intervención Judicial en la Administración de la Fundación. D. Disolución Judicial de la Fundación. IV. *Régimen Fiscal*: A. Problemática Tributaria de las Fundaciones. B. Impuesto sobre Donaciones. Exoneraciones: a) Específicas. b) Generales. C. Impuesto sobre la Renta. 1) Exención y Exoneración. 2) Exenciones. a) Instituciones Benéficas. b) Instituciones de Asistencia Social. c) Calificación. d) Fiscalización. 3) Exoneraciones. a) Facultad Discrecional. b) Enriquecimientos Exonerados. 4) Deducibilidad de donaciones y aportes a las Fundaciones. Sistema legal y alcances del beneficio fiscal. IV. *Conclusión*.

ESQUEMA LEGISLATIVO

A) *Enunciación de las normas legales que rigen a las fundaciones.*

La materia sobre fundaciones fue incluida por primera vez en el Código Civil vigente, promulgado en 1942, en el título correspondiente a las personas jurídicas, así:

1. El Art. 19 les atribuye personalidad jurídica: "Son personas jurídicas y por lo tanto capaces de obligaciones y derechos... 3º Las asociaciones, corporaciones y *fundaciones lícitas de carácter privado*".

Las Fundaciones adquieren personalidad jurídica mediante el registro de su documento constitutivo, el cual puede otorgarse también por testamento, conforme al artículo citado.

Antes de la promulgación del Código Civil, de 1942 las llamadas fundaciones existentes se constituyeron como asociaciones civiles aún cuando tuviesen el nombre pero no la condición de fundación, tal es el caso de la Fundación Venezolana contra la Parálisis Infantil, constituida originalmente como Asociación Civil y posteriormente transformada en Fundación propiamente dicha.

2. El Art. 20 determina taxativamente el objeto fundacional: "Las fundaciones sólo podrán crearse con un objeto de utilidad general: artístico, científico, literario, benéfico o social".

3. El art. 21 establece que "Las Fundaciones quedarán sometidas a la supervigilancia del Estado quien la ejercerá por intermedio de los respectivos jueces de Primera Instancia, ante los cuales rendirán cuenta los administradores".

4. El Art. 22 dispone: "En todo caso en que por incapacidad o muerte del fundador, o por cualquiera otra circunstancia no pudiere ser administrada la fundación de acuerdo con sus estatutos, el respectivo Juez de Primera Instancia organizará la administración o suplirá las deficiencias que en ella ocurran siempre con el objeto de mantener en lo posible el objeto de la fundación".

5. Conforme al Art. 23 del mismo Código Civil. "el Juez de Primera Instancia, oída la administración de la Fundación, si fuere posible, podrá disponer la disolución de ésta y pasar sus bienes a otra fundación o institución siempre que se hubiere hecho imposible o ilícito su objeto".

6. La Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley de Impuesto sobre donaciones y otros Ramos Conexos, traen diversas disposiciones que afectan a las fundaciones en materia fiscal estableciendo un régimen tributario de excepción que les es especialmente aplicable, lo cual será tratado separadamente en este informe.

B) *Trabajos preparatorios. Comisión Codificadora Nacional.*

Muy debatida fue la proposición de legislar sobre las fundaciones en el proyecto de Código Civil preparado por la Co-

misión Codificadora Nacional, como se evidencia de la siguiente transcripción de los trabajos preparatorios de redacción del Código Civil: “Aun cuando con anterioridad los doctores Juan Pablo Pérez Alfonzo y Alonso Calatrava habían sugerido en las discusiones el tema de las fundaciones, fue en la sesión del 27 de noviembre de 1936 cuando se suscitó un acalorado debate acerca de si debía o no incluirse las fundaciones en la legislación civil, provocada por la proposición en firme del Dr. Urbaneja Achepol. El Dr. Cristóbal Mendoza propuso que se aceptara en principio la inclusión de las fundaciones en el Código Civil y que se designara una subcomisión para ser discutido posteriormente lo cual fue aprobado y se designó a los doctores Urbaneja Achepol, Cristóbal Mendoza y Arminio Borjas h., para componer la susodicha comisión, de la cual formó parte más tarde, el Dr. Carlos Morales. La Comisión Codificadora aprobó el proyecto de la subcomisión el 18 de octubre de 1938, desechando el proyecto preparado por el Dr. Celestino Farrera inspirado en el Código Civil suizo; el proyecto aprobado es sustancialmente el mismo contenido en el Código Civil vigente y el cual los comentaristas califican como “autóctono” (citas de la obra “Código Civil de Venezuela —Instituto de Derecho Privado— y el Colegio de Abogados del Distrito Federal —Caracas 1969—, Tomo II, págs. 23 y 197).

II. CONCEPTOS

A) *Definición.*

La fundación es “un patrimonio afectado por voluntad de una persona que la constituye y que se llama el fundador, a un servicio determinado de interés general y provisto de ese fin de personalidad jurídica” (Celestino Farrera. Observaciones acerca de las fundaciones. Boletín Comisión Codificadora Nacional Nos. 2 y 3, 1936-37). A lo dicho hay que agregar que el “servicio de interés general” de que habla el autor, necesariamente debe ser, conforme al Art. 20 del Código Civil, además de “general” de carácter “artístico”, “científico”, “literario”, “benéfico” o “social”.

Segun otro autor: “Las personas de tipo fundacional se caracterizan por ser un conjunto de bienes atribuidos exclu-

siva y permanentemente a la consecución de un fin. Carecen, pues, de sustrato personal (no tienen miembros; los fundadores no forman parte de la fundación) y sólo tienen sustrato real (de bienes, res-rei) de allí que se llamen “universitas bonorum” (universalidades de bienes). (J. L. AGUILAR GORRONDONA. Derecho Civil I. Personas, pág. 46). De esta cita cabe destacar que si bien los fundadores no son miembros de la fundación, a ellos corresponde determinar en el acto de constitución la forma de administración y pueden ser administradores y en el más amplio sentido, directores o funcionarios de la institución.

En la obra “Fundaciones Privadas en Venezuela”, publicada por la Fundación Eugenio Mendoza, se ofrece esta acertada definición: “La fundación es una organización privada o pública sin fines de lucro, con personalidad jurídica propia, creada con el fin de aplicar unos recursos económicos procedentes de su capital o de otras fuentes a la realización directa o indirecta de actividades de carácter social, educativo, benéfico o de otra índole que fomenten el bienestar público”. A esta definición sólo nos ocurre criticar el uso no apropiado del término “organización pública”, aplicado a una fundación, pues conforme a los precisos términos del Art. 19 del Código Civil las fundaciones son necesariamente personas jurídicas de derecho *privado*. En efecto, según la citada norma, sólo tienen personalidad jurídica las fundaciones “lícitas de *carácter privado*”. Es cierto que hay Fundaciones constituidas por entes del sector público, como por ejemplo, la Fundación para el Desarrollo de la Comunidad y Fomento Municipal (Fundacomún) que realizan una actividad en el campo del servicio público, pero que tienen necesariamente carácter de personas morales de derecho privado, y que por ende no son entes de derecho público. En el mismo sentido LEOPOLDO BORJAS H. Instituciones de Derecho Mercantil. Las Sociedades, pág. 11.

El connotado tratadista alemán ENNECERUS (Tratado de Derecho Civil. ENNECERUS, KIPP. WOLF. Traducción Bosh-Barcelona, 1934, Tomo 1, 1º, págs. 520 y siguientes), define la fundación como “organización dotada de personalidad jurídica, que no consiste en una alianza de personas, para la realización de determinados fines”; GIERKE, citado por el mismo ENNECERUS (ob. cit., pág. 521) en cambio, consideraba la fundación como

“unión de personas, como un organismo cuya alma es la voluntad perdurante del fundador y cuyo cuerpo la unión de hombres para realizar esta voluntad”. A esta definición que el autor ENNECERUS califica de “concepción plástica”, le critica con razón, la evidente confusión del concepto autónomo fundacional con la idea de asociación. De allí la definición negativa: la fundación “no consiste en una alianza de personas”, a nuestro modesto entender innecesaria una vez afirmado el concepto autónomo de fundación —*universitas bonorum*— netamente distinguido del concepto asociativo personal “*universitas personarum*”.

La definición de ENNECERUS tiene un reiterado énfasis en el concepto “organización”: “la fundación es una organización dotada de personalidad jurídica”. Para el autor el elemento medular de la fundación es la organización, no es el patrimonio: “Tampoco es portador de la personalidad jurídica el patrimonio de la fundación que es objeto y no sujeto de derecho, sino sólo la organización misma, en virtud de la cual se realiza un determinado fin permanente con la mediación de fuerzas humanas”; y más adelante agrega: “La parte más importante de esta organización es la vinculación del patrimonio para ese fin, pero con esto no se agota la esencia de la fundación, pudiendo incluso faltar temporalmente, y en absoluto, el patrimonio. Por esto no es completamente acertada la teoría dominante cuando define la fundación como un patrimonio con personalidad jurídica autónoma para un fin determinado”.

No obstante nos pronunciamos por la doctrina de que el patrimonio es de la esencia de la fundación, siguiendo lo que el propio ENNECERUS califica como “teoría dominante”. En efecto, el concepto organización parece más una consecuencia necesaria de una acción de administración para la consecución de un fin, que una cuestión de esencia de la institución. Lo esencial es el patrimonio; sin él no tiene sentido la fundación, se estaría en presencia más bien de una asociación: una organización, por naturaleza es, en definitiva, algo formado por personas; y por ello queriendo resolver el dilema, sin poderlo, nos ha admitido en su definición arriba transcrita, que la fundación “no es una alianza de personas”. Es por ello que acogiéndonos al método de nuestro Código Civil de distinguir entre asociaciones y fundaciones, pensamos que el elemento esencial

que distingue las unas de las otras, es el patrimonio autónomo impersonal propio de las fundaciones, no la organización, que como medio, no fin, es más bien una consecuencia necesaria de la actividad de cualquier ente jurídico y no su esencia.

En conclusión y en virtud de las consideraciones que anteceden y adaptando los conceptos a las expresas disposiciones legales venezolanas, nos pronunciamos por la siguiente definición: "la fundación es un patrimonio autónomo destinado en forma permanente a un fin determinado, de utilidad general que puede ser artístico, científico, literario, benéfico o social y que está dotado de personalidad jurídica".

B) *Personalidad jurídica:*

De acuerdo con la tradición venezolana las fundaciones, lo mismo que las demás personas jurídicas adquieren personalidad jurídica por el acto de protocolización de su acta o documento constitutivo en la Oficina Subalterna de Registro competente, sin necesidad de ninguna autorización previa; desde luego, el registrador deberá comprobar que en el propuesto acto constitutivo se hayan cumplido todos los extremos de Ley.

Nuestro Código Civil hace aplicable a las fundaciones el concepto general establecido para los demás entes morales, de que la personalidad jurídica se adquiere, ipso facto, por el acto de registro, apartándose así de otras legislaciones como la alemana que requieren un acto aprobatorio del Estado para dar nacimiento a la persona jurídica fundación, acogiendo así la doctrina del Código Civil suizo de 1904, invocado por el doctor BASTIDAS en los trabajos preliminares de la Comisión Codificadora Nacional.

C) *Negocio jurídico que le da origen:*

El negocio jurídico originario de una fundación, utilizado el concepto en el sentido de "operación jurídica", como lo hace RIPERT (RIPERT-BOULANGER. Droit Civil, Paris, 1956, Tomo I, pág. 252), es generalmente una declaración de voluntad unilateral del fundador o fundadores, hecha en forma solemne —necesidad de forma, registro— ante el funcionario competente.

Puede tomar varias formas:

1. Por acto entre vivos; declaración de voluntad formal del fundador de constituir la fundación; atribución de patrimonio, distinto y separado del propio e indicación de los requisitos exigidos por el Art. 19 del Código Civil: nombre, domicilio, objeto y la forma como será administrada y dirigida.

2. Por testamento, en el cual además de los extremos legales propios del acto testamentario, deberán cumplirse los requisitos propios de la constitución de una fundación, antes señalados. En el caso de las fundaciones constituidas por testamento, establece el mismo artículo 19 del Código Civil, que las fundaciones así constituidas “se considerarán con existencia jurídica desde el otorgamiento de este acto, siempre que después de la apertura de la sucesión se cumpla con el requisito de la respectiva protocolización”.

Muy debatida fue esta disposición, tanto en el seno de la Comisión Codificadora, como en el Congreso Nacional. En favor de la aprobación del texto se arguyó “que la existencia jurídica a partir de la fecha de otorgamiento del testador, debía admitirse para validar las disposiciones hechas en el testamento a favor de las fundaciones que por este acto se constituirían, acogiendo así el precedente del Código Civil de Alemania (Diputado PALMA LABASTIDAS, Diario de Debates de la Cámara de Diputados, 30 de abril de 1942). No compartimos esta preocupación puesto que necesariamente el testamento, sólo produce efectos después de la muerte del testador y en tal caso serían coetáneas tanto la constitución de la fundación como los legados en su favor, por lo que ninguna duda debe caber sobre su validez. Por lo demás, en el derecho alemán invocado como precedente, la disposición podría justificarse en la existencia de aprobación del Estado para darle personalidad jurídica a la fundación. En su voto salvado expuso el Diputado PEDRO JOSÉ LARA PEÑA que en nuestro derecho, “las disposiciones testamentarias sólo entren en vigor, única y exclusivamente después que se muera el testador; porque la muerte del de cujus es lo único que hace definitivo el testamento. Todo testamento puede ser modificado hasta el momento mismo de la muerte, por el propio testador. Y esta objeción del doctor PALMA LABASTIDA no creo que en nuestro derecho tenga mayor fundamento, debido a que con la protocolización del testamento y la apertura de

la sucesión, vendría a adquirir coetáneamente personalidad jurídica la fundación”.

A pesar de las sólidas razones jurídicas esgrimidas en su contra, en definitiva se mantuvo el texto propuesto por la Comisión; en consecuencia, conforme al Art. 19 del Código Civil vigente, las fundaciones se considerarán con existencia jurídica desde el momento de otorgamiento del testamento, siempre que después de la apertura de la sucesión se cumpla con el requisito de protocolización.

El autor LEOPOLDO BORJAS H., en el Capítulo sobre Asociaciones y Fundaciones de sus Instituciones de Derecho Mercantil —Las Sociedades— (página 16), nos enseña que también, “debe considerarse como negocio (jurídico) de fundación aquel tipo de disposiciones testamentarias y donaciones que instituyen como herederos o legatarios a una fundación por constituirse...”.

3. Por otros negocios jurídicos. Señala ENNECERUS (ob. y tomo cits., pág. 523, nota 14) que también la fundación podría constituirse por contrato: “Por qué no había de ser válida una transacción entre herederos en la cual uno de los hermanos se obligue a constituir una fundación familiar, renunciando los demás a sus derechos de legítima”.

Sosteniendo la validez de la estipulación señala el autor que es corriente que en los contratos se incluyan obligaciones personales o declaraciones unilaterales, como es el caso de erigir una fundación; sin embargo, como el autor concluye con acierto: “Aunque varios establezcan conjuntamente una fundación, el acto fundacional no es un contrato sino un acto conjunto”.

También en el mismo sentido, LEOPOLDO BORJAS (obra citada, pág. 14): “Entre otros, por el hecho de que el negocio asociativo tiene base contractual; en cambio que el negocio de fundación es un negocio jurídico unilateral, aun cuando los fundadores sean varios.

D) *Duración:*

Como regla general, la persona jurídica fundación debe tener una duración indefinida, puesto que toda doctrina coin-

cide en señalar el carácter permanente de la institución. Por lo demás, siendo por esencia la fundación un capital o patrimonio destinado a un fin, no es concebible que este patrimonio pueda al vencimiento de un término, revertir al fundador ni a ninguna otra persona natural o jurídica, salvo al caso excepcional, confirmatorio de la regla, contenido en el Art. 123 del Código Civil, que autoriza al Juez para traspasar los bienes de una fundación a otra fundación o institución siempre que se haya hecho imposible o ilícito el objeto de aquélla.

No obstante la doctrina admite que pueda constituirse una fundación para un fin específico que deba cumplirse en un período determinado o indeterminado pero que necesariamente deba cumplirse, o que la fundación se constituya expresamente por un plazo fijo. En las notas de los traductores, BLAS PÉREZ GONZÁLEZ y JOSÉ ALGUER, de la citada obra de ENNECERUS (página 535) se enseña que en el derecho español, las fundaciones se extinguen, como cualquier persona jurídica, "por haber expirado el plazo de su duración o por haberse cumplido el fin para el cual se constituyeron o por ser ya imposible aplicar a éste la actividad y los medios de que disponían. "La ley especial española, dispone el destino que deba darse a los bienes (artículos 24 y 39, Real Decreto de septiembre de 1912).

De lo expuesto concluimos que doctrinariamente no hay obstáculos a que se admita la constitución de fundaciones para un objeto determinado ni por un plazo fijo; cumplido aquél o vencido éste se extinguirá la fundación. Pero es de necesidad conceptual que extinguida la fundación los bienes no reviertan a persona alguna, desde luego no al fundador, y que aquéllos se destinen a fines similares, aplicándose por analogía lo previsto en el Art. 23 del Código Civil que autoriza al Juez de Primera Instancia, en los casos allí previstos, para disponer la disolución de la fundación y pasar sus bienes a otra fundación o institución.

E) *Patrimonio:*

Es de la naturaleza de las fundaciones que tengan un patrimonio, un capital en el mismo momento de su nacimiento como persona jurídica; por tanto, no es admisible la constitución de una fundación sin un aporte inicial; las promesas de

aporte no constituyen un patrimonio, puesto que la donación —única forma posible de constituir el aporte fundacional— es un contrato solemne; la promesa de donación no es vinculante, no constituye un derecho y por tanto no es un bien “aportable”. Al respecto, dice terminantemente AGUILAR: “Para constituir una fundación es necesario separar un conjunto de bienes del patrimonio de una o más personas (naturales o jurídicas) llamadas fundadores y constituir un patrimonio distinto”.

No obstante debemos recordar la opinión contraria de ENNECERUS enunciada antes y que no compartimos, conforme a la cual una fundación puede constituirse inicialmente sin patrimonio (el cual sería aportado a posteriori) y admite la supervivencia de una fundación después de perdido el patrimonio (podría readquirir otro —dice—), posición que a nuestro modesto entender quizás podría basarse en el régimen legal alemán en el cual, las fundaciones, se constituyen por acto aprobatorio expreso del poder público.

Por el contrario y conforme a la tesis que sostenemos, el Código Civil suizo, no exige aprobación del Estado (art. 81) y sí exige la destinación de un patrimonio inicial (art. 80).

F) *Conservación y Administración del patrimonio:*

Como el patrimonio es la esencia de la persona jurídica, la obligación fundamental de los administradores de la fundación es la conservación de su patrimonio. Es por ello que en los trabajos preparatorios se discutió la eventual confusión de la fundación con los llamados “institutos de manos muertas”, incapaces hereditarios y los cuales por definición no enajenan los bienes que adquieren. Al respecto, planteó el Dr. URBANEJA ACHELPOL en el seno de la Comisión Codificadora. “En virtud de esta afectación de un patrimonio a un objeto determinado, nos inclinamos a pensar que la fundación pueda confundirse con ciertos institutos de manos muertas incapaces de recibir por testamento en nuestro sistema legislativo”. Sin embargo, esta opinión no fue acogida por la Comisión, pero la discusión que sobre ella se tuvo y la afirmación explícita que hizo la Comisión, a proposición del Dr. CRISTÓBAL MENDOZA, de que “las fundaciones no constituyen instituciones de manos muertas”

(obra cit., CC de Venezuela, pág. 191), despejan cualquier duda sobre la eventual confusión.

Aun cuando es obvio, debe señalarse que la conservación del patrimonio fundacional, no supone ninguna limitación a la libre enajenabilidad de los bienes que lo componen. Por ello de los trabajos preparatorios resulta que no fue acogida la tesis del Dr. URBANEJA en cuanto al silencio de la ley respecto a si las fundaciones pueden o no enajenar sus bienes. "Para URBANEJA dichas personas jurídicas pueden ser equiparadas en cuanto a los actos de enajenación, a los demás personas incapaces sujetas a la tuición del Juez de Primera Instancia" (menores, incapaces, etc.).

Coincidimos con la Comisión en cuanto a que no era necesario incluir en el Código precepto expreso respecto a la plena capacidad de las fundaciones para enajenar sus bienes, puesto que ya es suficiente la norma general aplicable a todas las personas jurídicas, entre ellas expresamente mencionadas las fundaciones, contenida en el Art. 19 del Código Civil el cual expone: "Son personas jurídicas y por tanto, capaces de obligaciones y derechos . . . 3° las asociaciones, corporaciones y fundaciones".

Finalmente cabe observar a la afirmación del Dr. URBANEJA ACHELPO, que la función que le atribuye la ley a los jueces de Primera Instancia, respecto a los incapaces, menores o entredichos, se refiere a problemas de estado y capacidad eminentemente del interés de la persona individual, los cuales son de naturaleza esencialmente diferente a los relativos a la supervigilancia del Estado que la ley atribuye a los jueces sobre las fundaciones, por razones de la naturaleza de interés general y público que tienen esas instituciones.

Lo que podríamos llamar obligación o necesidad de conservación del patrimonio fundacional, plantea la validez de las donaciones que pueda hacer una fundación con cargo a su patrimonio. Ninguna duda se plantea en cuanto a la capacidad en sí de la fundación de hacer donaciones con cargo a sus rentas, puesto que la idea misma de solidaridad social, ayuda a otros, lleva implícita por así decirlo el aporte desinteresado, el *ánimus donandi*; pero sí se debe plantear no solo la duda, sino la validez misma de donaciones que comprometan el

patrimonio fundacional, salvo que aquellas sean previstas expresamente en el acto de constitución fundacional y siempre que ellas sean compatibles con la naturaleza de la institución: permanencia y fines generales.

Fin de las fundaciones u objeto fundacional. El Art. 20 del Código Civil es explícito: las fundaciones sólo podrán crearse con un objeto de utilidad general. Al respecto J. L. AGUILAR (ob. cit., págs. 388 y 389) nos dice que

“no existe fundación cuando una o más personas destinan bienes a un fin de tal manera que dichas personas conserven la libertad absoluta para mantener o hacer cesar la destinación que han dado a dichos bienes. En tal caso los bienes no han sido atribuidos permanentemente a un fin, como es necesario para que exista fundación”.

Obsérvese, sin embargo, la cautela del autor al referirse a libertad “absoluta” de cambiar los fines fundacionales. Por ello acogiendo el rigor de la doctrina de permanencia de los fines, admitimos que sería válida la disposición del documento constitutivo que establezca la posibilidad de reformar el estatuto fundacional en lo correspondiente al objeto siempre que no se varíe el fin primordial de la institución. La variabilidad relativa por llamarla así, está contemplada en los artículos 22 y 23 del C.C. El primero establece facultades judiciales de administración para “mantener *en lo posible* el objeto de la fundación”; y el segundo, le otorga facultades de disolución cuando se haya hecho “imposible o ilícito su objetivo”.

De lo expuesto concluimos que sólo son admisibles modificaciones estatutarias al objeto fundacional cuando ellas están previstas en el propio estatuto (concebido el término en el sentido amplio de documento de constitución y estatutos propiamente dichos); cuando la decisión sea tomada por el órgano propio fundacional competente y cuando dichas modificaciones no afecten en lo fundamental al fin fundacional. Pensamos que para una elemental seguridad jurídica de la institución, la modificación además de cumplir las exigencias aquí señaladas, debe ser aprobada por el Juez de Primera Instancia dentro de las atribuciones tan amplias que le concede la ley.

Señala también J. L. AGUILAR que tampoco existe fundación cuando

“II. . . , a pesar de que se afecten permanentemente bienes a un fin determinado, cuando quien afecta los bienes trata de obtener el resultado valiéndose de otra persona en quien apoya la obra. Sin embargo, las fundaciones se originaron históricamente en ese tipo de disposiciones y todavía hoy en día se habla —impropiamente— de que en tales casos existe una fundación fiduciaria. . . III. Tampoco existe fundación cuando una persona natural o jurídica organiza colectas o recibe donaciones aisladas (incluso coincidentes) para un fin determinado, puesto que tampoco aquí se crea la nueva persona para perseguir ese fin. . . IV. Tampoco constituyen una fundación quienes donan bienes en una población colectiva, caso en el cual donantes públicos reúnen un conjunto de bienes en favor de personas (p. ej.: los damnificados de una catástrofe) o para realizar una obra determinada (p. ej.: unos festejos, la erección de un monumento, etc.). Las relaciones existentes entre las personas que establecen la finalidad que se perseguirá, calculan los medios, elaboran el programa y recaudan las contribuciones (“comité”), por una parte y los donantes por la otra, son difíciles de calificar jurídicamente. Por lo demás, a falta de regulación legislativa, la actividad de tales “comités” en la práctica no está sometida a otro control efectivo que el ejercido por la opinión pública” (ob. cit., pág. 202).

El fin de utilidad general debe ser, además por exigencia legal, artístico, científico, literario, benéfico o social. Dentro de la amplitud de los términos usados por el legislador, especialmente los conceptos benéfico y social, está siempre presente la idea de beneficio o utilidad para otros, para la comunidad, para la generalidad de la población o para determinados segmentos de ella, objetiva y no personalmente considerados.

H) *Administración*

El artículo 19 del Código Civil establece que el documento constitutivo o acta constitutiva de la fundación debe expresar “la forma como será administrada y dirigida”. En sucesivos anexos a este trabajo se incluyen diversos modelos de administración, en los cuales a pesar de su naturaleza esencialmente diversa, y a falta de otros precedentes, se han tomado esquemas administrativos de naturaleza corporativa inspirados en las funciones de los órganos de la sociedad anónima; órganos mayores de naturaleza de una asamblea que, por así decirlo, ejercen la soberanía (limitada por supuesto por su naturaleza, objeto

y sus funciones y por la intervención judicial), los cuales designan a los administradores y reciben cuenta de su gestión; y órganos de administración propiamente dichos, junta directiva, gerente, etc.

Facultades. En primer lugar debe decirse que los administradores, considerados en su conjunto como órgano de administración y no necesariamente en forma individual, deben tener todas las facultades necesarias para el cumplimiento del fin de la institución u objeto fundacional, todo según se distribuyan las respectivas atribuciones en el estatuto fundacional.

Los administradores tienen todas las facultades conducentes a la administración del patrimonio fundacional, puesto que siendo el patrimonio la esencia del ente jurídico, el primer deber de sus administradores es velar por su correcta inversión, lo que lleva implícita las facultades necesarias para cumplir con su misión.

Como dijimos con anterioridad, los administradores tienen facultad de disposición de los haberes fundacionales, siempre dentro de los conceptos más amplios del fin fundacional y de su obligación primordial de conservar el patrimonio de la institución. En todo caso cualquier duda que surja o cualquier exceso que se presente puede ser resuelto o corregido por el Juez de Primera Instancia en uso de las funciones de supervigilancia del estado, que le atribuye la ley.

III. LA SUPERVIGILANCIA DEL ESTADO

Art. 21 del Código Civil: “Las fundaciones quedarán sometidas a la supervigilancia del Estado, quien la ejercerá por intermedio de los respectivos Jueces de Primera Instancia, ante los cuales rendirán cuenta los administradores”.

A) *Naturaleza de la función*

La supervigilancia que debe ejercer el Estado sobre las fundaciones es elemento fundamental del concepto fundacional sobre lo cual no se presenta duda alguna. Sin embargo, en el seno de la Comisión Codificadora surgieron importantes dis-

crepancias respecto a la autoridad, administrativa o judicial, que debía ejercerla y sobre el alcance de las facultades de supervisión. Sobre esta materia, por considerarla muy ilustrativa, transcribimos el respectivo texto de la sesión de la Comisión de 27 de noviembre de 1936;

El Dr. Urbaneja expuso: “La peculiaridad de la naturaleza de las fundaciones, ha de mover al legislador a declarar en forma explícita, su propia existencia jurídica en el Código Civil, en el artículo respectivo in fine. Y las formalidades que se han de observar para su establecimiento y funcionamiento legal, piden puesto en el Código de Procedimiento Civil en la Parte Segunda de los procedimientos especiales no contenciosos”.

“Propuesta en dicha sesión el nombramiento de una comisión para la presentación de un proyecto de redacción, fueron nombrados los doctores Alejandro Urbaneja, Cristóbal Mendoza y Arminio Borjas; en definitiva, fue el doctor Carlos Morales quien propuso textualmente el siguiente artículo: “Art. ... Las fundaciones quedarán sometidas a la supervigilancia del Estado, quien la ejercerá por intermedio del Presidente de la República en el Distrito Federal, Territorios y Dependencias Federales, y por los Presidentes de Estado en cada una de sus respectivas jurisdicciones. Ante estas autoridades rendirán cuentas los administradores”. Este texto fue aprobado sin modificación, con el voto salvado del doctor Urbaneja, por considerar este codificador que todo el texto del articulado sobre fundaciones “pecaba de insuficiencia” (ob. cit., página 213).

Resulta evidente del texto legal originalmente aprobado que tanto la Comisión Codificadora como el Congreso Nacional, aprobaron en definitiva los conceptos del distinguido jurista URBANEJA ACHELPOL, de que la supervigilancia del Estado sobre las fundaciones se ejerciese por el poder judicial a través de los jueces de Primera Instancia y no por la autoridad administrativa. El voto salvado se convirtió en sentencia y su contenido en exposición de motivos de la ley.

En el debate ocurrido en la Cámara de Diputados sucedió cosa semejante, no ya sobre la atribución de competencia, sino acerca del alcance de la misma. Al efecto, el Diputado PALMA LABASTIDAS expuso en la sesión del 2 de mayo de 1942, lo siguiente:

“...Ahora, en cuanto a las atribuciones que fijan a los jueces de primera instancia en los artículos 22 y 23 del proyecto, quiero manifestar que estas atribuciones no me parecen ajustadas a la misión judicial, es decir, la de administrar justicia, decidiendo sobre los asuntos jurídicos que se plantean ante el tribunal. Y digo que no me parecen ajustadas, porque en estas dos disposiciones se atribuyen al juez facultades de un orden netamente administrativo; más aún, de un orden técnico”. “Un juez de primera instancia, no podría decidir con suficiente conocimiento de causa, o con verdadera capacidad, acerca de si el objeto de una fundación se ha hecho ilícito, lo cual acarrearía la extinción de la fundación; y mucho menos que el juez, por su sola facultad, disponga que los bienes de una fundación disuelta pasen a otra fundación, o que modifique el objeto de la misma” (ob. cit., pág. 214).

En forma semejante se había pronunciado antes el doctor LUIS I. BASTIDAS, en sus Comentarios y Reparos al Proyecto de Código Civil. Caracas, 1939, págs. 42 y 43:

“Me inclino a creer que las atribuciones que estos artículos confieren a los jueces de primera instancia son más propias para ser ejercidas por funcionarios del orden administrativo porque lo que se refiere al desarrollo artístico, científico, benéfico, a sanidad, asistencia y previsión social y a todos los fines culturales en general, es del resorte de la administración pública y no la judicatura; y aunque abstractamente pudieran señalarse ventajas al régimen del proyecto, especialmente porque debe suponerse que los jueces obran con prescindencia de toda influencia política, no es menos cierto que los Concejos Municipales, a quienes corresponden hasta cierto punto por derecho propio, aquellas atribuciones, están tan premunidos como los jueces o más que éstos, de las influencias de que se quiere huir, sumándose a esto la circunstancia de que tales cuerpos tienen, por razón de sus otras funciones legales, conocimiento perfecto de todas las circunstancias de la localidad a la cual ha de contraerse o con la cual han de relacionarse las fundaciones” (ob. cit., pág. 216, N° 7).

B) *Consecuencias de la atribución de Competencia Judicial*

La aprobación del Congreso en sentido contrario a las opiniones transcritas, atribuyendo al Poder Judicial competencia específica para ejercer supervigilancia del Estado sobre las fundaciones, nos lleva por la vía del argumento a contrario, a afirmar que la intención del legislador fue considerar a los

jueces de primera instancia con suficiente capacidad y conocimientos para ejercer la supervigilancia del Estado sobre las fundaciones, y lo que es más importante, el que esa supervigilancia se hiciese por vía jurisdiccional.

En efecto, hay algo más que una cuestión de matices en el pronunciamiento del Congreso Nacional sobre la autoridad judicial para el ejercicio de la supervigilancia del Estado y es lo que atañe a la naturaleza de la función ejecutiva y de la judicial y de los respectivos alcances de sus facultades. En efecto, pensamos que la facultad ejecutiva sería de naturaleza discrecional y autoritaria, en el sentido de que se produce unilateralmente por decisión del respectivo funcionario. El Juez, por el contrario, tiene sus facultades y su conducta especialmente regidas por la Ley; por su función ejerce sus facultades dentro del debate judicial y está especialmente obligado a analizar y sopesar los derechos y obligaciones de las partes.

Si bien, como acertadamente lo previó el Dr. URBANEJA ACHELPOL, en el Código de Procedimiento Civil no hay previsión de procedimiento especial sobre fundaciones, la facultad judicial de supervisión debe ejercerse conforme a los principios generales consagrados en el Código de Procedimiento Civil.

Las decisiones judiciales necesariamente deben producirse por sentencias y de allí que la facultad de supervisión judicial deba ajustarse a los cánones legales, entre ellos los contenidos en el Código de Procedimiento Civil:

“Artículo 10. Los Jueces tendrán por norte de sus actos la verdad, que procurarán escudriñar en los límites de su oficio, debiendo atenerse a lo alegado y probado en autos, salvo lo dispuesto en el artículo anterior, y sin poder sacar elementos de convicción fuera de éstos, ni suplir excepciones o argumentos de hechos no alegados y probados”.

Y el artículo 11, ordena:

“En los asuntos no contenciosos, en los cuales se pida alguna resolución, los Jueces obrarán con conocimiento de causa, y, a tal efecto, podrán exigir que se amplíe la prueba sobre los puntos en que la encontraren deficiente, y aun requerir otros recaudos que juzgaren necesarios, y todo sin necesidad de las formalidades del juicio. La resolución que dictaren dejará a salvo los derechos de terceros”.

C) *Intervención Judicial en la Administración de la Fundación*

La ley autoriza expresamente al poder judicial a intervenir la administración de la fundación, cuando “por incapacidad o muerte del fundador, o *por cualquier otra circunstancia*, no pudiera ser administrada la fundación de acuerdo con sus estatutos”. Obsérvese que esta intervención judicial se limita exclusivamente a la administración de la fundación y que sólo procede cuando la institución no pueda ser administrada conforme a sus estatutos.

En la hipótesis legal el juez queda facultado para dar una nueva organización a la administración o suplir sus deficiencias, siempre con el objeto de mantener en lo posible el objeto de la fundación.

D) *Disolución judicial de la Fundación*

Conforme al artículo 23 del Código Civil, en los casos extremos allí contemplados el Juez puede disponer la disolución de la fundación. Pensamos que más adecuado hubiese sido el término liquidación o terminación, puesto que el concepto disolución se asocia más a la sociedad o la asociación que se constituyen por consenso de varias personas y por ello el vínculo entre ellas se “disuelve” a la terminación de la existencia del ente jurídico asociativo. Pareciera que en el caso de una fundación que se constituye por un acto unilateral e irrevocable no sería lo más propio hablar de “disolución”, sino repetimos, de liquidación o terminación.

La disolución procede en los términos del Art. 23 del Código Civil, cuando se hubiese hecho “imposible” o “ilícito” el objeto fundacional.

La doctrina nos cita como ejemplo típico de la imposibilidad y a la vez ilicitud de su objeto, el caso de las fundaciones constituidas en la Edad Media para el rescate de los Cruzados.

Esta es una facultad amplísima que se otorga al Juez, pero que sólo puede aplicarse, como reza el texto, a los casos de imposibilidad o ilicitud del objeto fundacional, con la obligación, si fuese posible, de oír previamente a la Administración

de la fundación. La disolución —así concebida—, obliga al Juez a disponer del patrimonio fundacional y lo faculta para pasar sus bienes a otra fundación o institución.

IV. REGIMEN FISCAL

A) *Problemática tributaria de las fundaciones*

La legislación fiscal y en especial las de impuestos sobre donaciones y de impuesto sobre la renta afectan de forma fundamental y con singular eficacia a las fundaciones.

En efecto, por una parte, de no estar las fundaciones sometidas a un régimen fiscal especial en lo que concierne al impuesto sobre donaciones, probablemente no podrían existir o su constitución o dotación serían tan gravosas que disuadirían a cualquier donante potencial ya que, en general, las donaciones están sujetas a un impuesto sobre capitales, de tasa progresiva ascendente igual al que grava las herencias y legados. Y porque siguiendo la disciplina fiscal de las herencias, las donaciones a una fundación están gravadas como liberalidades a extraños con la más alta tasa fiscal dentro de una disciplina concebida a gravar menos las transmisiones hereditarias directas, líneas ascendentes y descendentes, o la de otros parientes más cercanos que la ley fiscal ve con especial condescendencia, por decirlo así, y establecer en cambio las más altas tasas para los legados a extraños no unidos con lazos familiares, como en el caso de legados a personas jurídicas, fundaciones, entre otras.

En cuanto al impuesto sobre la renta, por definición, en el caso de las fundaciones, impuesto sobre el producto del capital constitutivo de la fundación, resulta evidente que cualquier gravamen sobre dicha renta, resta, necesariamente, una parte que podría ser sustancial, a la actividad fundacional propiamente dicha. De aquí que en general las legislaciones fiscales declaran exentas las rentas destinadas a determinados fines que el Estado considera deben estimularse, o faculta, según los casos a los órganos administrativos a exonerar las rentas recibidas por determinadas instituciones, según la naturaleza y

finas de éstas y de acuerdo con el objeto a que dichos ingresos sean destinados.

Por otra parte, interesa al Estado estimular las donaciones o contribuciones a las fundaciones y otros entes dedicados a contribuir a solucionar males sociales que, de otra forma tendría que atender el propio Estado.

La legislación fiscal en general no regula específica y determinadamente a las fundaciones como tales. El legislador ha preferido referirse genéricamente a las instituciones de carácter benéfico o social (ordinal 3º, Art. 2º de la Ley de Impuesto sobre la Renta), y a otras que persiguen determinados fines "religiosos, artísticos, científicos, tecnológicos, culturales, deportivos y de las asociaciones profesionales", siempre que ellos no persigan fines de lucro (Ordinal 11 del artículo 3º de la Ley de Impuesto sobre la Renta). Entre las instituciones en cuestión obviamente descuellan las fundaciones, las cuales por imperativo del artículo 20 del Código Civil deben necesariamente tener fines de utilidad general: "artístico, científico, literario, benéfico o social". Se sobreponen así, aunque sin coincidir precisamente, las definiciones del Código Civil (fines de utilidad general) con los fines de las instituciones que el legislador fiscal ha querido proteger y estimular.

No obstante que las fundaciones como tales se rigen por la disciplina específica del Código Civil, las disposiciones fiscales que rigen estas instituciones son tan trascendentes y decisivas para su dotación y funcionamiento, que la disciplina tributaria viene a injertarse de tal forma en el campo fundacional, que llega a ser determinante y decisiva en su estructura y fines, aún cuando, repetimos, no regule sino el problema impositivo. En otros países como en los Estados Unidos, por ejemplo, donde el régimen legal originario de la persona jurídica fundación corresponde a la competencia de cada estado de la unión, la estructura y funcionamiento de las fundaciones es regulada eficazmente por la legislación federal a través de las leyes de impuestos.

B) *Impuestos sobre donaciones*

Las donaciones están gravadas con la misma tasa establecida para las sucesiones, por la Ley de Impuesto sobre Sucesiones.

siones, Donaciones y demás Ramos Conexos, de 16 de enero de 1967. En el caso de donaciones a fundaciones, la tasa aplicable es la correspondiente a extraños que va en forma progresiva desde el 10% por los primeros 150.000 hasta el 55% a partir de Bs. 4.000.000.

El impuesto se computa sobre el capital objeto de la donación y el sujeto tributario es el beneficiario de la donación, el donatario (Art. 2º “Quedan obligados al pago de impuesto los beneficiarios de herencias, legados y donaciones...”). No obstante, conforme al Art. 25 de la Ley citada, es al donante a quien corresponde hacer la solicitud de liquidación del respectivo impuesto, el cual se causa desde el momento en que el donante manifiesta ante el Fisco Nacional la voluntad de donar (Art. 3º).

Exoneraciones:

a) Para donaciones específicas

De conformidad con lo previsto en el artículo 14 de la Ley, el Ejecutivo Nacional está facultado para acordar la exoneración del impuesto que grave las donaciones y legados hechos a favor de establecimientos privados que “sin fines lucrativos se ocupen principalmente” de objetos de carácter científico, artístico, literario, cultural, deportivo o de índole similar; o de asistencia o de protección social o de realizar fines benéficos; o con destino a la fundación de establecimientos de la misma índole o del culto religioso de acceso al público”. Obviamente estas disposiciones legales son aplicables a las fundaciones que tengan los objetos señalados.

b) Exoneraciones generales

La Ley además establece la facultad para el Ejecutivo de conceder exoneraciones generales, “en forma que comprenda las transmisiones futuras que se hagan a un mismo beneficiario”. Esta exoneración general es esencialmente revocable por el Ejecutivo Nacional, “cuando a su juicio existan circunstancias que lo justifiquen” (Art. 14).

Para la concesión de las exoneraciones generales, el Ejecutivo, por intermedio del Ministerio de Hacienda, examina el

caso de cada institución en particular y luego le concede exoneración general de todos los legados o donaciones que pudiere recibir en el futuro.

C) *Impuesto sobre la Renta*

1. *Exención y Exoneración*

La exención de la obligación de pago de impuesto la establece la ley en forma expresa a instituciones o actos que la propia ley determina, sin que sea necesario ningún acto específico del poder público para el ejercicio del privilegio de exención. En cambio, la exoneración es una potestad del poder público de conceder o no el beneficio, de acuerdo con las circunstancias de cada institución o acto jurídico, pero siempre dentro de los parámetros establecidos por el legislador.

Nuestra doctrina judicial ha diferenciado claramente los conceptos de exención y exoneración:

“La exención ... es un derecho, un privilegio, que emana directamente de la ley. La exoneración, en cambio, no es más que un beneficio eventual, que puede ser otorgado o negado por el Ejecutivo Nacional, de acuerdo con criterios de conveniencia... Las consecuencias de la diferencia entre una y otra categoría de exclusión del impuesto son trascendentales... A un titular de derecho de exención, sólo se le puede negar ese derecho razonadamente ya que ese derecho de exención puede ser objeto de un reclamo judicial de parte de quien se cree titular de tal exención y a quien se le ha sido negado. Quien pretende la exoneración en cambio, ha de atenerse a la voluntad discrecional del Ejecutivo Nacional (Junta de Apelaciones, Sentencia N° 497 de 8-6-55. Cita de “Régimen Venezolano del Impuesto sobre la Renta”, Dr. Hernán Torres Hernández).

2. *Exenciones*

De conformidad con el ordinal 3° del Art. 2° de la Ley de Impuesto sobre la Renta están “exentas del impuesto” y por ende “exceptuadas” de la obligación de presentar declaración de rentas (Art. 7°, ordinal 3° del Reglamento): “Las instituciones benéficas y de asistencia social”.

El Art. 21 del Reglamento, a su vez define separadamente a las instituciones benéficas y a las de asistencia social, así:

a) *Instituciones Benéficas*: “Las que, sin fines de lucro, tengan por finalidad realizar actividades tales como prestar servicios médicos, docentes, o suministrar alimentos, vestidos o albergue a los desvalidos o a suministrar los fondos para los mismos objetivos en el país.

Llama la atención la forma “indicativa” de la definición: “tales como”, lo que nos lleva a concluir que la definición no puede considerarse exhaustiva. Es la ley la que establece la exención general a las instituciones benéficas; y sólo el Reglamento el que ejemplifica un tipo de estas instituciones. La jurisprudencia ha precisado que la naturaleza benéfica de una institución no implica gratuidad en sus prestaciones, sino simplemente que sus fines no son lucrativos. (Sentencia Junta Apelaciones Nº 497 del 8/6/55).

b) *Instituciones de Asistencia Social*: Según definición del Art. 21 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta son “las que, sin fines de lucro, tengan por finalidad realizar actividades en el país dirigidas a prevenir o contribuir a solucionar la enfermedad y otros males sociales”.

La definición aquí es explícita y concreta, a diferencia de la anterior de las instituciones benéficas, y lo suficientemente amplia para cubrir las actividades conducentes a prevenir o combatir los “males sociales”.

c) *Calificación*: Si bien la exención, como se dijo es automática, corresponde al Ejecutivo verificar la comprobación del carácter de las instituciones exentas. Según el Art. 21 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta (Parágrafo Unico), “las instituciones benéficas o de asistencia social deberán comprobar su carácter ante la Administración General del Impuesto sobre la Renta y al efecto dirigir a ésta una representación acompañada de sendas copias de su acta constitutiva, reglamento interno, estatutos y de cualquier otro documento orgánico”.

d) *Fiscalización*: Dispone el Parágrafo 3º del Art. 21 del Reglamento que a los efectos de verificar que las instituciones a que se refiere este artículo cumplen los fines que les son propios, están sometidas a fiscalización y quedan obligadas a participar a la Administración General del Impuesto sobre la Ren-

ta cualesquiera modificaciones que efectúen al acta constitutiva o a los estatutos o a sus demás reglamentos o documentos orgánicos.

Y el párrafo 2º del mismo Art. 21 del Reglamento establece que “las instituciones benéficas y de asistencia social llevarán y tendrán siempre a disposición de los fiscales los libros de contabilidad donde aparezcan sus operaciones.

3. Exoneraciones

a) *Facultad Discrecional:* La ley faculta al Ejecutivo para conceder exoneraciones a los enriquecimientos de las instituciones religiosas, artísticas, científicas, tecnológicas, culturales, deportivas y de las asociaciones profesionales o gremiales, siempre que no persigan fines de lucro. Igualmente las instituciones educacionales cuando presten sus servicios dentro de condiciones especiales fijadas por el Ejecutivo.

Según el mismo texto legal al Ejecutivo Nacional se le faculta para conceder la exoneración, en forma casuística y con atribuciones discrecionales, “dentro de medidas de política fiscal utilizables de acuerdo con la situación coyuntural sectorial y regional de la economía del país”.

La facultad de exoneración, a nuestro juicio, correspondería sólo a fundaciones de un carácter muy específico, como son los citados en el ordinal 11 del Art. 3º de la Ley, puesto que en general las fundaciones califican como regla general dentro de las instituciones exentas a las cuales antes nos referimos. En efecto, la exención abarca a las “instituciones benéficas y de asistencia social”; y por imperativo del Art. 2º del Código Civil, las fundaciones “sólo podrán crearse con un objeto de utilidad general: artístico, científico, literario, benéfico o social”.

b) *Enriquecimientos exonerados:* El citado ordinal 11 establece que: “Estas exoneraciones se limitarán estrictamente a los enriquecimientos que obtengan tales instituciones en las actividades que le son propias”.

Entendido el texto en un sentido literal no tendría sentido puesto que como regla general las instituciones exoneradas no derivan sus ingresos de las actividades que le son propias, sino

que, derivan sus ingresos de otras fuentes —donaciones o contribuciones, renta de valores e inmuebles— y los *invierten* en los fines que le son propios —religiosos, artísticos, culturales, etcétera—. Por ello, la norma rectamente interpretada, debe entenderse en el sentido de que los enriquecimientos exentos son aquellos que la institución invierta en las actividades que le son propias, así como en la administración de su patrimonio, puesto que su conservación e incremento, son como vimos, elementos fundamentales del concepto fundacional.

Aun cuando se refiere a una legislación fiscal anterior, son procedentes los comentarios del autor PEDRO R. TINOCO hijo, en sus “Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta de Venezuela”, Tomo I, pág. 159:

“Es de interés observar, sin embargo, que la falta del “animus lucri” no necesita ser absoluta sino relativa para que la institución pueda considerarse exenta del impuesto. La institución puede realizar ganancias sin perder su condición de exenta siempre que éstas no vayan a lucrar a persona alguna, sino que sean empleadas para los mismos altos fines de la institución. En efecto, de no haber previsto el legislador que estas instituciones podrían tener rentas, no habría sido necesario eximir las del pago del impuesto. La exención supone la existencia de rentas, las que, de lo contrario serían gravables. En nota al texto, el autor cita decisión de la Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, en la cual se reitera: “La Junta estima que cuando el legislador eximió expresamente del impuesto a las instituciones a las que se hace referencia tuvo que dar por sentado que ellas podrían obtener enriquecimientos que serían gravables si no tuviera la institución los fines expresados ya que el impuesto grava precisamente esos enriquecimientos. Si sólo hubiese querido gravarse a las instituciones que por sus estatutos o por los fines de su constitución no pudieran en ningún caso obtener rentas, no hubiera habido necesidad de eximir las de un impuesto que no llegaría a causarse”. (La sentencia y el comentario previo se refieren a un caso de exención y no de exoneración, pero el argumento del origen de las rentas es idéntico y aplicable a ambos casos).

4. *Deducibilidad de Donaciones y Aportes a las Fundaciones. Sistema Legal y Alcance del Beneficio Fiscal*

La Ley de Impuesto sobre la Renta permite deducir del enriquecimiento bruto las contribuciones hechas a las institu-

ciones benéficas y de asistencia social. La deducción se justifica en que se consideran tales contribuciones como gasto normal y necesario para la producción de la renta.

Ahora bien, cosa muy distinta es deducir de la renta una suma donada a una institución, que imputar dichas contribuciones al pago de los impuestos, como parecen sugerirlo los críticos, es decir, dejar de pagar impuestos por hacer donaciones. Al contrario, el donante paga su impuesto como cualquier otro contribuyente, sólo que, para determinar su utilidad gravable, deduce de su renta, el monto de las donaciones, como cualquier otro gasto; y sobre la utilidad así determinada, se liquida y paga el respectivo impuesto. El segundo supuesto en el que se apoya el sofisma de evasión, es una falacia: en la ley venezolana, no existe forma legal alguna de imputar donaciones a pago de impuestos; en ningún caso se admitirá que el contribuyente pueda optar entre pagar una suma por impuesto o donarla a una institución benéfica.

Dicho en otros términos. El contribuyente donante computa todos los enriquecimientos para determinar el impuesto y deduce junto con sus gastos permisibles, las cantidades donadas a instituciones benéficas. Sobre la utilidad neta así determinada paga el impuesto respectivo. Es decir, que si ese contribuyente paga impuestos del 25%, el beneficio fiscal por el hecho de la deducción es de 25% del total donado; y para obtener ese beneficio tiene que haber hecho efectivamente una donación de 100, por lo cual, sea cual fuese el nivel de tributación, siempre será sustancialmente más alta la suma donada que el beneficio fiscal de la deducción.

Por otra parte, el monto de las donaciones deducibles para el cómputo del impuesto, está limitado por la ley al 5% de la renta neta hasta Bs. 5.000.000 y de 3% para los contribuyentes cuya renta exceda esa suma.

Queda así demostrada la falacia de estos sofismas de creencia tan generalizada: el régimen fiscal es de estímulo, no de sustitución de impuestos por contribuciones filantrópicas o caritativas. Sea cual fuere el ejemplo que se escoja, el monto de la ventaja fiscal es siempre un porcentaje de la contribución y no hay fórmula alguna que permita al contribuyente un beneficio fiscal igual o superior al de su propia contribución.

V. CONCLUSION

El examen del régimen legal de las fundaciones en Venezuela, en su doble aspecto, sustantivo: regulado por el Código Civil y fiscal, regulado por las leyes de impuesto sobre donaciones y de impuesto sobre la renta, comprueban que la materia está amplia y suficientemente regulada en nuestra legislación. Se la puede mejorar o complementar, pero no tiene base alguna la afirmación repetida con ligereza, de que sea necesario promulgar una legislación especial sobre fundaciones. Por el contrario, la materia fundacional debe ser tratada en su contexto propio legislativo: en lo sustantivo por el Código Civil; en lo fiscal por las leyes propias de la especialidad.