





ANUARIO DE DERECHO DE FUNDACIONES
2017



ANUARIO
DE DERECHO
DE FUNDACIONES
2017



ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE
FUNDACIONES



1.ª edición, 2018

Todos los derechos reservados. Queda rigurosamente prohibida la reproducción, copia o transmisión, ya sea total o parcial, de esta obra, por cualquier medio o procedimiento, incluidos la reprografía y el tratamiento informático, sin la autorización previa y por escrito de los titulares del Copyright.

© 2018, by Santiago Muñoz Machado y otros
Iustel
Portal Derecho, S. A.
www.iustel.com
Princesa, 29. 28008 Madrid

ISSN: 2172-6051
Depósito legal: M-41.656-2009

Preimpresión y producción: Dagaz Gráfica, s.l.u.
28224 Pozuelo de Alarcón (Madrid)
Printed in Spain - Impreso en España

ANUARIO DE DERECHO DE FUNDACIONES

Consejo de Redacción

SANTIAGO MUÑOZ MACHADO
JOSÉ LUIS PIÑAR MAÑAS
(Directores)

REMIGIO BENEYTO BERENGUER
ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOV
JORGE CAFFARENA LAPORTA
MIGUEL CRUZ AMORÓS
JOSÉ MIGUEL EMBID IRUJO
JORGE GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ
RAFAEL DE LORENZO GARCÍA
ADOLFO MENÉNDEZ MENÉNDEZ
JAVIER NADAL ARIÑO
ISABEL PEÑALOSA ESTEBAN
ALICIA REAL PÉREZ
ENRIQUE RÚA ALONSO
TERESA SANJURJO GONZÁLEZ



Sumario (*)

Presentación

JAVIER NADAL ARIÑO

Presidente de la Asociación Española de Fundaciones

ESTUDIOS

¿Qué sociedad queremos construir?

CARLOS ÁLVAREZ JIMÉNEZ

Miembro del Consejo de Patronos de la Asociación Española de Fundaciones

Las aplicaciones del *Blockchain* a las actividades de las fundaciones y a sus relaciones con la Administración Pública

EFRÉN DÍAZ DÍAZ

Abogado Asociado Senior del Bufete Mas y Calvet

Especialista en Derecho Administrativo y Geoespacial

FERNANDO MORENO CEA

Abogado; miembro del Consejo Asesor de la Asociación Española de Fundaciones

Régimen jurídico de las fundaciones públicas en la Ley de Contratos del Sector Público (Ley 9/2017)

ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOV

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Rey Juan Carlos

La larga marcha de la fiscalidad de las becas para la realización de estudios

MIGUEL CRUZ AMORÓS

Abogado; ex Inspector de Hacienda del Estado; miembro del Consejo Asesor de la Asociación Española de Fundaciones

(*) El índice general se incluye al final de la obra.

Las delegaciones de fundaciones extranjeras como «sujetos» del régimen fiscal especial de las entidades sin fin de lucro

MANUEL J. CAAMAÑO RIAL

T.A.G., rama jurídica. Abogado

La reforma fiscal en Estados Unidos y su impacto en las entidades sin ánimo de lucro

CARLOS CONCHA CARBALLIDO

Socio de PwC Tax&Legal Services, Nueva York

CRÓNICA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Andalucía. Novedades en materia de fundaciones, tercer sector y cooperación al desarrollo

MANUEL RODRÍGUEZ PORTUGUÉS

Profesor Titular de Universidad

Universidad de Córdoba

Fundaciones en Castilla-La Mancha

JOSÉ ANTONIO MORENO MOLINA

Catedrático de Derecho Administrativo

Universidad de Castilla-la Mancha

Agujas en el pajar de Castilla y León

MERCEDES FUERTES

Catedrática de Derecho Administrativo

Facultad de Derecho

Universidad de León

Delimitación pionera del criterio patrimonial de adscripción de las fundaciones al sector público y nuevas obligaciones de transparencia

JOAQUÍN TORNOS MAS

Catedrático de Derecho Administrativo

Universidad de Barcelona

MAR MARTÍNEZ MARTÍNEZ

Profesora asociada de Derecho Administrativo

Universidad de Barcelona

Las fundaciones en Extremadura durante 2017: participación administrativa y gestión de la inversión pública en programas de interés general

ENRIQUE HERNÁNDEZ DIEZ

Universidad de Extremadura

Las fundaciones en la Región de Murcia

PILAR JUANA GARCÍA SAURA

Departamento de Derecho Administrativo

Universidad de Murcia

Las fundaciones en la Comunidad Foral de Navarra

MARTÍN MARÍA RAZQUIN LIZARRAGA

Catedrático de Derecho Administrativo

Universidad Pública de Navarra

El Derecho de Fundaciones en la Comunidad Autónoma del País Vasco

EDORTA COBREROS MENDAZONA

Catedrático de Derecho Administrativo

Universidad del País Vasco (UPV/EHU)

CRÓNICA DE LA UNIÓN EUROPA

Más espacio para la filantropía europea

OONAGH B. BREEN

Profesora de Derecho UCD Sutherland School of Law I Belfield I Dublín 4

CRÓNICA DE IBEROAMÉRICA

Filantrópia institucional en Chile: fortalezas y desafíos para su fortalecimiento

MAGDALENA ANINAT

Directora Fundadora del Centro de Filantrópia e Inversiones Sociales

Universidad Adolfo Ibáñez, Chile

RESEÑA DE JURISPRUDENCIA

Jurisprudencia sobre fundaciones

MARÍA NATALIA MATO PACÍN

Doctora en Derecho. Profesora Ayudante de Derecho Civil
Universidad Carlos III de Madrid

Presentación

Un año más me complace presentar un nuevo número del Anuario de Derecho de Fundaciones, el correspondiente a 2017 que, como en ocasiones anteriores, recoge trabajos de gran interés para el sector fundacional. Como ha sucedido a lo largo de los nueve años transcurridos desde la publicación del primer número, los temas tratados, su enfoque y los autores que participan en él, hacen que esta publicación sea ya un referente doctrinal en lo que al Derecho de Fundaciones se refiere. Y no sólo por los análisis jurídicos de cuestiones candentes de la regulación fundacional, sino por la orientación cada vez más pluridisciplinar que sus páginas contienen, reflejo de la riqueza social que las fundaciones representan en nuestro país y en los de nuestro entorno.

Con el Anuario de Derecho de Fundaciones, así como con otras publicaciones y estudios sobre el sector fundacional, la Asociación Española de Fundaciones quiere contribuir a generar conocimiento sobre lo que las fundaciones son y quieren ser, así como sobre su contribución al bienestar social. Más conocimiento se traduce en una mayor y mejor percepción de un sector relevante tanto en el plano social como en el económico; más conocimiento genera más confianza.

Esta publicación periódica no sería posible sin la contribución generosa de sus autores, pero también de entidades decididamente comprometidas con la defensa y el fortalecimiento de nuestro sector, como la Fundación Bancaria La Caixa que ha hecho y hace posible, un año más, que el Anuario vea la luz. Y tampoco sería posible sin la valiosa, experimentada y autorizada aportación de sus codirectores, los profesores Santiago Muñoz Machado y José Luis Piñar Mañas, los miembros del consejo de redacción y de la profesionalidad de la editorial Iustel. A todos ellos, gracias, de nuevo, por su participación en este proyecto.

En este número se tratan cuestiones tradicionales de la regulación que afectan al sector fundacional, como la normativa de contratación pública, que ha sufrido una importante reforma, lo que hace necesario un nuevo análisis desde la perspectiva sectorial. También las crónicas autonómicas reflejan la evolución de una normativa cada vez más prolífica en lo que se refiere al sec-

tor fundacional y al tercer sector en general. Junto a temas «clásicos» aparecen materias especialmente novedosas, no sólo en relación con el entorno de las fundaciones sino también de las organizaciones y las personas, como la irrupción de *blockchain* y el impacto —esperemos que en términos de oportunidad— que esta tecnología puede tener en el desempeño de las fundaciones y en el cumplimiento de sus obligaciones legales.

Pero si hay algo que puede llamar la atención del lector, profano o experto, es la relevancia que en este número adquiere el análisis de cuestiones que trascienden el ámbito doméstico de las fundaciones. Me refiero a los trabajos sobre el régimen fiscal de las delegaciones de fundaciones extranjeras en nuestro país, el artículo sobre el alcance que la reforma fiscal estadounidense puede tener en la fiscalidad de la filantropía y las entidades no lucrativas en aquel país y, por ende, el influjo que ello pueda tener en otros ordenamientos, y, de forma especial, el análisis de la profesora Oonagh Breen. También el trabajo de Miguel Cruz sobre cuestiones aún no resueltas en torno a la fiscalidad de las becas para cursar estudios, particularmente en el extranjero, pone de manifiesto que el entorno regulador de las fundaciones es también global, pues muchos de sus problemas son intrínsecos a su cada vez más amplio ámbito de actuación.

El estudio de Oonagh Breen, ya conocido por el sector, pero cuya publicación en español incrementará su difusión, identifica y muestra con detalle las barreras que las fundaciones y las organizaciones filantrópicas encuentran a nivel doméstico en distintos ámbitos geográficos y en su actividad transfronteriza, así como la influencia de la regulación y del *soft law* internacional en la normativa de las entidades sin fin de lucro y sus donantes. Desde la asociación, consideramos que este es uno de los ámbitos en los que es necesario realizar un intenso trabajo de análisis y de sensibilización sobre su significado y sus consecuencias. Se puede concluir de este informe, que es coincidente con otros emitidos por instituciones académicas y no académicas, como la Agencia Europea de Derechos Fundamentales, el Consejo de Europa o el Parlamento Europeo, que la restricción del espacio de la sociedad civil no es algo puntual o aislado, sino que se está convirtiendo en «tendencia». Por ello, desde el sector reivindicamos la necesidad de enfrentarnos con argumentos y razones a esas barreras, a veces difusas y, sobre todo, en la gran mayoría de los casos, no justificadas. Cabría decir, en conclusión y de una forma simple y llana, que donde la filantropía no encuentre barreras, no las pongamos y dejemos que se desarrolle en toda su potencialidad. Para ello trabajamos desde las organizaciones representativas del sector fundacional, del tercer sector y de la sociedad civil.

Me gustaría concluir esta presentación agradeciendo a todos los autores sus magníficas aportaciones. Por su calidad, pero también por la perseverancia que ponen cada año, debo hacer un doble agradecimiento a los autores de las crónicas autonómicas y de la crónica de jurisprudencia e incluso a algún otro autor que también lo ha sido de números anteriores. Y termino con un agradecimiento especial a quien me ha precedido en la presidencia de la Asociación Española de Fundaciones, a Carlos Álvarez, que con su generosidad y compromiso inquebrantables nos trae cada año a estas páginas sus valiosas y autorizadas reflexiones, tan necesarias, sobre la sociedad que queremos construir.

A todos, gracias.

Javier NADAL ARIÑO
Presidente de la Asociación Española de Fundaciones



ESTUDIOS



¿Qué sociedad queremos construir?

Carlos Álvarez Jiménez

Miembro del Consejo de Patronos de la Asociación Española de Fundaciones

SUMARIO: I. EL ENTORNO.—II. ALCANCE DEL COMPROMISO.—III. SOCIEDAD CIVIL.—IV. CONDICIONAMIENTOS PERSONALES.—V. DIGNIDAD DE LA PERSONA.—VI. LIBERTAD.—VII. MODELO DE SOCIEDAD.—VIII. ÁMBITO DE REFLEXIÓN.—IX. POLÍTICAS A DESARROLLAR.—X. RESUMEN.

Buenas tardes y muchas gracias por su presencia.

Cuando me propusieron impartir una conferencia en esta docta casa, honor que agradezco al permitirme hablar de nuevo en el Ateneo, indiqué que quería desarrollar un tema esencial para mí, referido a algo sobre lo que deseo profundizar y buscar respuestas.

Creo que no soy pesimista si digo que vivimos, y eso me preocupa, en un mundo «desnortado», tal vez por crisis de valores y carencia de líderes. Ante tal situación, algo debemos hacer; y ese algo es el tema de mi conferencia. Buscando su título pensé en ¿Qué sociedad queremos?, pero me pareció que cabía interpretarlo como ¿En qué sociedad quiero vivir? o ¿Qué sociedad deseo?

Mi objetivo es reflexionar sobre «la sociedad que queremos construir con la participación de todos». El enfoque es proactivo ya que se trata de decidir qué sociedad pretendemos y qué estamos dispuestos a hacer y a dar para conseguirla. Exige análisis y compromiso. La materia es extensa y por ello algunos aspectos los ampliaré en el coloquio.

El objetivo es exigente para todos y cada uno de nosotros. Comprendo que a estas conferencias se acude a escuchar algo interesante y enriquecedor, pero no a que nos compliquen la vida; también puede pensarse que me muevo en la utopía ya que —*a priori*— poco podemos hacer. Lo cierto es que, si no soñamos en grande, si no ponemos pasión y si no actuamos, no mejoraremos.

Alguien me dijo que este tema es el desafío de la juventud. He meditado sobre ello y creo que nos concierne a todos; la situación afecta a la totalidad

de la ciudadanía, que debe ser beligerante. Los mayores de 65 años (el 20% de la población) que nos beneficiaremos menos tiempo de lo realizado, somos responsables de nuestro legado a las siguientes generaciones. A los jóvenes hay que animarlos a comprometerse ya que si se entusiasman pueden cambiar muchas cosas.

Cuando empecé a trabajar sobre ello lo hice con la intención de ser «neutral», no dando mis opiniones sobre la sociedad que deseo; cada uno tiene su proyecto de vida y mi objetivo no es cambiarlo. Lo cierto es que no voy a ser totalmente imparcial, pues algunas críticas y análisis reflejan mis criterios, posiblemente no acertados.

En esta sala veo a personas que ya me han escuchado en alguna otra oportunidad; aprovecho para agradecer su confianza y anticipo que diré algunas cosas que les sonarán. Aunque es la primera vez que desarrollo esta materia, para ser coherente tengo que basarme en los valores que defiendo y asumo, a los que me he referido en otras ocasiones.

La duración de esta intervención será de 50 minutos y la comienzo por la conclusión: «una actitud responsable, ante nosotros mismos y ante la sociedad, exige que profundicemos en el estudio serio y riguroso de sus problemas y, a partir de nuestros principios, les demos solución».

I. El entorno

Antes de precisar qué queremos, debemos realizar el diagnóstico del entorno. Es difícil, ya que habitamos en un mundo cambiante a diferentes ritmos; muy acelerado en lo tecnológico, en las comunicaciones y en la información (confío sea para bien y no para quitarnos intimidad) pero menos en lo sociológico y en el comportamiento de las personas.

No es fácil decidir hacia dónde queremos ir ya que nos desorienta estar en una sociedad configurada más en función de la economía y de la política que de la persona, dominada por el cortoplacismo y la finitud, y en la que se han difuminado conceptos como la transcendencia y la espiritualidad.

Nos predicen que los trabajos a realizar dentro de 20 años no se han inventado todavía. Este y otros augurios tenemos que valorarlos con serenidad. Cuando nací, residíamos en España 26 millones de personas, ahora 46; la mitad de la población activa era agraria, ahora solo el 6%. Lo hemos asimilado y vivimos mejor.

La sociedad ha devenido en compleja hasta para quienes se dedican a su análisis. Para los aficionados, entre los que me encuentro, el afirmar que po-

demos actuar sobre ella puede calificarse como temeridad. Lo acepto, aunque lo contrario —inhibirnos— es pasotismo o indiferencia.

Afrontarlo exige acenderar nuestro pensamiento eliminando lo accidental para conocernos mejor —el Gnóthi seautón de los griegos— desarrollarnos, tener ideas y proyectarlas socialmente. A veces hemos caído en la trampa de asumir modas que se convierten en dogmas, o admitir opiniones que nos alejan de la verdad.

Para acertar debemos cultivar nuestro sentido analítico y crítico, profundizar en las causas, formarnos adecuadamente y dialogar con lealtad, configurando así principios sólidos y fundamentados, no exentos de rebeldía e inconformismo, para ser nosotros mismos y no dejarnos arrastrar por lo convencional. Se trata de ver lo «invisible»: las cosas como realmente son.

Si nuestro razonamiento no está presidido por la integralidad —una visión del entorno en la que para formular un juicio o decisión se tienen en cuenta todos los valores y circunstancias que confluyen— incurriremos en la superficialidad.

La información de cualquier naturaleza que recibimos está, a veces, al servicio de intereses ocultos o maquillados para inducirnos al error, provocarnos emociones o conseguir nuestro apoyo. Las redes sociales difunden en ocasiones hechos falsos. No es posible atinar sin contar con un «mapa» fiable, ello requiere desbrozar cuanto nos llega, averiguar la auténtica realidad y perseguir el interés general.

La comunicación masiva, que mezcla opinión con noticias no contrastadas y se fundamenta en lo verosímil, nos desborda y falsea los hechos. La prensa, radio y televisión transmiten información con frecuencia basada en rumores y falacias. Solo debemos dar crédito a la veraz, que emana de fuentes rigurosas y de confianza.

Fruto de la participación compulsiva en las redes sociales, los temas candentes generan una torre de Babel hasta convertir cualquier acontecimiento en un «asunto del momento» de corta duración. Hoy una mentira se propaga con mayor velocidad y más difusión que en ningún otro tiempo.

Esto ha contribuido a acuñar el concepto «posverdad». Al no contar todavía con una definición de la Real Academia Española, asumo la de Oxford: «los hechos objetivos influyen menos a la hora de modelar la opinión pública que los llamamientos a la emoción y a la creencia personal».

Nos movemos más en el mundo de las sensaciones primitivas que en la realidad. La posverdad apela a los deseos de las personas, adultera la verdad y

engaña. No se pueden anteponer las emociones y sentimientos manipulados a los hechos y a la razón.

Pudiera pensarse que antes de esta época estábamos en la de la «verdad», cuando la mentira y el relativismo siempre existieron, al igual que los totalitarismos y populismos. La mentira está ahora más «organizada» y globalizada, por lo que hay mayor riesgo de ser intoxicados pues somos más vulnerables, al tiempo que nos convierte en desconfiados y, paradójicamente, más permisivos con los engaños de los políticos.

Hoy cala más la noticia anónima, inculta y falsificada, que la información rigurosa, verificada y responsable que busca la verdad y se mueve en el pensamiento abstracto/complejo. La primera suele ser más atractiva y muchos comunicadores se apuntan a ella potenciando lo irrelevante. Una persona puede ser influyente generando mensajes de 140 caracteres (hoy hasta 280) sin formular una idea profunda, ni realizar actos que avalen una ejecutoria.

Este entorno ha facilitado la extensión de los populismos que, con sus frases hechas, simplificación de las ideas y quimeras, han prosperado en una sociedad poco crítica. Les resulta fácil la fabricación de falsedades que, revestidas de ropajes emocionales, hacen que suenen como verdades.

Por ello, al discurrir sobre la sociedad que queremos construir, tenemos que posicionarnos sobre la autenticidad, el rigor y la verdad, que cohesionan y deben orientar la convivencia y las conductas.

En una época de titulares y frases hechas, es difícil sustraernos a ellos, elaborar juicios rigurosos y transmitirlos de forma precisa, más aún cuando se ataca inquisitorialmente y se descalifica a quienes se manifiestan en contra de las tesis dominantes.

Podemos estar honestamente equivocados, pero no ser reos de las mentiras de los demás o tergiversar los hechos. A veces es suficiente con llamar a las cosas por su nombre y no decir lo políticamente correcto.

Es inmodestia considerar que tenemos «la verdad», cuando solo es nuestra verdad. No somos poseedores de ella, pero nos diferencia el tesón con el que la buscamos. Tenemos que referenciarnos a ciertos principios que no sean una elaboración propia sino fruto de la experiencia de muchos, o caminaremos sin rumbo y con reglas inconsistentes.

II. Alcance del compromiso

Aunque aspiremos a la Arcadia debemos marcarnos objetivos alcanzables. Si recapacitamos sobre dónde estamos y a dónde queremos llegar, y nos unimos y actuamos con entusiasmo, tenemos más fuerza de la que creemos. Todos podemos aportar algún grano de arena para mejorar nuestro entorno inmediato, pero sin olvidarnos de nuestro país, de Europa y de un mundo en el que todo está relacionado. Hay muchos problemas que resolver y tenemos posibilidad de dar soluciones.

Lo peor es caer en el desánimo por sentirnos impotentes, al pensar que esto no está al alcance de nuestras posibilidades. Si a alguien le proponemos que se coma un buey es probable que diga que eso es imposible; y sin embargo puede hacerse si se divide en filetes y se comen tres o cuatro cada día.

Todos formamos parte de varios grupos sociales en los que tenemos capacidad de influencia o creamos opinión si estamos convencidos y entusiasmados. Son la familia, la escuela, la universidad, la empresa, las asociaciones, etcétera.

Al fijar los objetivos hemos de tener en cuenta factores político-sociales y económicos, pues se requieren recursos materiales para alcanzarlos. Vivimos en la inmediatez y ambicionamos recoger los frutos rápidamente; mejorar la sociedad es lento, lo importante es sembrar y ya se recolectará. Hemos de hacerlo desde la apertura, la escucha y el diálogo.

Los pesimistas deben preguntarse si se consideran menos capacitados que muchos de quienes ocupan sus escaños de las Cortes. Si como creo, se valoran más, ya tienen un argumento para la acción, pues aquello que no hagamos nosotros lo harán otros. En tertulias y redes sociales todos opinamos sobre asuntos sociales; se trata de hacerlo de forma ponderada, responsable y comprometida.

No es necesario replantearse todo, pues se ha avanzado notablemente y hay hitos casi inamovibles, así:

- Buscar el bien común y la solidaridad.
- Tener objetivos dentro de la ética y la legalidad.
- Permitir a la persona disfrutar de los derechos universales, desterrando la discriminación.
- Revalorizar al ser humano con un humanismo que le desarrolle intelectual y materialmente.

III. Sociedad civil

Un grupo organizado, con fines de interés general, generosidad y entusiasmo, consigue resultados. Ello ocurre cuando la ciudadanía despierta del letargo, el conformismo y la desmotivación. La sociedad civil en España —un testimonio de libertad— a través de asociaciones y fundaciones —cauce de la filantropía— realiza una gran labor, por lo que si desapareciesen se produciría un considerable retroceso social.

Ante las demandas de los ciudadanos, la sociedad civil puede dar respuestas con agilidad y hechos y no solo con palabras, y convertirse en un factor de progreso, transformador y dinamizador. Se trata de fortalecerla. En los países bien vertebrados, donde se reconoce el principio de subsidiariedad, es respetada por su influencia y por actuar coherentemente.

Una sociedad civil sólida y crítica no está enfrentada al Estado, sino que lo complementa y contribuye a que se considere más a los ciudadanos. Además, debe enviar un mensaje esperanzador, dentro del realismo. El de algunos políticos, sobre todo si están en la oposición, es pesimista, negativo y generador de tristeza.

IV. Condicionamientos personales

La sociedad que deseemos construir depende de nuestras circunstancias personales; somos fruto de nuestra familia, país de nacimiento, religión, educación, etc.

Las diferencias entre los ciudadanos de los distintos países dan lugar a numerosos tipos de sociedad; aunque en lo externo —lo vinculado al consumo— se ha producido un acercamiento, no debemos engañarnos. En la práctica cada uno sentimos afinidad o rechazo hacia los testimonios de otras personas o instituciones.

Nuestra línea de pensamiento es fruto de unos valores/principios interdependientes, y debemos actuar coherentemente con ellos y no aplicarlos caprichosamente. Me centraré en dos: dignidad de la persona y libertad, ya que según los asumamos serán nuestras decisiones.

V. Dignidad de la persona

Debemos optar sobre dónde colocamos a la persona desde una concepción y valoración integral y actuar en consecuencia. Los diversos partidos

políticos tienen plurales criterios a este respecto. Cuando reconocemos la dignidad de la persona, la respetamos y actuamos con tolerancia, justicia e igualdad.

Si damos prelación a la persona, profundizaremos en sus aspiraciones y cuidaremos su desarrollo, potenciando lo que es esencial, sus derechos naturales y su inteligencia, ya que según Aristóteles la sabiduría contribuye a su felicidad (eudaimonia).

VI. Libertad

La mayoría reclamamos libertad para labrar nuestro futuro y elegir los valores por los que nos regimos. El libre albedrío posibilita buscar la verdad y decidir destino. Si no se reconoce, la persona no responde de sus actos, que estarían determinados por la sociedad, sin poder optar entre el bien y el mal.

A la persona libre se le puede exigir responsabilidades. La libertad intelectual nos capacita para juzgar, decidir y desarrollar ideas abstractas como: soberanía, nación, democracia, justicia, igualdad, derechos, felicidad, etc.

La libertad, que nunca es absoluta pues los derechos se autolimitan y está condicionada por los criterios éticos y el comportamiento cívico, no puede restringirse a disfrutar de las libertades políticas básicas, necesarias pero insuficientes. Hay normativa que, sin justificación, coarta la verdadera libertad, al igual que algunos fenómenos sociales como la inseguridad, el terrorismo y la intolerancia. Lo mismo ocurre con los abusos de quienes detentan poder. A veces nosotros mismos la constreñimos al imponernos servidumbres innecesarias.

Tampoco puede identificarse con la libertad de expresión, que es solo una parte de la libertad total, aunque debe protegerse cuando se trata de manifestar ideas propias, pero carece de justificación si solo se traduce en hacer un daño gratuito. El ejercer un derecho no puede convertirnos en seres perversos.

La sociedad es más libre cuando somos más personas (nos alejamos de lo irracional), potenciamos la capacidad de conceptualizar inspirada por principios y, fruto del saber, desarrollamos un lenguaje que permite construcciones «lógicas y complejas», que fundamentan proyectos a largo plazo. Los seres primitivos se relacionaban con palabras «concretas» (casa, comida, frío, etc.) que producían pensamientos elementales.

Para conseguirlo necesitamos formación, a esto no contribuye el sustituir la lectura —incita a pensar e imaginar— por la televisión, tablet, móvil y

redes sociales —inducen a ver y reducen las posibilidades de desarrollo personal—. Los elementos fáciles de asimilar no potencian el sentido crítico y no nos hacen más libres. Los avances sociales se producen desde el conocimiento y la creatividad.

Hay propensión a coartar el pluralismo y la libertad, a implantar el pensamiento único y la homogeneización de las conciencias. Existen grupos excluyentes y dogmáticos que tratan de imponer un modelo ideológico y de sociedad.

Debemos tener criterios sobre los límites de la libertad y de la igualdad. No basta con pregonarlas, ni decir que todos somos iguales (cuando somos diferentes). Lo exigible es ser iguales ante la ley y contar con las mismas oportunidades en la educación/formación que posibiliten el perfeccionamiento de la persona, aunque al final cada uno acaba en un sitio diferente.

Nada justifica que existan desigualdades radicalmente injustas entre países, grupos sociales y personas. En Europa se han reducido, pero la situación es mejorable. Hay que buscar la convergencia de las sociedades ya que, por no ser sensibles a los problemas de otros países, ahora nos inquieta la inmigración.

VII. Modelo de sociedad

Tenemos que optar por un modelo de sociedad. Simplificando al máximo, nos movemos entre: mucho Estado, poca sociedad civil y menos libertad (colectivismo) o, en sentido contrario: mínimo Estado, fuerte sociedad civil y bastante libertad (liberalismo). Unos ponen el énfasis en la centralidad de la persona y otros en la del Estado.

Entre ambos está la sociedad del bienestar, fruto de la conjunción de los intereses del Estado y los de la sociedad civil, de la que todos los ciudadanos libres y responsables formamos parte, para desarrollar un proyecto solidario y colectivo.

En España existen diferentes posiciones. Este año se han producido declaraciones contrapuestas en relación con la generosa donación de Amancio Ortega a hospitales españoles. Se ha cuestionado que las personas y la sociedad civil puedan contribuir a fines de interés general, constatándose así un sectarismo tan ignorante como peligroso.

No es fácil el equilibrio entre libertad y solidaridad. La libertad es atributo de la dignidad de la persona, que por naturaleza es solidaria y contribuye a la mejora de la sociedad; pero no podemos desconocer que la justicia social y la lucha contra la exclusión requieren de la participación del Estado.

Los factores económicos condicionan las políticas al ser los medios limitados y hay que optar —en terminología de Samuelson— entre cañones y mantequilla. Por ello debe estar presente la economía moral que incorpora ética, equidad, justicia, solidaridad y bien común.

Ello requiere que converjan la gestión económica (crea riqueza), la acción política (busca la justicia) y el sentir de la sociedad civil (aporta solidaridad). Hay que reconducir nuestra mirada, hoy obsesivamente fija en la política, y dirigirla hacia la persona y la sociedad.

El comunismo ha decaído al no dar respuestas a estos problemas ya que la planificación y la economía centralizada fueron una mala iniciativa y, donde permanecen, su estado es deplorable. Ahora vuelve aemerger el populismo que está presente en países desarrollados y atrasados, con máscaras diferentes (izquierdismo o derechismo extremos).

El populismo es demagogia y defiende políticas irresponsables que venden un mundo irreal que sacrifica el futuro a cambio de unas efímeras mejoras de presente, agravando los problemas de los pueblos afectados. Suele ir acompañado de nacionalismo y racismo, que apelan a instintos primitivos y egoístas, así como de la destrucción del sistema establecido y de los valores tradicionales.

Quienes vivimos en una economía social de mercado, también llamada de empresa, la hemos visto evolucionar y debemos contribuir a que lo haga en la buena dirección, por ser las empresas un actor esencial en nuestra sociedad. ¿Qué podemos esperar de ellas más allá de la creación de riqueza y distribución de bienes y servicios? Una empresa es un «ciudadano» que debe comportarse, lo mismo que las personas, solidaria y pacíficamente en su relación con los demás.

Las empresas mercantiles y de economía social deben gestionar mejor, ser competitivas y crear más puestos de trabajo. Además, pueden ser una escuela de compartir, de transparencia, de participación, de valores, de cooperación y de compromiso cívico; si actúan con ética, respetan los derechos y no son cortoplacistas, su actuación será fructífera para la comunidad.

Todos estamos vinculados a una o varias entidades públicas o privadas, mercantiles o solidarias, y debemos aportar ideas sobre cómo deben funcionar y trabajar para mejorarlas. No podemos quejarnos y no tratar de perfeccionarlas.

VIII. Ámbito de reflexión

Planteada la necesidad de mejorar la sociedad. ¿Qué ámbito espacial debe preocuparnos? No se trata de arreglar el mundo, pero si ignoramos la interrelación global, podemos errar en las políticas nacionales, por ello debemos comprometernos con todo cuanto pueda afectarnos.

—*La globalización*: se ha producido un estallido de interdependencia planetaria no previsible hace 50 años. Si este impulso no es solidario puede generar rupturas en la humanidad. Esta situación no encontrará una respuesta si nos limitamos al plano económico, desconociendo el moral.

Es necesario tener una visión amplia, aunque nuestro objetivo sea más modesto; lo inmenso no debe inducirnos a ignorarlo. Mientras hay personas que solo hablan, otras se preocupan por los problemas globales y luchan para cambiar paradigmas sociales.

Es preciso posicionarse sobre cómo impulsar una cultura de la solidaridad y de acogida, favorecer foros de diálogo y promover normas que salvaguarden los derechos. La sociedad por construir tiene que ser sólida en sus principios y dinámica en sus objetivos y formas. Los habitantes de la tierra formamos parte de la «raza humana», hecho más trascendente que las fronteras, fruto del reparto de tierras entre los poderosos.

El pertenecer a la familia humana otorga una ciudadanía universal, con derechos y obligaciones que generan relaciones globales, respetando las diferencias locales —que con frecuencia sobreestiman lo accidental— siempre que no se pretendan imponer al conjunto de la sociedad.

El dilema es optar entre generosidad o egoísmo, muy presente en los nacionalismos que rechazan a los demás al buscar solo su bienestar. Debemos comprometernos en relación con la injusticia, la exclusión, la discriminación, la violencia, etc.

No podemos caer en la incoherencia de denunciar estas situaciones en nuestro país, pero ignorarlas en otros. Si queremos más justicia social, tendremos que compartir la riqueza, sin limitarnos a dar algo que no supone un esfuerzo o que nos sobra. Los españoles somos solidarios, aunque a impulsos, si bien hay muchas personas con una generosidad admirable, que en ocasiones desarrollan como voluntarios de entidades solidarias.

Los grandes principios y los derechos en que se materializan tienen alcance universal y no cabe encerrarlos dentro de unas fronteras, que los insolidarios sitúan cada vez más próximas a sus egoísmos personales.

—**Europa.** Europa es nuestra gran casa y cuanto ocurre en ella nos atañe y nos obliga a comprometernos. Fue importante en el pasado y lo es ahora como referente plurinacional cuando se sobrevalora lo económico, surgen los «ismos» (aislacionismo, proteccionismo, nacionalismo, terrorismo, populismo, etc.) y están presentes las migraciones y los refugiados. Son situaciones a las que debemos dar respuesta

A Europa la identifican los valores de nuestra civilización: raíces judeo-cristianas y grecolatinas, reconocimiento de la dignidad de la persona, libertad, tolerancia, justicia social, igualdad, imperio de la ley, humanismo, bien común, ética, solidaridad, democracia parlamentaria, defensa de los derechos humanos, economía abierta y estado del bienestar.

En definitiva, una sociedad caracterizada por el pluralismo, la autocrítica, respeto a la vida, responsabilidad cívica y búsqueda de la verdad. Es una forma de convivencia que desean otros pueblos al ofrecer mayor nivel económico, desarrollo de los ciudadanos e integración de personas, culturas y religiones. No se trata de imponer nuestro modo de convivir, pero sí de protegerlo de propuestas que lo debiliten.

Europa contribuye a la paz, democracia, modernidad y progreso de sus pueblos y está en condiciones de hacer frente a los problemas globales mejor que los países aislados. La civilización europea tiene que defenderse de quienes atacan su esencia; son los antieuropéistas, nacionalistas y populistas que no desean una Europa fuerte y unida.

Debemos preguntarnos sobre cómo queremos que sea la Unión Europea transcurridos 60 años desde su fundación. Durante décadas se ha debilitado su identidad, compatible con la diversidad nacional, por lo que debe avivar los valores que la inspiraron para originar afectos. Si es fiel a sus raíces será un germe de esperanza.

Hay que reorientar su rumbo impreciso, fruto de que sus socios tienen diferentes objetivos en función de sus intereses. Si no hay unos principios aceptados por todos, no avanzaremos. Aquí entra el problema de la cesión de soberanía. No debiera preocupar que haya un desarrollo a varias velocidades si existe un proyecto definido.

Tenemos que conocer los intereses de los demás, que pueden diferir de los nuestros y llegar a acuerdos. Esto requiere inteligencia y una actitud de encuentro y generosidad. Europa será fuerte si no pierde la memoria de su historia y mira hacia el futuro, ya que cuando ha olvidado sus fundamentos ha entrado en crisis.

Este tema recibe escasa atención de los creadores de opinión. Hay que promoverlo con la educación para potenciar sus valores, evitando mensajes contradictorios que impidan su arraigo, involucrando a las familias, docentes y agentes sociales.

—**España.** Me he referido al entorno, sociedad civil, valores y modelo de sociedad. Ahora reflexionaré sobre algunas políticas a desarrollar en nuestro país. Lo primordial es habituarnos a analizar y actuar.

Para conocer nuestro contexto, es útil saber qué pensamos los españoles. Existe un estudio de la Fundación BBVA realizado en 10 países de la Unión, sobre: «Valores políticos-económicos y la crisis económica», que ayuda a conocernos y a compararnos:

—Pertenencia a alguna asociación: en la U.E.: 42,5%; en España el 29,4%.

—Responsabilidad del Estado para asegurar un nivel de vida digno: en la U.E.: 54,5%; en España: el 74,1%.

—Responsabilidad de la persona para asegurar su nivel de vida: en la U.E.: 40,8%; en España: el 23,6%.

—Preferencia por un alto estado del bienestar: en la U.E.: 66,2%; en España: el 80,5%.

—Valoración del esfuerzo para obtener mayores ingresos: en la U.E.: 59,5%; en España: el 41,5%.

—Apoyo a los ajustes para hacer frente a la crisis: en la U.E.: 38,5%; en España: el 20,8%.

Sin matizar: los españoles deseamos, más que otros europeos, que el Estado resuelva nuestros asuntos, pero somos menos propicios al esfuerzo y al asociacionismo.

Los medios de que dispongamos nos condicionan, ya que hay que costear las políticas. Sin profundizar sobre los impuestos directos, indirectos y tasas, que las financian, parece lógico que los impuestos sufraguen los servicios que llegan a todos los ciudadanos y las tasas los que disfrutan solo una parte (es difícil aceptar que mayores sin formación ni pensión, subvencionen a jubilados y universitarios con altos ingresos).

No podemos ignorar el fraude fiscal y la economía sumergida, que osculizan un sistema impositivo justo, ya que la carga tributaria recae sobre quienes no pueden evadirse de ella.

Estamos ante un dilema de solidaridad ¿queremos ser más o menos generosos? ¿hacia qué áreas orientamos nuestras contribuciones?

IX. Políticas a desarrollar

Recibimos numerosos servicios del Estado: defensa, justicia, comunicaciones, relaciones exteriores, seguridad, prestaciones sociales, etc. No es posible analizar todos y solo me referiré a algunos.

—*Educación*: no es casualidad que empiece por ella. Es el factor más determinante para el bienestar de la sociedad (aunque entre las preocupaciones de los españoles ocupa el puesto número 13). Hay consenso en conseguir una buena educación/ formación, pero no en su contenido. Es una materia conflictiva y lugar de choque de ideologías cuando los políticos la utilizan para difundir sus ideas, conocedores de su trascendencia.

En lo referente a la enseñanza básica, obligatoria y gratuita, según los informes PISA la situación de España es mala, lo que es preocupante, más aún dada la diferencia de resultados entre las autonomías. Las leyes educativas han contribuido a deteriorarla y los estudiantes llegan a la universidad con una preparación deficiente.

Las causas están en los planes de estudios, la disminución de los horarios lectivos y la menor disposición de los estudiantes al esfuerzo, al vivir en una sociedad orientada al hedonismo y a la comodidad (no rechazable siempre que el tiempo ganado se destine al desarrollo personal).

El deterioro del respeto a los profesores, la violencia entre los alumnos, el consumo de drogas, etc., ofrecen un panorama preocupante que se traduce en la mayor tasa de fracaso de la Unión Europea.

El derecho a la educación está reconocido por la Constitución, así como el de los padres para que sus hijos reciban la formación religiosa y moral que esté de acuerdo con sus propias convicciones. Aquí no hay igualdad de oportunidades: los colegios son públicos, concertados o privados, con precios desiguales y ello es un freno a la libre elección.

Hace tiempo se trató del «cheque escolar» proporcionado por el Estado para que el alumno realizase su formación en el centro que pretendiera; hoy no se habla de ello y se ponen dificultades a los centros concertados. Consecuencia: hay colegios en los que la mitad de los alumnos son inmigrantes y en otros hay muy pocos, lo que no contribuye a la igualdad e integración.

Si miramos a la Universidad, no puede aspirarse a que todos los estudiantes acudan a ella al no haber empleo cualificado para tantos titulados (el 18% abandonan los estudios) cuando el número de universitarios españoles es superior a la media europea, confirmándose así la necesidad de potenciar la

formación profesional. Hay que garantizar que ningún talento se malogre por falta de medios (la solución es un buen programa de becas).

La transferencia de la educación a la CC.AA. ha producido un número excesivo de Universidades con escasa calidad, que se evidencia en las clasificaciones internacionales, baja valoración por los alumnos y mediocre nivel medio de los egresados (aunque se dice, algunos discrepan, que son los mejor formados de nuestra historia). Según las Autonomías hay diferencias de costes de matrículas y las fórmulas endogámicas para incorporar profesores no contribuyen a la excelencia.

La Universidad en su origen desarrolló la cultura y el conocimiento y configuró un pensamiento sobre un soporte espiritual —el cristianismo— y una lengua común —el latín— siendo los conocimientos universales y los profesores se formaban en toda Europa. Hoy estamos globalizados, pero el conocimiento que se imparte, muy frecuentemente es local.

Hay que mejorar la investigación y la formación integral. Se reclama capacitación en función de las necesidades de la empresa y al tiempo se dice que los jóvenes de hoy van a desarrollar trabajos que todavía no existen. La Universidad puede desorientarse y la ideología política no resuelve la cuestión si la convierte en foro de proselitismo (el equipo rectoral es de derechas o de izquierdas). Hay buenos profesores que creen en su labor y luchan, pero otros han abandonado la Universidad.

La Universidad debe forjar personas con valores, deseosas de saber, de formarse continuamente y abiertas al conocimiento; así cumplirá su misión, que en su inicio era ser una comunidad de Maestro y discípulos en busca de la verdad desde la libertad. Es importante la atención a las humanidades, que pierden importancia cuando se defiende una Universidad utilitaria.

El sistema educativo es fruto de la sociedad y un reflejo de sus defectos y virtudes, a los que coadyuva. Si falta el rigor, los principios están difuminados y no existe respeto a los demás, difícilmente podemos lograr una buena Universidad. Se ha dicho, me cuesta creerlo, que la culpa de sus males es de quienes llevan décadas planificando la ignorancia sistemática y la rebelión contra toda excelencia.

Según Cicerón en «Pro Arquia»: «las letras —un saber ennoblecido por un ideal moral— le ofrecen al hombre la oportunidad de ser un *homo humanus*, de alcanzar en sí el ideal de la cultura humana, la *humanitas*, en la que destaca la importancia de la cultura humanista en aras de lograr la formación integral del hombre, tanto en su dimensión intelectual (*paideia*) como moral (*philanthropia*), logrando que el saber haga mejor al hombre, que alcanza la

plenitud de su humanidad y su modelación ética». Reflexionemos sobre si vamos en la buena dirección, si se educa en valores permanentes y si se consigue un desarrollo integral, pues sin buena educación no hay desarrollo, ni progreso, ni igualdad.

—**Sanidad:** es un servicio que con carácter general tiene una aceptable calidad, aunque todos deseamos una sanidad perfecta por estar en juego nuestra salud o vida. Una sanidad buena es muy cara y la muy buena, que dejaría satisfechos a todos, tiene unos costes que ningún país puede soportar.

Por su alcance casi universal y amplia cobertura se financia con impuestos. La española subsiste con médicos mal retribuidos y porque diez millones de ciudadanos acuden a la sanidad privada, lo que les representa un doble coste (más de 7.000 millones de euros al año). El hecho de que esté transferida a las CC.AA. provoca descoordinación, desigualdades y mayores costes.

También soporta carga ideológica pues algunos consideran que la sanidad pública debe ser dispensada por funcionarios y otros defienden que lo imprescindible es garantizar la calidad y la libertad de elección, con independencia del prestador.

¿Procede el copago? Desde su implantación en la prestación farmacéutica se han reducido costes, dado que existía un mal uso de los medicamentos. Se critica que no es social, pero las alternativas son o más impuestos o reducir otras ayudas.

—**Pensiones:** son una de las grandes prestaciones sociales. Periódicamente se alude a ellas por su transcendencia y por la falta de determinación política para solucionar sus dificultades y facilitar información veraz a los ciudadanos.

Debemos decidir si queremos un Estado ultra-protector (hay que satisfacer muchos impuestos o cotizaciones) o preferimos resolver directamente parte de nuestras necesidades (tendremos que pagar los costes de las que asumamos). Un exceso de estado del bienestar desincentiva a los ciudadanos y perjudica el funcionamiento de la sociedad.

Esta es una decisión no solo económica sino también política pues puede significar dar un gran poder al Estado sobre parte de nuestra vida (con inevitables efectos expansivos) no respetando el principio de subsidiariedad.

El Pacto de Toledo, vigente desde el año 1995, es fruto de tomar conciencia de que existen problemas; se han adoptado medidas tímidas y parciales que retrasan la solución definitiva, crean inquietud e incertidumbre; la

falta de información frena que los trabajadores exploren otras vías para complementar las pensiones públicas.

Existen algunos mitos como que la protección social de los países nórdicos es mejor que la española, tan sólo verdad en parte, pues no es cierto en relación con la sanidad y las pensiones.

Si atendemos a cuanto representa en España el importe de la pensión sobre el último salario (la llamada tasa de sustitución), hace quince años, quien se jubilaba con un salario medio, había trabajado y cotizado 35 años, podía percibir una pensión líquida mensual similar a su salario; en 2013 era del 81,9%, la segunda más elevada de Europa. En Dinamarca era del 53,7% y la media de la Unión Europea del 45,7%.

El pensionista español en 2013 recibía 1,44 euros por cada euro cotizado y el de Suecia, un euro por 1,28 cotizados. Todos los países están adoptando medidas y es posible que dentro de dos décadas la jubilación sea a los 75 años.

Las causas de nuestras dificultades (baja natalidad, elevado desempleo, mayor esperanza de vida, etc.) han provocado que en España el número de cotizantes por pensionista sea de 2,2 cuando lo mínimo debiera ser 2,5. Ello conduce inexorablemente a una reducción de las pensiones, a un incremento de las cotizaciones sociales o a la financiación con impuestos.

La decisión que se adopte afecta a todos, y la sociedad civil debe ser más combativa, reclamar información y soluciones. Procede hacernos unas preguntas:

—¿Qué ingreso consideramos aceptable en la jubilación? Pudiera ser el 75% del último salario, dado que hay menos obligaciones económicas.

—¿Cuánto estamos dispuestos a pagar a la Seguridad Social /Estado para que garantice una pensión?

—¿Queremos ahorrar si el Estado no cubre nuestras expectativas? Las alternativas son: cuenta corriente, seguro, fondo de previsión, adquisición de un piso, complementar la pensión con trabajos a tiempo parcial, etc. Son claramente decisiones personales.

La cuantía total de los planes de pensiones en España es muy inferior a los de los países nórdicos ya que sus ciudadanos, con ayudas públicas inferiores, ahorran más para complementar sus ingresos. En España se dedica el 7% de las rentas a planes de pensiones (solo el 40% de los españoles los tiene) porcentajes que comparados con los de otros países, están en la franja baja.

Otro aspecto es si las pensiones se financian con impuestos o cotizaciones. La solución es que el Estado, la sociedad y los individuos actuemos con responsabilidad, para hacer frente a las jubilaciones de diez millones de personas con un coste anual de 140.000 millones de euros.

— **Otras prestaciones sociales.** Para progresar en la justicia social son necesarias medidas que reduzcan la exclusión, la discriminación, la pobreza y las desigualdades. Me refiero a algunas políticas sensibles para la estabilidad social.

— **Familia:** la persona y la familia son anteriores al Estado. Su protección contribuye, fomentando la natalidad y la estabilidad, a garantizar la pervivencia de la sociedad y de nuestra civilización. Además, es la primera y principal escuela de formación. ¿Cuál es nuestra posición sobre la protección social, económica y jurídica de la familia que está reconocida por la Constitución? ¿hay que prestarle más atención y mayores ayudas?

La realidad es que estamos en un nivel muy inferior al de otras naciones de nuestro entorno. En España, del gasto social, dedicamos el 5,3% a la familia, cuando la media de la UE es el 8,1% y los países nórdicos están en torno al 11%.

La crisis que sufrimos desde hace diez años no ha sido devastadora gracias a la familia que ha prestado un soporte irreemplazable y muy valorado, aunque no esté suficientemente protegida como institución de derecho natural y tampoco en los aspectos económicos. Esta es una decisión estratégica.

— **Personas con discapacidad.** Son cuatro millones (con una incidencia en doce millones de personas) y en muchas ocasiones no disfrutan de los derechos reconocidos a todos los ciudadanos. La aprobación por la ONU el 13 de diciembre de 2006 de la Convención internacional sobre los derechos de las personas con discapacidad, que entró en vigor en España en mayo de 2008, supuso un avance, pero resta camino por recorrer para la inclusión de las personas con discapacidad.

Se nos plantea la alternativa de a dónde dirigir los fondos públicos. La responsabilidad económica última recae en los políticos cuyas decisiones no siempre cuentan con la aquiescencia de todos los ciudadanos. ¿Qué es más importante, fomentar el montañismo o la inclusión de las personas con discapacidad? Estamos ante un asunto de justicia. En esta área la sociedad civil es muy activa con importantes realizaciones.

— **Mayores.** Los mayores son un porcentaje creciente de la población, consecuencia de un incremento de la esperanza de vida. Son los principales consumidores de atención médica, medicamentos y prestaciones de depen-

dencia. Son numerosos los servicios que contribuyen a su integración social durante un período que con frecuencia supera los 20 años. Dadas estas circunstancias, es imprescindible que existan políticas específicas para ellos.

—**Infancia.** La atención a la infancia no es ajena a las ayudas a la familia por ello algunas pueden incluirse indistintamente en cualquiera de los dos epígrafes. El trabajo de las mujeres fuera del hogar ha dado lugar a diversas fórmulas para la conciliación, atender a los hijos y facilitar su ingreso en la educación infantil al menor coste. Hoy nuestra escolarización de menores de cuatro años es superior a la media europea. Cuanto más desarrollados están los países, más atención se presta a la infancia.

—**Desempleo.** Es una prestación en revisión dados los cambios que se producen en la organización del trabajo. En la actualidad se jubilan personas que han trabajado cincuenta años en la misma empresa, algo impensable en el futuro.

Cada vez son más frecuentes los cambios de empresa y los trabajos temporales alternados con períodos de desempleo. ¿Cómo va a hacer frente la sociedad a la nueva situación? Esto, que afecta a la formación, residencia y prestaciones de desempleo, requiere imaginación y flexibilidad de toda la sociedad para gestionarlo. Dado nuestro elevado desempleo, España es el país de Europa que dedica mayor porcentaje de su gasto social a este fin, en detrimento de otras áreas.

—**Relaciones con la naturaleza.** Una sucinta referencia a nuestra relación con el medio ambiente. Hay que compatibilizar el desarrollo de la persona y solventar sus aspiraciones, con preservar el ambiente natural, respetando su equilibrio y con «solidaridad ecológica», ya que cuidar el ecosistema favorece al ser humano y a los pueblos. Es una muestra de cómo el desarrollo incrementa algunas necesidades. Es un reto que exige reflexión y la colaboración de todos.

X. Resumen

Finalizo esta exposición en la que espero hayamos asumido que, con responsabilidad, compromiso y optimismo, entre todos podemos y debemos construir una sociedad mejor.

Esto es posible si conocemos nuestro entorno y sabemos dónde llegar. El basarnos en los principios, tener sentido crítico, mantener las convicciones, guiarnos por hechos ciertos, buscar el rigor y la verdad, respetar la dignidad

de la persona y ganar ámbitos de libertad, son los cimientos para ser eficaces. La sociedad civil unida tiene fuerza para proponerse altas metas.

Para conseguirlas debemos optar por un modelo de sociedad que valore inequívocamente que formamos parte de la familia humana y que favorezca el máximo bienestar de sus integrantes; ello requiere una visión global, solidaria y generosa de las relaciones. Formamos parte de Europa, lo que condiciona nuestra vida; su éxito está supeditado a la fidelidad a los valores que inspiraron su creación.

Nuestra mayor capacidad de influir está en España cuyo futuro depende de contar con principios y de que las políticas a desarrollar sean respetuosas con los derechos básicos, principalmente en educación, pensiones, sanidad, familia y prestaciones sociales.

Confío en que entre todos lo consigamos ya que, si lo ambicionamos, lo lograremos. O, dicho de otro modo, conquistaremos cualquier meta que nos propongamos, si tenemos el norte claro y trabajamos sin desfallecer y con entusiasmo.



Las aplicaciones del *Blockchain* a las actividades de las fundaciones y a sus relaciones con la Administración Pública

Efrén Díaz Díaz

Abogado

Asociado Senior del Bufete Mas y Calvet

Especialista en Derecho Administrativo y Geoespacial

Fernando Moreno Cea

Abogado

Miembro del Consejo Asesor de la Asociación Española de Fundaciones

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. *BITCOIN, BLOCKCHAIN Y ALGUNOS CONCEPTOS*.—III. *BLOCKCHAIN Y SU FUNCIONAMIENTO*. 1. *Descripción general de la operativa del Blockchain*. 2. *Aspectos de interés*. 3. *Su funcionamiento*. A) El *Blockchain* como tecnología. B) Funciones *Hash*. C) Cifrado de clave pública y privada. D) Autenticación mediante firma digital. 4. *Blockchain a vista de pájaro: ¿Qué es Blockchain?* A) Almacenamiento seguro e «inmutable». B) Descentralizado. C) La «cadena de bloques». a) Contenido del *Blockchain*. b) Trazabilidad y auditoria. c) *Bitcoin* a vista de pájaro: ¿Qué es *Bitcoin*? d) Dirección y claves. D) ¿Qué es una transacción? a) Prueba de «propiedad» del dinero. b) Verificar una transacción. c) *Blockchain* y transacciones. d) Relación entre bloques y transacciones. e) Ciclo de vida de una transacción. f) ¿«Prueba de trabajo» (*Proof of work*)? E) Tipos de *blockchain*. *Blockchain* genéricas. a) Protocolos de consenso. b) Permisos en el *Blockchain*. 5. *Smart Contract*. A) Concepto. B) Evolución de la contratación tradicional a la inteligente. C) Funcionamiento de los *Smart Contracts*. D) Figura del «oráculo» (*oracle*). E) Funciones adicionales de los *Smart Contracts*. F) Usos de los contratos inteligentes. G) Beneficios de los contratos inteligentes. H) Implicaciones. 6. *El Blockchain en el entorno digital*. 7. *Valor del Blockchain: «Internet del valor»*. 8. *Enfoque corporativo del blockchain*. A) Las entidades en *Blockchain*. B) La «Cuarta Revolución Industrial». 9. *De los procedimientos administrativos a las actividades de las fundaciones*. 10. *Aplicación del Blockchain a las Administraciones Públicas*. A) Perspectiva general. B) *Blockchain* y privacidad. C) *Blockchain* en las actividades fundacionales. 11. *Conclusiones*.

I. Introducción

El estudio que a continuación se presenta surge como resultado del interés mostrado desde la Asociación Española de Fundaciones por la aplicación práctica de la nueva tecnología del *Blockchain* a los ámbitos, tanto privados

como públicos, en los que habitualmente se desarrollan las actividades de las fundaciones. Muestra de ello son los diversos artículos que han ido apareciendo en sus publicaciones y boletines, así como su introducción en los temas a tratar en cursos, seminarios, etc., por ella organizados. Todo este material ha constituido, sin duda, un punto de referencia en el análisis que en este trabajo se presenta de manera abierta.

Por otro lado, diversas entidades han sido ya pioneras en la utilización de esta técnica en sus propias actividades, lo que nos permite poder evaluar sus posibilidades de éxito actuales. De todas formas, queda aún mucho camino por recorrer. En este sentido, será preciso acabar de perfilar su aplicación a campos tan diversos como el control de los donativos recibidos por las fundaciones, asegurar que las ayudas que conceden son destinadas realmente al fin perseguido, la gestión de datos de colectivos de personas en sus actuaciones relacionadas con grandes catástrofes, la ejecución de proyectos en colaboración con otras entidades respecto de los que cada una de las intervintientes aporta diferentes medios humanos y materiales, y muchos otros similares que la práctica pueda mostrar como idóneos para la aplicación del *Blockchain*.

Asunto distinto es la posible aplicación de esta tecnología a las relaciones con la Administración Pública; en concreto, ya que nos estamos refiriendo a las fundaciones, las relaciones con el Registro de Fundaciones y el Protectorado. Tal y como en este estudio se indica, sería fácil arbitrar protocolos para la realización de actos que podríamos calificar como de «materiales». Serían aquellos que tuviesen como fin la aportación de documentos que contuviesen datos cuya recepción no supusiese la intervención de un funcionario que tuviese que calificarlos o bien acceder a una solicitud presentada por una fundación. Está claro que en estos casos no bastaría con el desarrollo actual de esta tecnología, la cual además necesitaría para su aplicación la necesaria base legal, por ahora inexistente en nuestro país, aunque ya hay algunos, como por ejemplo Malta, que han comenzado a legislar sobre la materia.

Finalmente, la aplicación del *Blockchain* suscita el grave problema, que por sí solo podría ser el objeto de un estudio específico, de su adecuación a la normativa sobre protección de datos personales. Piénsese, por ejemplo, en la dificultad de poder recabar la aceptación formal e inequívoca de la inclusión de los datos de personas afectadas por un terremoto y cuya gestión se desea efectuar con la aplicación de esta tecnología. O en cómo eliminar los datos de las personas que, en el ejercicio del derecho que la legislación europea vigente les reconoce, así lo solicitan. Es sin duda este un campo totalmente abierto al estudio y realización de aportaciones que puedan ser introducidas en futuras modificaciones de la actual normativa.

Esperamos que esta colaboración anime a las personas y entidades que realizan actividades a las que puede ser de aplicación la tecnología del *Blockchain*, a continuar con sus esfuerzos por hacer que esta pueda ser dentro de unos años un instrumento tan ordinario y asequible al público en general como lo es hoy en día Internet.

II. *Bitcoin, Blockchain y algunos conceptos*

Blockchain, o la tecnología de «cadena de bloques», es la infraestructura de las novedosas criptomonedas, incluida el «Bitcoin».

El *Blockchain* crea una cadena digital de registros con enlaces encadenados para formar un registro inmutable, único e irrepetible. Cada bloque de datos se eslabona al anterior para completar la cadena. Se consigue así un registro distribuido, resistente a la sincronización, es decir, inmutable y permanente. Resulta útil para controlar la seguridad de la información, a través de protocolos para verificar y proteger las innumerables operaciones que se producen en su entorno. Se trata de una base de datos que no permite borrar o modificar, sólo posibilita escritura bajo consenso. La forma de archivo y la seguridad que proporciona técnicamente *Blockchain* permite comprobar si el documento generado ha sido alterado en algún momento posterior al registro.

Esta cualidad del *Blockchain* en el entorno financiero ha supuesto una ventaja, pues aumenta la transparencia y evita el doble gasto de divisa, mediante la descentralización de pagos electrónicos. Sin embargo, la cadena de bloques tiene nuevas aplicaciones, que no se limitan a criptodivisas y van mucho más allá, si bien esa característica de inmutabilidad plantea serios inconvenientes. Por ejemplo, en la creación de contratos inteligentes (*Smart Contracts*) con almacenamiento de documentos y en el Internet de las Cosas (*Internet of Things*), incluidos los registros públicos y administrativos, todo ello entendido como plataforma de dispositivos y máquinas digitales interconectados entre sí, sin necesidad de contacto directo con los seres humanos.

El *Blockchain* aún está en un estadio inicial de desarrollo y ciertamente no existe una regulación sectorial específica para esta tecnología de última generación. Como *Bitcoin* ha sido el principal usuario de esta infraestructura, el debate regulatorio se ha focalizado en esta materia, más financiera y monetaria. Pero sus aplicaciones multipropósito comportan vacíos legales que abarcan desde armonizar la fiscalidad de las transacciones hasta la prevención de su uso para fines ilícitos, pasando por el régimen jurídico aplicable a los registros públicos exigidos por disposición legal, como los administrativos, mercantiles, de la propiedad de inmuebles e intelectual.

III. *Blockchain y su funcionamiento*

1. *Descripción general de la operativa del Blockchain*

Blockchain es un sistema revolucionario que, fundamentalmente, provocará la desaparición de muchas de las cosas repetitivas de la vida personal y profesional.

En la actualidad, y en el modo en que hemos conocido hasta ahora el funcionamiento del mundo, se necesita producir, gestionar y almacenar en todo momento una enorme cantidad de información certificada, en el sentido de validada por terceros de confianza. Cada día, cada hora, cada segundo, incontables actividades y operaciones requieren una confirmación o validación segura.

Hasta ahora esta gestión de certificación la han hecho los seres humanos, basados en la confianza mutua. No obstante, las personas pueden ser lentas, despistadas, corruptibles, perezosas o hedonistas. Por ello, la propuesta de *Blockchain* es que este trabajo pasen a hacerlo otra clase de seres, considerados *incorruptibles, eficaces, sacrificados y cada día más veloces*. Los ordenadores. Pero, como contrapunto, también es conocida la gran debilidad de un sistema informático: que es *hackeable*, atacable, destruible.

El *Blockchain* evita esta debilidad de los sistemas informáticos no con un superpoderoso antivirus ni con un vigoroso *firewall* o medidas electrónicas o digitales similares. *Blockchain* se autoprotege gracias a su propia estructura, su propia arquitectura. *Blockchain* significa «*cadena de bloques*». Y se debe a que se trata de una sucesión conectada y vinculada de bloques que contienen información. Cada bloque puede contener diferentes tipos de información. Hasta la actualidad el ejemplo más conocido es el de la criptomoneda *Bitcoin*, pero existen muchos otros en proyectos de trazabilidad de productos y de prestación de servicios a personas, además de proyectos solidarios donde es fundamental asegurar el destino de los donativos realizados.

Para ofrecer una descripción más general que permita entender luego los diversos conceptos, cada bloque de esa cadena tiene tres cosas. La primera es la información. En el caso del *Bitcoin*, por ejemplo, contiene la información relativa a la transferencia de dinero: emisor, receptor, fecha, cantidad, etc. La segunda es algo muy importante: el «*hash*». El *hash* es el número de identificación del bloque. Se trata de un número único e irrepetible, de igual extensión con independencia del contenido. Cada uno de los bloques tiene el suyo propio. La tercera tiene el *hash* del bloque anterior.

Por tanto, cada bloque queda conectado con su predecesor y sucesor. Así se ve claro lo de «chain», cadena. Efectivamente, los bloques van creando una cadena, que es lo que define la estructura interna del *Blockchain*. Sin embargo, conviene saber por qué el *Blockchain* es «*inhackeable*». En principio lo es por dos cuestiones unidas. La primera, por el *hash*. La segunda, porque muchas personas están observando a la vez y permanentemente. El *hash*, como hemos señalado, es el número único de cada bloque. Pero tiene una gran peculiaridad y es que el número se genera según el contenido del bloque. Eso significa que si se cambia el número del bloque, la información automáticamente cambia el *hash*. Se puede imaginar como una pieza de puzzle. Según la información tendrá una determinada forma. Si alguien cambia la información, la forma también cambiará por lo que dejará de encajar y la cadena quedará invalidada. No es que haya una única base de datos, sino que cada usuario de *Blockchain* tiene una «copia» de ella. Dado que muchas personas están observando de forma continuada, si un usuario altera la información de su copia, la comunidad lo sabe. Por lo que «su versión» de la base de datos queda invalidada y sin efecto. Ahí está la diferencia: la seguridad y la certificación de los documentos en *Blockchain* se la dan los usuarios. No una gran institución, no un banco, no un fedatario público, sino usuarios iguales pero en gran número.

La manera de *Blockchain* de conseguir estos objetivos se realiza con base en los dos motivos siguientes, pues son las dos razones principales por las que un usuario puede decidir unirse a la red. Simplemente para usar el sistema o bien para hacer algo mucho más goloso: crear nuevos «blocks» (bloques) para la «chain» (cadena). Se trata de los denominados en el argot como «mineros».

Muchos de los partícipes en el *Blockchain* no están allí para usar los servicios del sistema, sino que sólo quieren una cosa: crear nuevos bloques. Los llamados mineros, a medida que se van firmando contratos, haciendo transferencias o cualquier otra clase de valor añadido, asumen la necesidad de almacenar esa información en un nuevo bloque. Para añadir un nuevo bloque a la cadena hay que resolver un problema matemático muy complejo. Para resolverlos hace falta una gran potencia de computación, así que los mineros ponen sus procesadores al máximo rendimiento posible para intentar resolverlo en el menor tiempo posible. Una vez que consideran que lo han resuelto, el resto de la comunidad verifica que la solución es efectivamente acertada. Si lo fuera, un bloque nuevo se agrega a la cadena, la información queda consolidada y el acuerdo correspondiente se efectúa. Y lo más importante es que el minero que ha encontrado la clave cobra la recompensa. En el caso de *Bitcoin*, esa recompensa alcanza los 12,5 *bitcoins*. Es una suma considerable si se considera que actualmente cada *bitcoin* vale aproximadamente 10.500 dólares americanos.

Sin embargo, *Blockchain* no siempre ha sido tan popular como hasta ahora. En sus comienzos prácticamente nadie le prestó atención. El sistema *Blockchain* fue creado en 1991 y no fue utilizado efectivamente hasta 2009 cuando Satoshi Nakamoto, de quien aún hoy se duda acerca de su verdadera identidad e incluso se piensa que se trata del pseudónimo de un grupo de informáticos, lo empleó como infraestructura para su ahora conocidísimo *Bitcoin*.

Pero *Blockchain* no es únicamente *Bitcoin* y es más que *Bitcoin*. Las aplicaciones efectivas de este sistema pueden ser muy diversas: desde firmar contratos inteligentes, ejercer el voto en elecciones, guardar registros médicos, bancarios y administrativos, y muchas otras utilidades que todavía están por descubrir. Por ejemplo, con *Blockchain* sería imposible falsear la procedencia de los alimentos o esconder si durante su transporte, se ha roto la «cadena de frío». De igual modo, en el ámbito de la salud sería imposible manipular los historiales médicos. En el comercio de joyas, el poder rastrear desde su origen hasta su compra permitiría al consumidor asegurarse de que no está comprando, por ejemplo, un «diamante de sangre». Se trata, en resumen, de almacenar información con muchas personas observando a modo de testigos, lo que dificulta que la información sea falseada.

En definitiva, *Blockchain* es mucho más que una simple base de datos, pues es un sistema de almacenamiento de información fuera del sistema convencional, una herramienta que busca crear una sociedad más equitativa, más transparente y más veraz.

2. *Aspectos de interés*

La existencia de un «Internet abierto y seguro» es una realidad irreversible, como reconocen desde las autoridades administrativas hasta los principales reguladores.

La diferencia que presenta el *Blockchain* es su acceso por consenso y un acceso restringido de los interesados. Esta propiedad se complementa con su alto grado de transparencia, pues el *Blockchain* es transparente gracias a la encriptación, que permite plena nitidez para los de dentro a la par que un encriptado para los de fuera.

El *Blockchain* comporta un esfuerzo de los protocolos digitales establecidos, una fuerte puja para ofrecer seguridad y estabilidad digital y entornos electrónicos de intercambio de información y, sobre todo, de bienes.

Una última propiedad relevante del *Blockchain* se cifra en su inmutabilidad, la cual debe ser analizada desde la óptica jurídica para extraer sus ventajas y,

en algunos casos, eventuales desventajas o conflictos de interés, como se analizará más adelante.

No hay duda de que nos encontramos ante una tecnología vanguardista de última generación, pero vinculada al mundo no lucrativo, en particular de fundaciones y asociaciones como ponen de manifiesto los actuales proyectos y principales usos dados. En este aspecto, con el *Blockchain* ocurre al contrario que con otras tecnologías. No comienza por el ámbito comercial o sólo empresarial, sino que se ha desplegado mayoritariamente en actividades y proyectos sin ánimo de lucro que requieren un alto grado de visibilidad y transparencia.

Con este enfoque, ya en los albores del *Blockchain* podemos afirmar, como se hiciera ante la aparición de Internet, que no parece que sea una cuestión que se presente simplemente de largo recorrido y pueda resultar muy importante. Por sus propiedades y características, más que de una tecnología innovadora, en la práctica realmente es y será una cultura. Una prueba elocuente de esta nueva realidad es la preocupación e interés técnico y jurídico que esta tecnología despierta de forma multisectorial.

Más en particular, múltiples sectores de la sociedad, la economía y la industria, además de la Administración Pública, guardan estrecha relación con el *blockchain*, precisamente con el fin de alcanzar un Internet seguro, lo que comportará una significativa contribución al desarrollo nacional y del entorno digital en su conjunto.

3. *Su funcionamiento*

A) *El Blockchain como tecnología*

La explicación y descripción del *Blockchain* como un herramienta o infraestructura tecnológica tiene una notable complejidad, por los elementos que integran el ecosistema digital. Por ello, seguidamente interesa conocer al menos someramente algunos aspectos que, siendo eminentemente técnicos, son la base para una mejor compresión de la naturaleza, objeto, alcance y propiedades de esta tecnología. En particular, porque podría tener un especial impacto en el entorno jurídico, tanto como soporte de actos y negocios jurídicos, como instrumento en las relaciones entre particulares y, sin duda, en las relaciones de los administrados con la Administración Pública competente.

Por el objeto de este estudio, ofreceremos una descripción sintética y progresiva, sin ánimo de exhaustividad y con el esperado fin de ayudar al

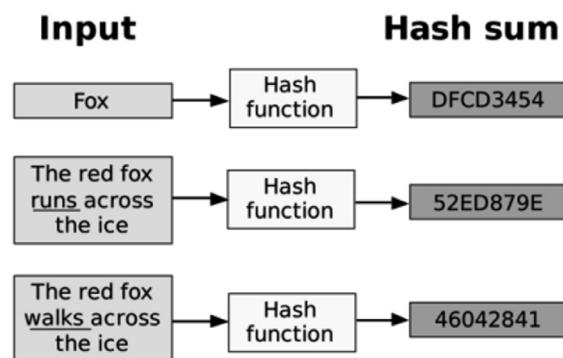
lector a comprender mejor los posteriores aspectos jurídicos que se asientan sobre los desarrollos tecnológicos del *blockchain*.

B) *Funciones Hash*

La función *Hash* es una de las bases del *blockchain*. Una función *hash* es una función unidireccional, pues convierte un dato de cualquier longitud en un resultado binario de longitud fija. Por tanto, el *hash* siempre es el mismo para el mismo valor de entrada, de manera que cualquier variación del dato original debe modificar el resultado del *hash*.

En la siguiente imagen se muestra conceptualmente la transformación de una información alfanumérica de cualquier extensión en un resultado binario de igual extensión.

Ejemplo de función *Hash*¹



C) *Cifrado de clave pública y privada*

En relación con las funciones *Hash*, los cifrados asimétricos incluyen un par de claves. Explicado de forma sencilla, significa que si se cifra con una clave, únicamente se podrá descifrar con la otra clave y viceversa.

La clave privada es aquella que guarda el usuario y no se comparte con nadie. En cambio, la clave pública es la que el usuario hace pública para que todo el mundo tenga acceso a ella y pueda realizar las operaciones necesarias. Según el modo en que se utilicen ambas claves por el sistema, habrá múltiples casos de uso.

¹ Fuente: <https://brilliant.org/wiki/secure-hashing-algorithms/>.

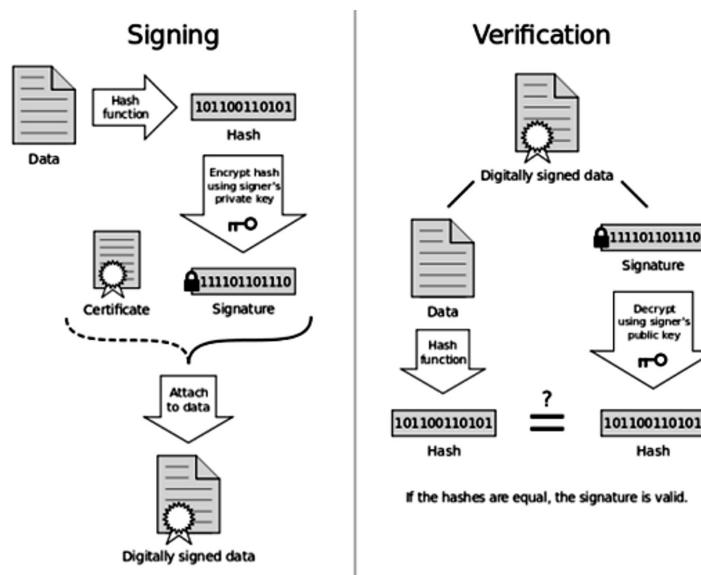
D) Autenticación mediante firma digital

La firma electrónica² se utiliza para autenticar un mensaje o documento. Para firmar se realizan tres pasos: primero, se crea un *Hash* del mensaje que se va a firmar, luego se encripta el *hash* con la clave privada del firmante y, finalmente, se envía el mensaje original junto con el *hash* encriptado.

Para comprobar la firma se siguen los tres siguientes procesos: primero, se desencripta el *hash* encriptado, seguidamente se crea de nuevo el *hash* del mensaje original y, al fin, se comprueba que los dos *hash* coinciden. Se obtiene así la comprobación de la identidad sin que se comprometa la seguridad ni se conozca la clave privada.

En la siguiente imagen se resume el proceso de firma y autenticación de la identidad.

Proceso de firma y autenticación de la identidad³



² Cfr. Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica, Reglamento eIDAS UE 910/2014, Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, Real Decreto 3/2010, de 8 de enero, por el que se regula el Esquema Nacional de Seguridad en el ámbito de la Administración Electrónica y Real Decreto 4/2010, de 8 de enero, por el que se regula el Esquema Nacional de Interoperabilidad en el ámbito de la Administración Electrónica.

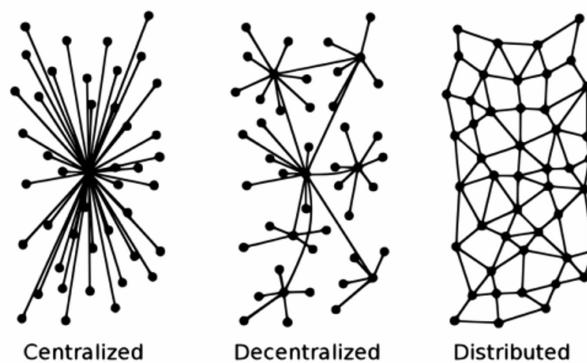
³ Fuente: <https://stackoverflow.com/questions/46141265/how-does-the-verification-server-recognize-which-public-key-to-use-in-rsa>.

4. Blockchain a vista de pájaro: ¿Qué es Blockchain?

Blockchain es un conjunto de tecnologías, como antes se ha señalado. Lo interesante es que en su combinación hacen posible gestionar información compartiendo un registro.

Este registro se encuentra distribuido, descentralizado y sincronizado entre todos los nodos del *blockchain*, lo cual inviste a esta tecnología de una potente cualidad para su transparencia y utilización multinivel y multiusuario, pues se puede afirmar que *todos tienen todo*, al menos potencialmente y en cuanto a la posibilidad de verificación.

Clases de *Blockchain* según organización⁴



A) Almacenamiento seguro e «immutable»

La información en *Blockchain* se transmite y se guarda de un modo extremadamente seguro y respeta la identidad, gracias al uso de claves criptográficas y firma digital. La información no puede ser alterada y además no se puede deshacer o reescribir información ya registrada. Cada cambio implica registrar nueva información. En consecuencia, todos los datos registrados son públicos y visibles para cualquiera que participe en la red.

B) Descentralizado

La organización del *Blockchain* es descentralizada, no existe un servidor o autoridad central. Por ello, se trata de un sistema de confianza «sin interme-

⁴ Fuente: <https://steemit.com/blockchain/@crypto-talks/i-introduction-to-blockchain-treading-guide-1-familiarization>.

diarios» mediante «mecanismos de consenso», que posteriormente explicaremos.

En el *Blockchain* no cabe, *a priori*, posibilidad de fraude o doble gasto, precisamente por su configuración descentralizada. Todos los nodos tienen una réplica del último estado y además todos los nodos pueden verificar la información almacenada. Con este sistema se detecta cualquier intento de modificación fraudulenta y, lo que es más interesante jurídicamente, queda establecida la trazabilidad de todas las operaciones realizadas.

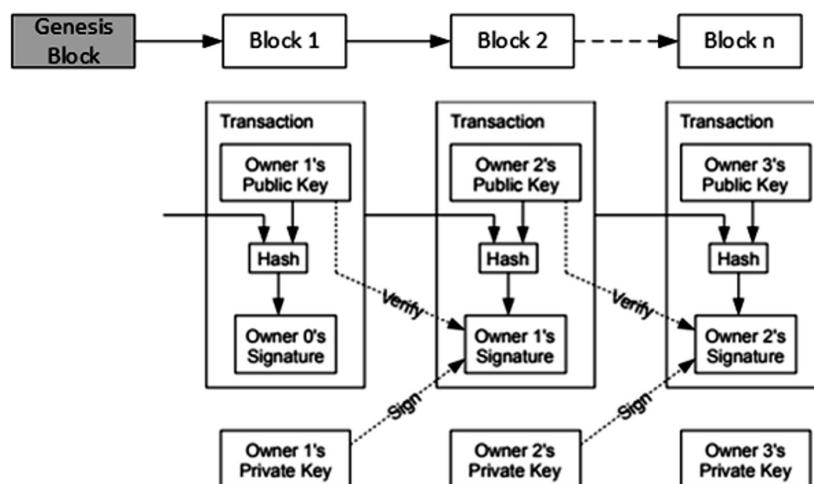
En consecuencia, se trata de un sistema que ofrece una alta resistencia a ataques informáticos y a prácticas fraudulentas.

C) La «cadena de bloques»

En el *Blockchain* los datos se almacenan en bloques. Cada bloque contiene múltiples transacciones. Cada bloque está ligado al bloque anterior. Los bloques están firmados y securizados mediante criptografía y la cadena contiene todos los datos y cambios desde su origen. También se le llama *distributed ledger* (*libro de contabilidad distribuido*)⁵.

En la siguiente ilustración se muestra un ejemplo de «cadena de bloques».

Ejemplo de «cadena de bloques»⁶



⁵ MILLS, D. C., WANG, K., MALONE, B., RAVI, A., MARQUARDT, J., BADEV, A. I., ... & ELLI-
THORPE, M. (2016). Distributed ledger technology in payments, clearing, and settlement.

⁶ Fuente: <https://jeevith20.wordpress.com/2017/07/03/mining-in-a-blockchain/>.

a) Contenido del *Blockchain*

El *Blockchain* contiene datos y transacciones. Una transacción es una operación sobre los datos.

Lo significativo es que estas transacciones pueden estar configuradas de la siguiente manera. En primer lugar, pueden estar predefinidas en el *Blockchain*, como por ejemplo en el caso del *Bitcoin*. En segundo término, pueden ser definibles por los usuarios, como ocurre en los *Smart Contracts*. Así, un *Smart Contracts* permite definir el concreto código que se ejecuta al realizar una transacción. Si el *Blockchain* soporta *Smart Contracts*, estos también se almacenan en el *blockchain*.

b) Trazabilidad y auditoria

El *Blockchain* lleva un registro estricto y detallado de todos los cambios que se han hecho sobre los datos. Los datos están replicados, pues todos los nodos contienen todo el historial completo de cambios.

Esta funcionalidad es muy útil para realizar tareas de auditoria, al ser posible comprobar cualquier operación desde el origen del *blockchain*. Esta trazabilidad se consigue gracias al enlazado de la cadena de bloques. Los llamados auditores pueden ser miembros del *Blockchain* y tener su copia siempre actualizada de los datos.

Se puede comprender mejor a través de un ejemplo como el de los «diamantes de sangre», pues el *Blockchain* se utiliza como registro para identificar cada diamante y poder seguir su trazabilidad desde el momento de su extracción. Las propiedades, características, descripciones y todo el ciclo de vida de movimiento del diamante y la transmisión de la titularidad de cada dueño, así como los fabricantes, minoristas y consumidores, queda registrado. Esta cualidad de registro ofrece seguridad jurídica y garantía de la legalidad de los cambios de propiedad.

Algunas empresas ya han desarrollado la tecnología del *Blockchain* movidas por el interés en el viaje de sus diamantes y joyas, así como por el deseo de la industria de demostrar autenticidad, transparencia y procedencia. El trabajo con un amplio conjunto de partes interesadas en toda la cadena de suministro de diamantes, desde los fabricantes de diamantes hasta los minoristas intermedios, ha propiciado que algunas entidades hayan cifrado la procedencia de más de 2 millones de diamantes en tres años.

En definitiva, ha sido posible debido a que las características principales de *blockchain* son inmutabilidad, velocidad y seguridad, y permiten crear la

plataforma adecuada para rastrear y proteger activos de alto valor y datos críticos. La naturaleza descentralizada de *Blockchain* proporciona seguridad para los registros. La información también se asegura a través de métodos criptográficos.

Una combinación de registros públicos y autorizados permite que todos los interesados tengan accesibilidad a la procedencia del diamante, pero también controla el acceso a información privada y confidencial exclusivamente para usuarios autorizados.

c) *Bitcoin* a vista de pájaro: ¿Qué es *Bitcoin*?

Bitcoin es la base y el origen de todas las tecnologías de *Blockchain* del mercado. Es conocida por ser la primera tecnología de «dinero digital» de uso extendido. En este sentido, su popularidad se ha visto acrecentada porque se mantiene exclusivamente por la comunidad. Interesa su análisis porque facilita una mejor comprensión de otros posibles usos del *Blockchain* y porque en la actualidad constituye la plataforma más desarrollada.

La red de *bitcoin* permite realizar transacciones de dinero digital entre miembros de la red. La red es anónima y descentralizada, nadie tiene el control sobre ella, no hay regulador competente.

La seguridad se basa en criptografía y un mecanismo de «consenso» llamado «Prueba de trabajo» (*proof of work*).

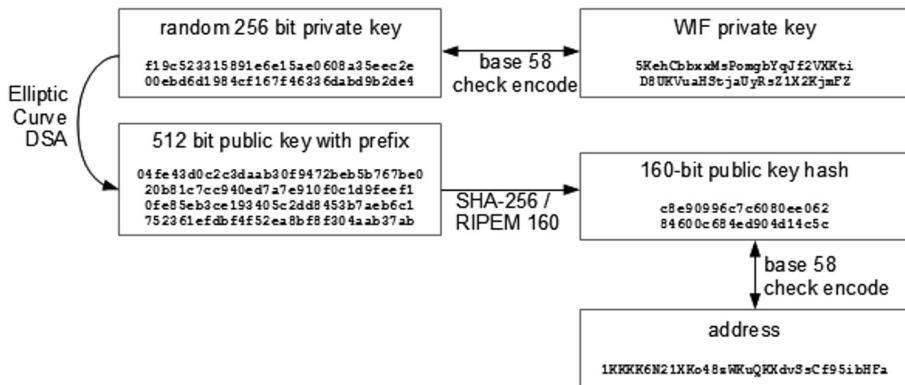
d) Dirección y claves

Lo primero que se necesita para trabajar con *bitcoin* es una dirección (*address*) con la que crear una clave pública y privada, como antes se ha explicado. De este modo, la dirección es un «hash» de la clave pública. La dirección, por tanto, es la «clave pública», pero se utiliza el *hash* para que no sea tan larga.

En el supuesto de pérdida de clave, la clave privada se utiliza para firmar transacciones de dinero contenido en una dirección. Sin la clave privada es imposible transferir el dinero. Pero si se pierde la clave privada, cuyo descifrado es prácticamente imposible con los actuales sistemas computacionales, se pierde el dinero transferido o custodiado. No debe sorprender. Es como el «dinero físico», si lo perdemos no hay forma de recuperarlo.

Ejemplo de clave y dirección de *Bitcoin*⁷

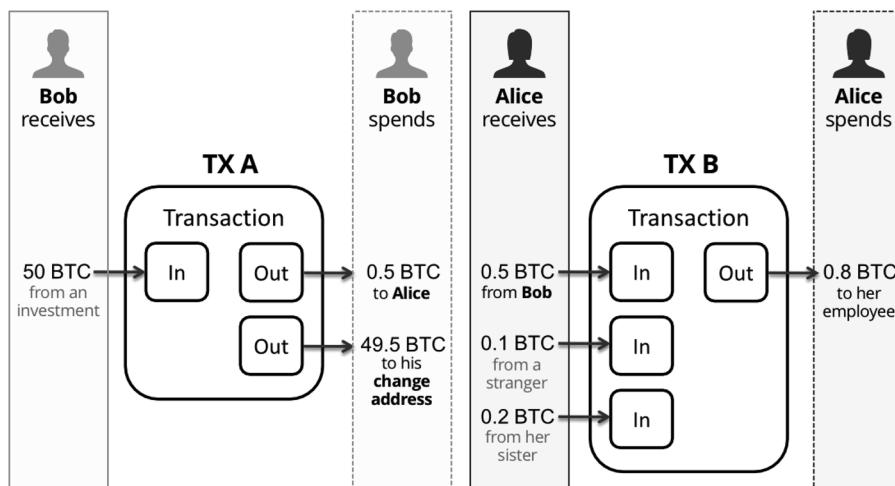
Bitcoin Keys



D) ¿Qué es una transacción?

Una transacción es un intercambio de *bitcoins* de una dirección a otra. No existe el concepto de «*balance (saldo) por cuenta*». Únicamente existen transacciones.

Ejemplo de transacción⁸



⁷ Fuente: <https://crypto.stackexchange.com/questions/33821/how-to-deal-with-collisions-in-bitcoin-addresses>.

⁸ Fuente: <https://freedomnode.com/guides/17/how-bitcoin-works>.

El origen de una nueva transacción, es una o más transacciones anteriores con «*salidas sin gastar*». Sin gastar implica que no se ha utilizado como entrada de ninguna otra transacción. El destino de la transacción son una o más direcciones de destino.

a) Prueba de «propiedad» del dinero

La acreditación de que se es dueño de ese dinero requiere presentar una *prueba*. La prueba se hace mediante firma electrónica.

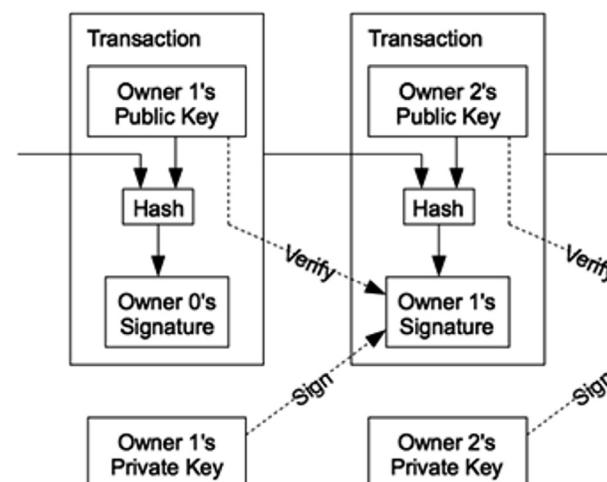
Se envía la transacción junto con la firma electrónica para cada una de las entradas, si tienen direcciones distintas. La firma incluye la clave pública de la dirección a la que pertenece.

b) Verificar una transacción

La verificación de una transacción requiere la comprobación de dos extremos.

De una parte, la constatación de que la clave pública corresponde con la dirección, repitiendo el proceso sobre la clave pública que genera una dirección unívoca. De otra parte, corroborar que la clave pública permite verificar la firma, si permite verificar que el firmante es dueño de la transacción anterior.

Ejemplo de verificación de transacción⁹



⁹ Fuente: <https://bitcoin.stackexchange.com/questions/69082/how-do-transactions-in-the-blockchain-work>.

c) *Blockchain* y transacciones

El *Blockchain* es una cadena de bloques donde cada bloque está ligado al bloque anterior. Como antes hemos señalado, se pueden añadir bloques a la cadena, pero la tecnología no permite eliminar ni modificar un bloque existente.

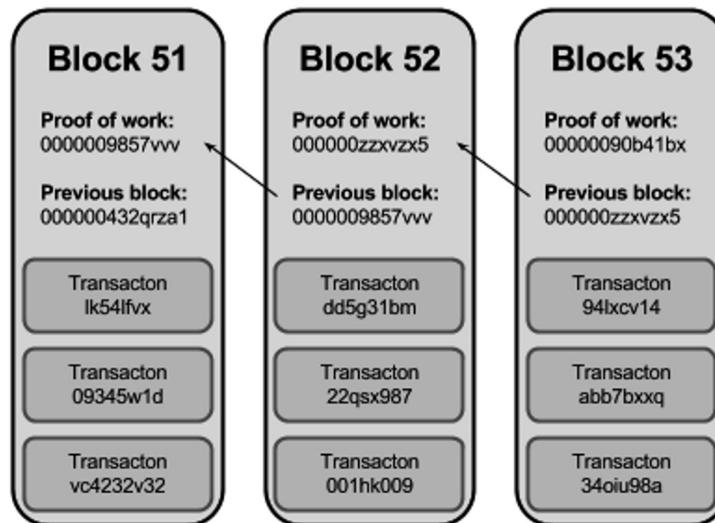
Los bloques están ligados mediante mecanismos de criptografía de forma que cualquiera pueda comprobar la veracidad de la cadena. Cada uno de los bloques contiene un conjunto de transacciones. Todas las transacciones de *Bitcoin* se almacenan en el *blockchain*.

d) Relación entre bloques y transacciones

Cada bloque contiene su «prueba de trabajo» (*proof of work*) y el del bloque anterior.

El *proof of work* se puede verificar de forma sencilla. Dado que cada bloque contiene «N» transacciones en un número cierto y conocido, no se puede modificar un bloque intermedio sin romper la cadena.

Cadena de bloques y transacciones¹⁰



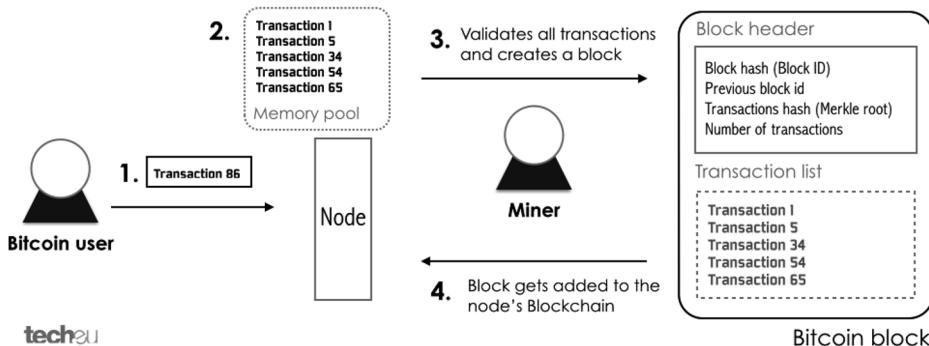
¹⁰ Fuente: Daniel Martínez. <https://danims.com/bitcoin-vii-son-seguros-los-bitcoins/>.

e) Ciclo de vida de una transacción

Iniciado el proceso, el cliente envía la transacción a la red que la distribuye. La transacción llega a uno o varios nodos «mineros», cada minero verifica la transacción antes de aceptarla.

Cuando un minero tiene suficientes transacciones para formar un bloque, intenta resolver el puzzle de la *prueba de trabajo*. Cuando un minero lo resuelve, se envía a la red el nuevo bloque. Los «full node» verifican el bloque contra el último bloque validado. Si todo es correcto, se almacena el nuevo bloque. Una vez la transacción está en un bloque «aceptado», se considera confirmada.

Ejemplo de ciclo de vida de una transacción¹¹



f) ¿«Prueba de trabajo» (*Proof of work*)?

La red de *bitcoin* es descentralizada, como el propio *Blockchain*.

Para *confirmar* una transacción todos los nodos de la red deben ponerse de acuerdo, hace falta un «consenso». La red tiene «cientos de miles de nodos», por lo que no pueden hablar todos entre sí para ponerse de acuerdo.

Para resolver este problema y alcanzar ese acuerdo, el consenso se consigue mediante «competición» de mineros utilizando el mecanismo de «prueba de trabajo» (*proof of work*). El primero que «resuelva el bloque» gana y todos los demás lo aceptan como válido.

En la prueba de trabajo se produce una compensación de los mineros. Los mineros «ganarán dinero» cada vez que «minan un bloque» y ese bloque pasa a ser parte del *blockchain*. Es decir, si son los «primeros» en minarlo.

¹¹ Fuente: Techeu. <http://tech.eu/features/808/bitcoin-part-one/>.

Todos los «transaction fees» (salarios de transacción) de cada transacción se asignan al minero. Además cada vez que se mina un bloque se genera «nuevo dinero» (inflación) que también se asigna al minero que ha minado el bloque.

E) *Tipos de blockchain. Blockchain genéricas*

Existen tres tipos diferenciados de cadenas *Blockchain* con diferentes requisitos técnicos: cadenas públicas, cadenas privadas y cadenas laterales.

La cadena pública es aquella que se encuentra abierta a cualquier dispositivo y usuario. Generalmente utilizan consenso con «Proof of Work», si bien es muy criticada, ya que provoca alto gasto de energía. Además, tiene el problema de la necesidad de que debe poner de acuerdo a un gran número de actores para cualquier cambio.

La cadena privada es la cerrada a un conjunto de actores. Normalmente un conjunto de empresas, donde cada una está representada con una cantidad baja de nodos (de uno a tres). Generalmente utilizan el sistema de «prueba de participación» (*proof of stake*) para lograr consenso. Tiene la ventaja de ser energéticamente eficiente y de que los cambios pueden realizarse poniendo de acuerdo a menor número de actores.

a) Protocolos de consenso

Los mecanismos de consenso en *Bitcoin* son des-centralizados. Permiten mantener un estado global y actualizado de la red. Asimismo, deben ser «tolerantes a fallos bizantinos»¹².

Los mecanismos de consenso pueden agruparse en dos grandes grupos: de un lado, la «prueba de trabajo» (*proof of work*) y, de otro, la «prueba de participación» (*proof of stake*).

El protocolo de consenso de «prueba de trabajo» consiste en que la información de confiabilidad corrobora que el validador ha resuelto un algoritmo complejo de resolver.

Su ventaja es que evita que una sola persona envíe muchas transacciones a la red. Pero tiene los inconvenientes del elevado gasto computacional, del elevado gasto energético y de que es necesario mantener alta la dificultad del algoritmo.

¹² Cfr. PÉREZ SOLÀ, C., & HERRERA JOANCOMARTÍ, J. (2014), *Bitcoins y el problema de los generales bizantinos*.

Para dominar la red es necesario tener mayor poder de computación que el total del resto de actores.

En cambio, el protocolo de consenso de «prueba de participación» surge para intentar resolver el malgasto de recursos de los algoritmos *proof of work*. En este caso, la información de confiabilidad verifica que el validador apuesta a que la transacción es correcta.

La principal ventaja es el bajo gasto energético unido a la inferior latencia de la prueba de trabajo, pero tiene el inconveniente de que la elección del concepto que se apuesta es difícil en redes públicas.

Así, la asignación de la apuesta obedece a diferentes tipos de concepto: desde la asignación estática (redes privadas), pasando por prueba de participación, hasta depósito de seguridad.

b) Permisos en el *Blockchain*

Las clases de permisos en el *Blockchain* son un aspecto importante, especialmente en aras de la seguridad y confiabilidad del sistema.

En atención a las clases de permiso, las redes públicas no tienen permisos (*permissionless*) y cualquier usuario se puede unir y participar en la red. Sin embargo, las redes privadas pueden tener permisos (*permissioned*) y los usuarios son conocidos *a priori* y se puede definir su rol con diferentes tipos de permisos (permisos para validar transacciones, permisos para desplegar contratos, permisos para invocar transacciones, permisos para registrar nuevos usuarios).

Más adelante abordaremos la privacidad en el *Blockchain*, pero cabe adelantar que el sistema permite que uno o varios participantes realicen transacciones que no sean accesibles por los demás. No obstante, igualmente hay que advertir que en casi todas las redes públicas la privacidad no existe y todos los participantes pueden ver toda la información de todas las transacciones.

Aún así, cabe mantener el «anonimato»¹³ ya que no hay forma de relacionar la cuenta con el usuario.

¹³ En este sentido conviene tener en cuenta el Considerando 26 del el Reglamento (UE) 2016/679, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos, RGPD). Determina que los principios de protección de datos no deben aplicarse a la información anónima, es decir información que no guarda relación con una persona física identificada o identificable, ni a los datos convertidos en anónimos de forma que el interesado no

Algunas redes ofrecen soporte a la privacidad y soportan la realización de transacciones privadas. En estos casos, los datos no son accesibles y cada transacción genera una clave de encriptación diferente: de una parte, las claves públicas son conocidas por el emisor; de otra, la clave de encriptación se encripta con la clave pública de cada uno de los participantes y, finalmente, únicamente los participantes pueden desencriptar los datos de la transacción.

5. Smart Contract

A) Concepto

Smart Contract o Contrato inteligente es un término que aparece relacionado con el *Bitcoin*, las criptomonedas y el *Blockchain*. Pero para saber qué son exactamente los contratos inteligentes conviene entender la evolución de los contratos tradicionales.

Al pensar en un *contrato* prácticamente se piensa en un característico documento en papel con una serie de condiciones escritas, cláusulas que las partes intervinientes aceptan y expresan su firma como aprobación y compromiso de cumplir dichas estipulaciones.

Sin embargo, la incidencia de la tecnología ha propiciado la aparición hoy en día de nuevos modos contractuales, como contratos de firma digital o que requieren confirmación por voz.

Los contratos de firma digital son aquellos que se formalizan mediante el registro en un sitio web en el que finalmente se exige una cláusula del tipo «*Acepto las condiciones de uso y política de privacidad*». La aceptación de dichos términos comporta la firma automática de ese contrato a través de ese sitio web. Su utilización alcanza cualquier portal de bienes y servicios, como por ejemplo en redes sociales como Facebook o LinkedIn, tiendas *online* como Amazon o plataformas de servicios como Airbnb.

sea identificable, o deje de serlo. En consecuencia, el presente Reglamento no afecta al tratamiento de dicha información anónima, inclusive con fines estadísticos o de investigación.

Sin embargo, el Considerando 28 del RGPD destaca que *La aplicación de la seudonimización a los datos personales puede reducir los riesgos para los interesados afectados y ayudar a los responsables y a los encargados del tratamiento a cumplir sus obligaciones de protección de los datos. Así pues, la introducción explícita de la «seudonimización» en el presente Reglamento no pretende excluir ninguna otra medida relativa a la protección de los datos.*

El artículo 4.5 del RGPD define la «seudonimización» como «*el tratamiento de datos personales de manera tal que ya no puedan atribuirse a un interesado sin utilizar información adicional, siempre que dicha información adicional figure por separado y esté sujeta a medidas técnicas y organizativas destinadas a garantizar que los datos personales no se atribuyan a una persona física identificada o identificable*».

Por otra parte, los contratos que requieren una confirmación por voz son aquellos en los que la firma es la propia voz de la persona que acepta los términos del contrato. Suele ocurrir con proveedores de servicios generales, por ejemplo, con compañías de telecomunicaciones o de suministro eléctrico. Estas compañías llaman para ofrecer un servicio con unas condiciones. Si el usuario está conforme con esas condiciones, la compañía registra los datos legales de esa persona (nombre, dirección, DNI, ...) y le hace responder «acepto las condiciones», grabando su respuesta como «firma» del usuario. Pese a los nuevos formatos tecnológicos, estos contratos mantienen la esencia tradicional de contrato.

B) *Evolución de la contratación tradicional a la inteligente*

Sin embargo, actualmente la contratación evoluciona hacia los llamados contratos inteligentes, que requieren explicar detalladamente qué son, cómo se ejecutan y cuáles son sus aplicaciones, precisamente para entender mejor su relación con el *Blockchain*.

Un contrato inteligente es un programa informático que ejecuta acuerdos establecidos entre dos o más partes de modo que ciertas acciones se efectúan como resultado de que se cumplan una serie de condiciones específicas.

Esto es, cuando se da una condición programada con anterioridad, el contrato inteligente ejecuta automáticamente la cláusula correspondiente. Aquí estriba la diferencia con los contratos tradicionales, no sujetos a tal «automatismo», pues los *Smart Contracts* son contratos que se ejecutan y se hacen cumplir a sí mismos de manera automática y autónoma.

Los contratos inteligentes se comenzaron a desarrollar en el año 1993, cuando el famoso criptógrafo Nick Szabo¹⁴ acuñó el término por primera vez. Nick propuso este sistema de contratos ya entonces a pesar de que la insuficiente infraestructura tecnológica del momento lo hacía inviable. Fue necesario esperar a que un sistema de pagos permitiese llevar a la práctica y esa situación apareció en escena con la creación del *Bitcoin* en el año 2009. No obstante, *Bitcoin* sólo estaba pensado para ser una herramienta financiera: una criptomonedra.

En cambio, la tecnología con la que funcionaba *Bitcoin*, el *Blockchain* o *cadena de bloques* sí que hacía posible estos contratos inteligentes. A principios de 2014, con la creación de Ethereum¹⁵, por fin los contratos inteligentes

¹⁴ KÄLL, J. (1991). «Blockchain Control». *Law and Critique*, 1-8.

¹⁵ Cfr. <https://www.ethereum.org/foundation>.

pasaron a ser una realidad. Estos *smart contracts* «viven» en una atmósfera no controlada por ninguna de las partes implicadas en el contrato, en un sistema descentralizado. Estas propiedades son interesantes a la hora de pensar una aplicación del *Blockchain* en el ámbito de las fundaciones, particularmente en el Registro y el Protectorado, donde la relación contractual pasaría a ser una relación de la Administración Pública con la fundación.

Por tanto, en los contratos inteligentes se programan las condiciones, se firman por ambas partes implicadas y se «coloca» en una *Blockchain* para que no pueda modificarse. De forma análoga, en el ámbito fundacional público, tanto del Registro como del Protectorado de fundaciones, se podrían pre establecer las condiciones de cada trámite, se firman por las personas autorizadas, tanto de la Administración Pública como de las fundaciones, y se introduce en una *Blockchain* para que quede registrado de forma permanente a efectos oficiales.

Al igual que ocurre en todo contrato inteligente, el objetivo principal, también aplicable al ámbito de las fundaciones, es implementar un estado de seguridad jurídica superior al del contrato tradicional, reducir costes y reducir el tiempo asociado a esta clase de interacciones, lo cual redundaría en una mayor eficiencia de la Administración Pública relacionada con las fundaciones. En el caso de los *Smart Contracts*, se busca mejorar los contratos actuales siendo más seguros, más baratos, con ahorro de tiempo y con protección frente al fraude.

Cabe plantearse la disyuntiva entre contratos tradicionales y contratos inteligentes. Para mayor objetividad basta analizar la situación actual y mirar hacia el futuro. Cuando se habla de los contratos en papel, se sabe que se encuentran escritos en un lenguaje propio de las personas: se puede escribir en cualquier idioma, pero en un lenguaje legal comprensible entre dos personas. Una vez que se aceptan los términos y se firma el contrato, según las leyes aplicables, la responsabilidad y validez legal para ambas partes tiene unos costes elevados y normalmente requieren la intervención de fedatario público, como un notario, a fin de revestir de validez a ese contrato. Asimismo, y es importante, el modo de cumplimiento depende del punto de vista de cada parte implicada: en un contrato, las cláusulas tienden a beneficiar a una de las partes por encima de la otra.

Por el contrario, los contratos inteligentes difieren en los tres aspectos mencionados. El lenguaje no es natural, sino que es un lenguaje virtual, un lenguaje de programación informática. De igual manera que un programa de ordenador o una aplicación móvil se programa a fin de que ejecute una serie de funciones, los *Smart Contracts* configuran la realización de unas tareas

conforme a unas instrucciones y condiciones introducidas previamente. En consecuencia, el cumplimiento de los contratos inteligentes no permite diversos puntos de vista, sino una aplicación y ejecución objetiva. Si se da la condición establecida (normalmente bajo la estructura informática «si..., entonces...»), el contrato ejecuta automáticamente la consecuencia de dicha acción. Finalmente, la responsabilidad legal del *smart contract* sigue en análisis, pero es indudable que no requiere de un intermediario (como el notario o cualquier otro fedatario público), pues el contrato en sus términos es el intermediario de confianza, con reducción de costes y del tiempo de las interacciones. Y si se piensa en el Registro y Protectorado de fundaciones cabría vislumbrar un procedimiento administrativo inteligente con similares propiedades que los *Smart Contracts*.

C) *Funcionamiento de los Smart Contracts*

Para facilitar mejor la comprensión del *Blockchain* y de los *Smart Contracts* en el ámbito de la Administración pública, conviene conocer cómo funcionan los *Smart Contracts*. Nos serviremos de un ejemplo. Nos situamos ante una máquina expendedora de comida como las que podemos encontrar en cualquier aeropuerto o en una estación de tren. Esa máquina está programada para que cuando se introduzca una cantidad de dinero y se pulse una combinación de números, automáticamente el producto seleccionado salga de la máquina para ser del comprador. Además, otra orden que tiene programada es la de que, en caso de introducir más dinero del que costaba el producto, la máquina devuelva el cambio, y en el caso de no haber un producto seleccionado marque en la pantalla «Producto Agotado». Esta programación de la máquina es lo que sería el contrato inteligente, y las partes implicadas son la máquina y el comprador.

Las reglas del contrato inteligente son las reglas que hemos mencionado anteriormente y que son ejecutadas por sí solas si se cumplen las acciones correspondientes. Esto funciona en el lenguaje informático como una sentencia llamada «*if – then*», que significa «*si... entonces...*» y viene a simbolizar que: «*si se cumple el acuerdo... entonces se da la condición*». En el ejemplo anterior, estos acuerdos con la sentencia «*if – then*» se cumplirían del siguiente modo: si se cumple que el usuario introduce dinero suficiente y pulsa la combinación «123», entonces saldrá la botella de agua. Si se cumple que el usuario ha introducido más dinero que el necesario, entonces se le devuelve la diferencia. Si el usuario introduce el dinero y pulsa «123» pero no hay artículo, entonces aparecerá el mensaje de «*Producto Agotado*». Así funcio-

naría un contrato inteligente y es muy interesante pensar este modo de funcionar en la Administración pública.

Se puede pensar que estas máquinas existen desde hace muchísimos años. Pero ¿qué novedad aparece ahora? La novedad sería adelantarse un paso más y mediante el contrato inteligente programar este tipo de máquinas con la condición informática de que *«si se acaba el producto “032”... entonces —de forma autónoma y automática— la máquina mandará una señal al proveedor de botellas de agua para que vaya a reponerlas»*.

En consecuencia, se suprime a un intermediario que tenga que estar vigilando la máquina, llamando a los proveedores y reponiéndola por sí mismo, eliminando así también los costes de tiempo y dinero en dicho proceso y simplificando mucho más la tarea.

Otro ejemplo de carácter traslativo de bienes podría ser el alquiler de una propiedad. Gracias a la tecnología, en la actualidad se cuenta con cerraduras electrónicas de apertura con tarjeta, como las que se utilizan en numerosos hoteles y empresas a lo largo del mundo. Así, mientras la tarjeta asociada a la puerta esté activa, se puede entrar y salir. En el caso del hotel, imaginemos cómo sería con un contrato inteligente: si se ha pagado hasta el día 30 del mes en curso y las normas del hotel son que se tiene que salir antes de las 12:00 de la mañana, la tarjeta funcionará hasta el día 30 a las 12:00 de la mañana. A las 12:01h ya no se podrá abrir la habitación con esa tarjeta. Esas serían las reglas del contrato inteligente que se ejecuta por sí mismo una vez pasada la hora fijada. Esto haría posible un Airbnb pero sin su mediación ni sus comisiones. Y lo mismo podría pasar con plataformas como Uber o Bla-blar: actuar directamente entre la gente interesada (relaciones P2P, *peer-to-peer*, entre pares), mediante un contrato inteligente, con ahorro de las comisiones de dichas plataformas y del tiempo de gestión.

Se trata de ejemplos limitados pero muestran las ventajas y posibilidades de aplicación del *Blockchain* y de los *Smart Contracts*, que abren todo un extenso panorama de aplicación legal, contractual y administrativa para el que aún no es fácil contar ya con las herramientas necesarias. No obstante, la idea fundamental es clara: un contrato inteligente funciona de forma que las partes configuran los términos del contrato, éste se almacena en *Blockchain* y, cuando se dan los términos descritos, el sistema ejecuta el contrato y se dan las consecuencias descritas en él.

Los *Smart Contracts* ofrecen un almacenamiento para datos y código, que será ejecutado y comprobado en cada transacción. Cada transacción invocará a una rutina del código que modificará estos datos. El código es inmutable

de forma unilateral. En lugar de verificar una transacción monetaria en cada transacción, se verifica el estado de la memoria tras ejecutar la rutina vinculada a la relación contractual.

Conviene clarificar que un *Smart Contract*, por lo general, no representa un único acuerdo legal. En los *Smart Contract* se representa el flujo que se ha de seguir para formalizar y realizar todos los acuerdos legales y además los elementos (propiedad, balance...) que se modifican como consecuencia de ellos¹⁶.

Es interesante verlo en un ejemplo¹⁷. En el caso de una compraventa de inmuebles en *blockchain*, no habría un *Smart Contract* por cada inmueble, sino que el único contrato debería incluir los siguientes aspectos:

- a) Un «registro» de inmuebles por propietario (referencia catastral por cada titular catastral).
- b) Un «registro» de notarios (y una forma de modificarlos, por ejemplo, permitir que solo el colegio de notarios los modifique).
- c) Las siguientes rutinas con los permisos y validaciones adecuados (vendedor es el propietario, notario es el fedatario, el registrador practica la inscripción registral, el Catastro efectúa la posterior alteración de titularidades, etc.):
 - Dar de alta nueva compraventa (sistema).
 - Firmar compraventa (comprador).
 - Firmar compraventa (vendedor).
 - Firmar compraventa (notario).
- Cuando termina el flujo de firmas, el *Smart Contract* modificaría su registro de inmuebles y cambiaría el propietario, sin perjuicio de las competencias legalmente atribuidas al Catastro Inmobiliario y al Registro de la Propiedad¹⁸.

¹⁶ SALVADOR SÁEZ, D. (2018). «Las monedas virtuales y el capital riesgo: realidad, función económica, naturaleza y consideraciones jurídicas sobre el Bitcoin». *Revista Española de Capital Riesgo*.

¹⁷ Código de Smart Contract compraventa a distancia segura con «Solidity» en Ethereum: <https://solidity-es.readthedocs.io/es/latest/solidity-by-example.html#compra-a-distancia-segura>.

¹⁸ Cfr. Ley 13/2015, de 24 de junio, de Reforma de la Ley Hipotecaria aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946 y del texto refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (2015). Boletín Oficial del Estado. Recuperado a partir de http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2015-7046.

D) *Figura del «oráculo» (oracle)*

Los *Smart Contracts* han puesto de moda un concepto no siempre claro como el de «oráculo» (*oracle*). Para entenderlo mejor y comprender la importancia que puede llegar a tener en el ámbito de la Administración pública, y concretamente de las fundaciones, puede ayudar el siguiente ejemplo.

Borja y Juan son aficionados al fútbol. Borja es del Real Madrid y Juan es del FC Barcelona. Borja quiere apostar 5 Ether (la criptomoneda de *Ethereum*) a que el Real Madrid gana el disputado clásico y Juan quiere apostar los mismos Ether a que lo gana el FC Barcelona. Como son personas de hechos más que de palabras, llevan a cabo desde su móvil la apuesta a través de un contrato inteligente, especificando las reglas del contrato y depositando los fondos en una cuenta. Una vez que se sepa quién gana, el contrato repartirá a uno u otro el total de Ether apostados automáticamente. En este caso un ente externo al contrato tiene que confirmar a éste quién ha ganado y ese ente es el «oráculo» (*oracle* en inglés). Esta herramienta tecnológica permite actualizar el estado de los contratos inteligentes con información externa, como por ejemplo qué equipo ganó el partido.

Ciertamente ese órgano es un externo a la cadena de bloques o *blockchain*, es un tercero, un intermediario en el que se debe confiar. Por lo tanto, tiene un impacto en el aspecto de centralización, algo totalmente opuesto a la tecnología *Blockchain*. Para solucionar esta introducción de un intermediario en la cadena y descentralizar la obtención de este resultado, hay proyectos que actúan como portadores de información entre los servicios externos (API's) y *Ethereum*. Un ejemplo es Oraclize¹⁹. Este proyecto combina todos los portales de información que sean indicados en el contrato y establecidos como relevantes, y es Oraclize quien, en función de los resultados que obtenga, tomará su decisión final. En efecto, no valoramos ahora la fiabilidad o seguridad jurídica de entidades y oráculos que son terceros de confianza.

E) *Funciones adicionales de los Smart Contracts*

A la hora de ampliar la utilización de los contratos inteligentes, y no sólo en el ámbito de las relaciones particulares, sino si los pensamos en el seno de la Administración Pública en general y de la relacionada con las fundaciones en particular, resulta fundamental tener en cuenta la función multifirma de los *Smart Contracts*. Es una función mediante la que dos o más personas se deben poner de acuerdo para hacer cumplir las condiciones de un contrato.

¹⁹ Cfr. <http://dapps.oraclize.it/>.

En consecuencia, a través de la función multifirma las diversas personas intervenientes en el contrato tienen que estar de acuerdo, de modo que ninguno pueda beneficiarse unilateralmente ni perjudicar conjuntamente al resto de intervenientes.

Otra función interesante de los *Smart Contracts* es la de los dobles depósitos y actuaciones similares. Esta característica de los contratos inteligentes hace que funcionen correctamente, eliminando al intermediario del proceso. Permite a dos o más partes que no se conocen entre sí y que carecen de confianza recíproca, realizar una transacción segura para ambos a través de un contrato inteligente. Este contrato les obliga a depositar en una dirección de la cadena de bloques unos fondos para el cumplimiento del contrato. El contrato tiene una duración determinada, y si no llegan a un acuerdo, el contrato inteligente remitirá directamente los fondos que ambas partes tuvieron que abonar a otra dirección de la cadena de bloques de la que nadie podrá sacarlos nunca. Esta condición fuerza a cumplir a cada uno con su parte del contrato. De lo contrario, los fondos desaparecerían. En conclusión, este doble depósito hace que sea imposible que una de las partes gane sin que la otra lo haga, es decir, no se dan engaños y hace que la gente llegue a acuerdos amistosos. Este tipo de métodos ya se han añadido en algunos mercados descentralizados. Los podemos ver en portales como Bithalo y Black Halo.

F) *Usos de los contratos inteligentes*

La actual plataforma Ethereum, la tecnología *blockchain* y los contratos inteligentes son herramientas novedosas, pero entendemos que los usos de los *Smart Contracts* actualmente no representan, ni mucho menos, los usos que tendrán en un futuro próximo.

Al igual que Internet nunca se pensó para mandar correos electrónicos y, sin embargo, hoy día continúan apareciendo permanentemente nuevos usos de la «Red de Redes», los contratos inteligentes se podrán aplicar a prácticamente todas las cosas. De alguna manera, serán el vehículo de la transformación del Internet actual, para pasar de una Red de Información a una «Red de Valor».

Para ayudar a tomar conciencia de los usos que los *Smart Contracts* pueden ofrecer y, de este modo, vislumbrar la potencialidad que la tecnología *Blockchain* puede tener también en la Administración pública, enumeramos algunos ejemplos por sectores.

Entre los servicios financieros, podemos encontrar los siguientes usos. 1) Préstamos: si la persona que contrata el préstamo no realiza el pago en el tiempo estipulado, se ejecutaría el contrato para retirarle las garantías. 2) Liquidación de operaciones: los contratos calculan importes de liquidación y transfiere fondos automáticamente. 3) Pagos de cupones y bonos: los contratos calculan y pagan automáticamente de forma periódica los cupones y devuelve el capital al vencimiento de los bonos. 4) Microseguros: Calculan y transfieren micropagos basados en datos de uso de un dispositivo conectado a Internet (por ejemplo, un seguro automotriz de pago por uso). 5) Depósito en garantía en el registro de la propiedad: el contrato supervisa la información externa a la cadena de bloques y, una vez transferida la propiedad de un vendedor a un comprador, el contrato ingresa automáticamente los fondos al vendedor. 6) Herencias: una vez que el contrato puede verificar el fallecimiento de la persona, las propiedades quedan repartidas y asignadas automáticamente entre los herederos. 7) Automatización de pagos y donaciones: se pueden acordar pagos o donaciones periódicas o puntuales a personas o entidades. El contrato inteligente verificaría que se cumplen las reglas para realizar automáticamente la donación.

En el sector de los Servicios de la salud, algunos casos de uso son elo-
cuentes: 1) Expedientes médicos electrónicos: los contratos proporcionan
transferencias y accesos a los historiales médicos tras la aprobación de múlti-
ples firmas entre pacientes y proveedores. 2) Acceso a los datos sanitarios de
la población: se conceden a las organizaciones de investigaciones sanitarias el
acceso a determinada información sanitaria personal. A cambio, a través de
los contratos, se realizan micropagos automáticamente al paciente para su
participación. 3) Seguimiento de la salud personal: se realiza un seguimiento
de las acciones relacionadas con la salud de los pacientes a través de dispositi-
vos IoT (*Internet of Things*) conectados a Internet. Los contratos generan
automáticamente las acciones necesarias basadas en hechos específicos, como
la concesión de citas o la remisión de medicamentos de receta necesaria
directamente desde el depósito farmacéutico.

También los Servicios de propiedad intelectual permitirían usos significa-
tivos de contratos inteligentes, como la distribución de *royalties*. El *smart
contract* calcula y distribuye los pagos de *royalties* a artistas y otras partes aso-
ciadas según los términos acordados.

En el sector de los servicios energéticos ya son una realidad las estaciones
autónomas de recarga para vehículos eléctricos: el contrato procesa un depó-
sito, habilita la estación de recarga y devuelve los fondos restantes una vez
completados.

Y entre los servicios del sector público, podemos destacar los siguientes. 1) Votación: valida los criterios del votante, registra el voto en la cadena de bloques e inicia acciones específicas como resultado del voto mayoritario. Esto es posible en una votación tanto de encuesta como estatal. 2) Apuestas: dos o más partes pueden apostar con seguridad tecnológica y jurídica, y sin necesidad de un tercero, a través de un contrato inteligente que asegure unas condiciones concretas. 3) Propiedades inteligentes: una casa, un coche, una nevera, una lavadora... todos los objetos que se puedan conectar a Internet se consideran propiedades inteligentes (del inglés, *smart property*). Y todos pueden ser gestionados con contratos inteligentes para poder venderlos, alquilarlos y gestionarlos de forma automatizada. Así, el vehículo que tenga su ITV en el plazo de renovación podría solicitar automáticamente cita previa y recibir la confirmación de haber pasado satisfactoriamente el proceso de revisión.

G) *Beneficios de los contratos inteligentes*

A la vista de la definición y de la amplitud de posibilidades jurídicas que ofrecen los *Smart Contracts*, el análisis sucinto de sus beneficios puede ayudar a valorar el interés de su aplicación, pues el Derecho ya ha estudiado ampliamente en sede de obligaciones y contratos tradicionales las consecuencias de su incumplimiento, que se aplicarían de igual manera a los inteligentes.

A) Autonomía. Estos contratos se dan siempre entre una o varias personas físicas o jurídicas, pero en principio sin ningún intermediario. No es necesario que alguien valide el contrato, aunque en función de su complejidad podría ser necesaria la orientación y experiencia de un abogado. Por ello, con carácter general reducen e incluso pueden llegar a eliminar cualquier persona extra que no esté implicada en el contrato.

B) Costes. Los contratos inteligentes al no depender de la intervención de terceros, reducen notablemente los costes. A menor intervención humana, mayor reducción en costes.

C) Confianza. Todos los contratos inteligentes van directos a la cadena de bloques. Esto hace que 1) esté encriptado, por lo que únicamente las personas implicadas pueden acceder a su contenido y leerlo; y 2) permite la interacción entre personas que no se conocen entre sí y sin que haya riesgo de estafa.

D) Velocidad. Los contratos inteligentes utilizan código de software para automatizar las tareas que, de otro modo y como en los contratos tradicionales, se realizarían por medios manuales. Por lo tanto, aumentan la velocidad

de los procesos de negocio y son menos propensos a errores humanos o manuales.

E) Seguridad. Los contratos inteligentes basados y securizados en la cadena de bloques pública no pueden perderse. Todo queda registrado de forma inmutable. Nada ni nadie los puede hacer desaparecer por su sola voluntad y siempre se tiene acceso a ellos, sin perjuicio de las implicaciones en privacidad. El proceso de ejecución descentralizado elimina el riesgo de manipulación, ya que la ejecución es gestionada automáticamente por toda la red, en lugar de por una parte individual.

F) Nuevos modelos de negocio. Los contratos inteligentes, a través de sus bajos costes para asegurar transacciones confiables, permiten nuevos negocios, como el acceso automatizado a vehículos y unidades de almacenamiento. Esto puede abrir nuevas vías de emprendimiento si se suma a otras tendencias emergentes como el Internet de las cosas (IoT) o tecnologías disruptivas como los vehículos autónomos o la robótica.

H) *Implicaciones*

A modo de conclusión, con muchos otros expertos y especialistas en esta materia, suscribimos que los contratos inteligentes entrarán a formar parte de nuestra vida cotidiana y en multitud de sectores y esferas, como ya lo ha hecho el Internet de la Información.

La implicación más evidente y ya en la actualidad puede ser la sustitución de los contratos tradicionales elaborados a través de abogados por la transformación en plantillas estandarizadas de contratos inteligentes. Una variante puede ser la integración de contratos inteligentes en un híbrido de papel y contenido digital, donde los contratos se verifican a través de *blockchain* y se corroboran mediante copia física.

Sin embargo, una de las implicaciones de amplio alcance de los contratos inteligentes puede encontrarse en la Administración Pública, con una creciente sustitución y mejora de los procedimientos tradicionales por procedimientos inteligentes, con la innovación y eficiencia que ello podría comportar en general.

Finalmente, no hay duda de que en aquellas áreas donde se precise una comunicación entre dos o más partes, ya sean estas personas vivas o máquinas, este tipo de contratos permiten que esa comunicación sea cien por cien veraz, segura, rápida y de bajo coste, con las ventajas que ello generaría para los sectores privado y público.

6. *El Blockchain en el entorno digital*

El *Blockchain* comenzó con el *Bitcoin*, pero en la actualidad no es sólo ni únicamente un medio de pago²⁰. Sus desarrollos tecnológicos adquieren mayor relevancia como infraestructura y plataforma que como criptomoneda²¹. *Blockchain* es sinónimo de criptología y algoritmos²².

En este nuevo marco surge una innovadora cultura empresarial basada en *Blockchain*. Hoy muchos sectores sociales y económicos buscan casos de uso y negocio basado en *Blockchain*. La innovación principalmente se está produciendo en dos campos: el primero, en la forma de interacción, con especial relación con quien envía los datos; y el segundo, en la transmisión de datos, en particular la arquitectura de distribución: cómo se envían los datos, con la interacción hombre-máquina, objeto de evolución de las últimas décadas.

Entre las singularidades del impacto del *Blockchain* en el ámbito económico y social podríamos destacar el siguiente marco de cuatro pilares:

- a) Datos, información y conocimiento.
- b) Industrialización, que hará que Internet no sea intercambio de información sino de bienes.
- c) Infraestructura para el modo de uso de la información con mayor impacto social, con una herramienta nueva ahora todavía en la fase de diseño.
- d) Nueva herramienta de impacto escalable.

Con este nuevo sistema, se ha cambiado la forma de intercambio de la información. *Blockchain* es un «*registro digital distribuido (LEDGER)*, que garantiza la autenticidad, de manera única con la integridad y el reconocimiento de la propiedad de los activos y las transacciones digitales».

Es una transmisión de información por bloques a todos los nodos caracterizada por las siguientes dos propiedades. Es «*centralizada*», de modo que físicamente todos los actores están geográficamente distribuidos y jerárquicamente todos los actores tienen poder de acción y decisión sobre la red. Es «*inmutable*», pues *a priori* y técnicamente no se puede modificar. Es segura,

²⁰ SWAN, M. (2015). *Blockchain: Blueprint for a new economy*. «O'Reilly Media, Inc.».

²¹ ZYSKIND, G., & NATHAN, O. (2015, May). «Decentralizing privacy: Using blockchain to protect personal data». In *Security and Privacy Workshops (SPW)*, 2015 IEEE (pp. 180-184). IEEE.

²² KOSBA, A., MILLER, A., SHI, E., WEN, Z., & PAPAMANTHOU, C. (2016, May). «Hawk: The blockchain model of cryptography and privacy-preserving smart contracts». In *2016 IEEE symposium on security and privacy (SP)* (pp. 839-858). IEEE.

tanto en su infraestructura como en su software (ejemplo: aplicaciones de compartición de archivos seguros).

Adelantamos que dichas propiedades pueden ser tenidas en cuenta a la hora de pensar en los registros públicos y, más específicamente, en el ámbito del protectorado y registro de fundaciones, pues con sus peculiaridades territoriales tienden a estar centralizados y son inmutables.

No obstante, el potencial disruptivo de *Blockchain* estriba, como también podría ocurrir en el ámbito de la Administración Pública electrónica, en cuatro notas fundamentales: (1) supervisión, (2) confiabilidad, (3) resiliencia e (4) innovación. Desde una perspectiva cualitativa, el *Blockchain* supone de forma segura el cambio del valor y del rol intermediario, y desde un enfoque cuantitativo se pronostica un crecimiento de 2.300 millones de dólares estadounidenses para el año 2021²³.

Por esta razón en este nuevo entorno conviene familiarizarse con dos nuevos conceptos que, pese a su importación terminológica del inglés como neologismos, ya son habituales en el *Blockchain*: *token* (símbolo) y *tokenización*.

Significa representar activos empresariales, desde objetos físicos hasta instrumentos financieros y propiedades, en *Blockchain* mediante *símbolos digitales* para agilizar sus transacciones y transferencias. Las propiedades y funciones de cada *token* estarán completamente sujetas al uso de que se establezca para ellos.

Un buen ejemplo lo constituye el «*intercambio de diamantes de sangre, Sudáfrica-Londres*», a través de *Smart Contracts* (cláusulas contractuales); firmas de políticas, verificación de pago, etc. Todo lo que sea numéricamente una verdad, se puede ejecutar en el *Blockchain*.

7. *Valor del Blockchain: «Internet del valor»*

En la actualidad ya se reconoce el valor económico, social y jurídico del *Blockchain*. Su interés alcanza desde el entorno comercial y con ánimo de lucro hasta las fundaciones y asociaciones sin fines lucrativos.

Blockchain es así el *Internet del valor*. Permite el intercambio seguro del *valor* (dinero, propiedades, etc.). *Blockchain* facilita conocer el origen de los bienes (valores) y también de forma segura, a través de los *Smart Contracts* permite el seguimiento de la trazabilidad y la transparencia de las transaccio-

²³ Cfr. *Size of the blockchain technology market worldwide from 2016 to 2021 (in million U.S. dollars)*. <https://www.statista.com/statistics/647231/worldwide-blockchain-technology-market-size/>.

nes con independencia de su mayor o menor cuantía, lo cual es de enorme importancia jurídica tanto para las partes implicadas como para la seguridad de los actos y negocios realizados.

De ahí la importancia del *Blockchain* para el Tercer Sector, pues por ejemplo se podría efectuar una donación de dinero desde España y vincularla al seguimiento de las concretas vacunaciones que se realicen en Kenia. Todo ello además de los interesantes casos de seguimiento de proyectos de ONGD's y de los fondos a ellos destinados.

El *Blockchain* hace posible la comprobación en el destino del valor, puesto que es una gran base de datos de la información, que no estará en la propia organización, y a la cual se le dotará de inteligencia, para conocer las características y metadatos que sean necesarios en cada acto, negocio o proyecto.

Sin embargo, hacer posible la utilización de *Blockchain* comporta un problema: resolver los problemas legales de las transacciones de valor, lo cual exige un mayor cumplimiento normativo de la regulación nacional, europea e internacional, además de cambiar el modelo de *organización vertical* («de empresas») a *horizontal* («asociación, colaboración»).

El *Ecosistema 4.0* en que se desarrolla el *Blockchain* precisa tomar en consideración los siguientes aspectos:

- a) El *Mundo real*, comprensivo de la producción, de nuevos servicios. El ámbito donde se produce la innovación.
- b) El Mundo operacional y el Mundo de la creación, que requiere de garantías (ejemplo: en el diseño de un avión, no se pueden hacer pruebas con riesgo para los pasajeros).
- c) Nuevas obligaciones de cumplimiento normativo (penal, protección de datos, financiero...): se hace necesaria la permanente supervisión.
- d) *Ecosistema 4.0* = Gobierno/Sector Público + Sector Empresarial + Universidad. Cada vez es más claro que el regulador tiene que trabajar con las empresas y viceversa, al igual que se precisa una participación más colaborativa con los reguladores.

Dos épocas básicas han marcado los *networks tecnológicos*: una primera, el intercambio de información, a través de la transferencia de datos y, una segunda, el intercambio de valor, mediante la transferencia de valor.

Por ello podemos sostener que el *Blockchain* va a cambiar la tecnología y la sociedad, dando paso a un *Internet del Valor*, en el veremos surgir una Red

pública y permissionada, compatible con la regulación, sin criptomonedas embobida (con coste transaccional bajo y predecible), con un mayor rendimiento y escalabilidad, con la finalidad de la transacción (*Transaction finality*) incluida en un bloque determinado y, sobre todo, una Red gobernada y regulada.

8. *Enfoque corporativo del blockchain*

A) *Las entidades en Blockchain*

Las entidades pueden emplear el *Blockchain* como una herramienta para optimizar su actividad o sus procesos corporativos. No obstante, para tener una visión de conjunto más clara, conviene valorar las características del *Blockchain* en el actual escenario digital para optimizar su implementación. En primer lugar, el *Blockchain* puede ser parte de la estrategia corporativa, como valor añadido. A ello se suma la intensa transformación digital que la tecnología ha llevado a todos los sectores y niveles sociales, empresariales, corporativos y gubernamentales.

En segundo término, si bien se trata de una tecnología emergente, cuando no disruptiva, la posibilidad de crear una colaboración global convierte al *Blockchain* en una plataforma útil en la gestión de actividades y proyectos hasta ahora implanteables o sólo asumibles con un elevado coste.

En tercer lugar, la *cadena de bloques* ya permite crear nuevas oportunidades colaborativas, de negocio y administrativas en donde la apuesta por la innovación contribuye a resolver problemas o a cubrir necesidades de forma más eficiente, rápida, segura y fiable.

B) *La «Cuarta Revolución Industrial»*

La aparición de internet en los años 80 del siglo xx supuso la irrupción de la tecnología y muchas personas quedaron fuera «del juego tecnológico» por brecha generacional, digital o de adaptación. El sector legal y administrativo no ha sido una excepción y realmente ha sido uno de los que se ha sumado tarde a las nuevas tendencias tecnológicas.

Hoy en día con *Blockchain* puede ocurrir algo similar, pues podría generar una resistencia fuerte al cambio de paradigma que puede suponer concretamente para los operadores jurídicos y para la Administración Pública.

Si *Blockchain* ya puede cambiar y está cambiando el modelo de los negocios, donde hay más interés en la transmisión de valor y activos que en la comunicación de información hasta ahora conocida, también puede irrumpir

en positivo en el área legal con contribuciones significativas para los particulares, principalmente a través de los *Smart Contracts*, y para la Administración Pública, mediante la automatización de procedimientos y procesos. Lejos de provocar una sustitución del valor humano y de las decisiones personales, precisamente descargar de burocracia innecesaria es un modo de modernizar la Administración, sustituida por procesos que pueden ejecutar correctamente las máquinas, y de crear y potenciar la importancia de las decisiones que solamente pueden adoptar los órganos administrativos unipersonales o colegiados.

A diferencia de cómo se han gestionado otros estadios tecnológicos por los operadores jurídicos, ahora es tiempo de aprender y de equivocarse, de asumir un cambio de paradigma que puede ser revolucionario para las personas y las organizaciones, de atreverse a un cambio de la mentalidad interna para adaptarse a la nueva realidad descentralizada que comporta el *Blockchain*. No obstante, como ha demostrado la Historia, este cambio no es sólo tecnológico y ha de llevar aparejado el correspondiente cambio jurídico y en el estatuto de los derechos que corresponden a las personas.

Como propuesta concreta que podemos hacer desde nuestra experiencia profesional, la aproximación jurídica al *Blockchain* puede hacerse desde una organización no jerárquica, pero sí colaborativa. Esto es, liderando desde la innovación, con conocimiento de la tecnología para hacerla segura también jurídicamente. Una digitalización que se ve acompañada del Derecho no como mera limitación sino precisamente como refuerzo de su necesidad, estrategia e implementación. En otras palabras, *aprender haciendo* («learn by doing») y de forma descentralizada y colaborativa, pero con consistencia jurídica a fin de que el diseño de la *Blockchain* del futuro sea conforme a Derecho y evite así consecuencias perjudiciales para las personas, la sociedad, las empresas y las corporaciones privadas y públicas.

Desde esta perspectiva de la seguridad jurídica, consideramos que el *sistema planetario* del *Blockchain* ofrece como plataforma, en el sentido de infraestructura, y como instrumento unas muy amplias posibilidades, y no sólo en el entorno monetario y financiero que es donde ha surgido el *Bitcoin* y otras criptomonedas. Por ello, puede ser de mayor interés identificar el *Blockchain* para tareas y necesidades nuevas y no solamente para lo que no funciona. Y una de las áreas extensas de interés es, sin duda, la Administración Pública en servicio a los ciudadanos, pues además de que se produce la tramitación de un elevado volumen de expedientes («transacciones»), también reúne importantes notas de *trazabilidad*, como ocurre en expedientes judiciales y en procedimientos administrativos.

A modo de ejemplo, es interesante descubrir cómo algunas entidades financieras han comenzado a gestionar la concesión de préstamos a través del potencial de esta tecnología en las finanzas corporativas²⁴. Asimismo, algunas compañías eléctricas españolas también han comenzado a efectuar transacciones de energía con *Blockchain* o la filial alemana de Telefónica ha colocado deuda mediante la tecnología sobre la que se hizo *Bitcoin*. En definitiva, se asume que el *Blockchain* funciona sobre una base de datos de transacciones distribuidas entre múltiples ordenadores que resuelve dos problemas clave en el mundo digital: hacer operaciones sin necesidad de un intermediario de confianza y garantizar que esas transacciones no puedan ser alteradas, eliminadas o revertidas posteriormente.

9. De los procedimientos administrativos a las actividades de las fundaciones

La regulación contenida en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, no impediría la implantación del *Blockchain* en la Administración Pública, si bien en este análisis no podemos profundizar en todo su detalle. Baste como ejemplo elocuente su nuevo artículo 12, que regula la asistencia en el uso de medios electrónicos a los interesados, y dispone que «*las Administraciones Públicas deberán garantizar que los interesados pueden relacionarse con la Administración a través de medios electrónicos, para lo que pondrán a su disposición los canales de acceso que sean necesarios así como los sistemas y aplicaciones que en cada caso se determinen*».

Con esta habilitación legal y una Administración Pública centrada en el servicio al ciudadano, la utilización de medios digitales y de tecnologías emergentes para alcanzar un mayor estándar de cumplimiento puede contribuir a una efectiva modernización de la Administración. Aunque puedan ser necesarios ajustes normativos y procedimentales, pues el paso del papel a lo digital puede requerir algunas redefiniciones administrativas, ciertamente el soporte digital de los procedimientos administrativos puede redundar en su mayor agilidad, eficiencia y garantía jurídica, un mayor grado de cumplimiento y acierto administrativo al descargar de burocracia los procesos automatizables y al generar un mayor valor añadido en la toma de decisiones por las autoridades y órganos competentes.

²⁴ Cfr. BBVA renueva un préstamo de 325 millones a Repsol basado en la tecnología «blockchain». Accesible en <https://www.publico.es/economia/bbva-renueva-prestamo-325-millones-repsol-basado-tecnologia-blockchain.html>.

De igual modo, en la relación entre la Administración Pública y los administrados, como por ejemplo las fundaciones en su interrelación con el Protectorado y el Registro de Fundaciones, las tecnologías como el *Blockchain* o los Contratos inteligentes pueden contribuir decisivamente a un mayor y más fiable intercambio de información, así como a una significativa seguridad jurídica en la que queda reforzado el papel activo del administrado como de la Administración competente en cada caso.

En este ámbito, como destaca la mayoría de los expertos jurídicos en *Blockchain*, como tecnología no se puede regular en el sentido más estricto de la palabra. Precisamente cuenta con sus propias reglas de funcionamiento. Sin embargo, sí será posible legislar todas aquellas actividades que utilizan *Blockchain* como infraestructura o como medio.

10. *Aplicación del Blockchain a las Administraciones Públicas*

A) *Perspectiva general*

La tecnología del *Blockchain* en la Administración Pública puede tener múltiples aplicaciones. Por ejemplo, el Ministerio de Justicia español ha sido pionero en su interés por *Blockchain*, pues las posibilidades que ofrece esta tecnología es mayor en función de sus características inherentes, como inmutabilidad, transparencia o flexibilidad.

De este modo, es de particular interés para la gestión y seguridad jurídica de registros públicos, privados, de la propiedad, catastro inmobiliario, padrones de viviendas, registros certificados, educativos o sanitarios.

La importancia de la aplicación del *Blockchain* en administraciones descentralizadas es crucial y, como el caso español, más en aquellas administraciones con competencias transferidas, como ocurre en la sanidad. En estas áreas el *Blockchain* puede contribuir decisivamente a simplificar y resolver incompatibilidades. Se puede pensar ya como caso real no sólo en la historia clínica electrónica sino en la gestión administrativa del Protectorado y, en cierta medida, en el Registro de Fundaciones.

De hecho, un primer ejemplo en España de aplicación de esta tecnología al sector público es el contrato del Ministerio de Justicia para el desarrollo del Registro Civil Digital, que representa hasta donde hemos podido saber el primer contrato público que menciona de manera directa *Blockchain*, ya que el pliego pide al menos un experto en esta tecnología.

Sin embargo, el análisis de la problemática, a modo de caso de estudio de la fe pública registral en el Registro de Fundaciones, la tramitación de co-

municaciones y autorizaciones del Protectorado y de la seguridad en el tráfico jurídico por parte de las fundaciones requiere soluciones mediante principios y derechos clave en el entorno digital como la privacidad, la protección de datos personales y el derecho al olvido.

B) Blockchain y *privacidad*

Ciertamente, una de las áreas de mayor impacto de la aplicación administrativa del *Blockchain* es la privacidad y podría colisionar con el Reglamento (UE) 2016/679, de 27 de abril de 2016²⁵ (Reglamento general de protección de datos, RGPD), aplicable desde el 25 de mayo de 2018 en todos los Estados miembros de la Unión Europea y de manera directa.

Este Reglamento pretende acabar en Europa con la fragmentación nacional de la protección de datos. Además, en España el pasado 10 de noviembre de 2017 el Gobierno aprobó el proyecto de nueva Ley Orgánica de Protección de Datos (LOPD) que ya se tramita en sede parlamentaria, sin perjuicio de la regulación anticipada en régimen sancionador por el Real Decreto-ley 5/2018, de 27 de julio, de medidas urgentes para la adaptación del Derecho español a la normativa de la Unión Europea en materia de protección de datos.

Entre otros derechos como el de cancelación o portabilidad de datos, esta normativa regula el derecho de supresión («*el derecho al olvido*», art. 17). En su aplicación, el interesado tendrá derecho a obtener sin dilación indebida del responsable del tratamiento (editores digitales, proveedores de servicios de Internet, motores de búsqueda, etc.), la supresión de los datos personales que le conciernan. Y el responsable estará obligado a suprimir sin dilación los datos personales. Por consiguiente, la inmutabilidad del *Blockchain* puede entrar en conflicto con el derecho al olvido y la privacidad, al impedir la actualización o supresión de la información registrada en la cadena de bloques sin consenso de las partes implicadas.

El RGPD puede colisionar con el *Blockchain* en su hasta ahora principal utilidad o punto fuerte, que es precisamente su inmutabilidad e inalterabilidad: una vez que se introducen los datos no pueden ser borrados. El derecho al olvido reconocido en Europa contraviene directamente la idea distintiva de

²⁵ Europea, U. (2016). Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales ya la libre circulación de estos datos que viene a derogar y sustituir a la Directiva 95/46/CE, Diario Oficial de la Unión Europea. Diario oficial de la Unión Europea, 27.

una tecnología que hace inmutable los datos registrados. El problema se agrava ante el esfuerzo incommensurable que supondría la modificación, eliminación o desindexación de la información registrada en las bases de datos de *Blockchain*. Esta limitación del *Blockchain*, pese a sus indudables ventajas, podría dificultar su implantación en el ámbito del sector público, concretamente en el seno del Protectorado y Registro de Fundaciones.

Algunos expertos plantean como solución que la legislación nacional de cada Estado miembro de la Unión Europea limite el alcance del derecho al olvido en los sistemas *Blockchain*, lo cual no está exento de dificultades tecnológicas y de contradicciones jurídicas, aparte el riesgo de nueva fragmentación nacional, que es lo que el RGPD pretende superar. Otros especialistas sugieren la posibilidad de desarrollar cadenas editables que permitan a uno o varios administradores reescribir o cambiar bloques de información de posición sin alterar la totalidad de la cadena, con el consiguiente peligro de falta de transparencia y de inseguridad jurídica.

Habrá que esperar a la efectiva aplicación del RGPD para valorar la viabilidad del *Blockchain* en entornos no monetarios ni financieros, así como a la iniciativa del Legislador para abordar decididamente cuestiones necesitadas de moderna regulación, como la veracidad jurídica de las transacciones, la consiguiente responsabilidad legal de los intervenientes, la validez jurídica de los documentos almacenados digitalmente y su preservación, la validez legal de los propios instrumentos financieros emitidos y las cuestiones relativas a la territorialidad y responsabilidad en los *Smart Contracts* y el desarrollo jurídico del *Internet of Things*.

No obstante, entendemos que la protección de datos y la aplicación del nuevo RGPD plantean retos que convendría examinar con el objetivo de diseñar redes de *Blockchain* que mantengan las propiedades que hacen esta tecnología atractiva, particularmente inmutabilidad y descentralización), y, a su vez, ser capaz de cumplir con la regulación europea y nacional aplicable. En este sentido, es positivo que diversas autoridades en la Comisión Europea sigan ya esta tendencia tecnológica y se acrecienta la seguridad jurídica en la utilización administrativa del *Blockchain*.

La manera de plantear una solución práctica para introducir el *Blockchain* en el ámbito público fundacional es partir de la distinción entre datos personales y no personales, especialmente en una red en la que la información compartida permanece a futuro de forma inmutable, pues los datos no personales quedan fuera del alcance de la legislación sobre protección de datos y, por tanto, del RGPD.

Llegados a este punto, para poder transformar datos personales en no personales —y evitar así la aplicación del RGPD sobre ellos—, es indispensable aplicar medidas técnicas de anonimización que impidan, de manera irreversible, la posibilidad de identificación del titular de los datos. Como hemos anticipado antes, las dos soluciones que podríamos proponer serían, de una parte, la aplicación de la función *hash* y de otra, en la línea de la descentralización, la utilización de canales privados con datos cifrados.

En resumen, la técnica del *hash* comportaría custodiar los *hashes* correspondientes a cada dato personal en la red *Blockchain*. Por su parte, los datos personales se conservarían separadamente a través de una base de datos gestionada por el responsable de tratamiento. Mediante esta tecnología, se pueden modificar o eliminar datos personales para garantizar que el interesado pueda ejercitar sus derechos de conformidad con el RGPD, y al mismo tiempo preservar los beneficios inherentes a la inmutabilidad, propiedad básica de la tecnología *Blockchain*.

De otra parte, la implementación de canales privados, como los que de alguna manera existen ya con las sedes electrónicas de la Administración Pública y el sistema de notificaciones oficiales, permitiría un mayor margen de desarrollo de la *Blockchain* pública. Los canales privados son vías de transmisión de información creadas por dos o más nodos que quieren compartir información en privado dentro la red *Blockchain*. Esto es, se podría compartir la información de punto a punto sin que los demás nodos conozcan ni tenga acceso al contenido compartido. Los nodos restantes que se encontrarían situados fuera del canal privado únicamente podría acceder y disponer del *hash* de la información que se comparta en el canal privado incluso a efectos de incrementar la seguridad técnica y jurídica, además de la transparencia.

C) *Blockchain en las actividades fundacionales*

El cumplimiento de los fines fundacionales comporta la realización de actividades por parte de las Fundaciones en las que la red *Blockchain* podría resultar de gran ayuda como prueban los diversos casos de éxito conocidos²⁶.

Proyectos como los del Fondo Multilateral de Inversiones²⁷ evidencian el interés del *Blockchain* para los llamados proyectos en «la última milla». Por ello, emplear el *Blockchain* para la disruptión en la «última milla» ayuda a

²⁶ Cfr. «Emplearán blockchain para integrar poblaciones vulnerables en Argentina». Accesible en <https://www.criptonoticias.com/adopcion/emplearan-blockchain-integrar-poblaciones-vulnerables-argentina/>.

²⁷ Cfr. <https://www.fomin.org/es-es/portada/proyectos.aspx>.

trabajar con seguridad técnica y jurídica, por ejemplo, en el último rincón de Argentina donde los agricultores no reciben el valor del producto que se quedan los intermediarios.

Por ello, en las actividades fundacionales donde sea necesario contar con la intermediación, pues muchos proyectos son de valor transferido como aportación o donación, cobra asimismo una gran importancia la identidad soberana y la trazabilidad, para asegurar que el valor transferido alcanza desde el emisor hasta el receptor, desde el donante hasta el efectivo y concreto donatario.

En definitiva, el *Blockchain* puede ser de utilidad en aquellas actividades fundacionales en las que transparencia y trazabilidad sean esenciales. Así, *Blockchain* puede alinear el impacto del proyecto, el presupuesto y los agentes implicados. Baste pensar en los modelos de pago por éxito y bonos de impacto social, ampliamente difundidos en el sector de la cooperación al desarrollo. En este ámbito, si nos atenemos al modelo de «Pago por resultados», gracias a la red *Blockchain* se podrían alinear los impactos y los resultados con los proyectos. Se resuelve además el cuello de botella entre la supervisión de lo proyectado y lo ejecutado por un tercero de confianza: lo resuelve directamente *Blockchain* de forma inmediata, en tiempo real, con transparencia y con disponibilidad de toda la información en el *Blockchain*.

11. *Conclusiones*

A modo de resumen de todo lo anteriormente expuesto, se podría concluir lo siguiente:

- a) Las fundaciones pueden emplear ya la tecnología *Blockchain* como una herramienta eficaz para optimizar, tanto la propia gestión interna, como la ejecución de sus actividades específicas. Aunque esta tecnología necesita aún de un desarrollo técnico y jurídico adecuado que la haga accesible a la generalidad de este tipo de entidades.
- b) *Blockchain*, como *cadena de bloques*, permite crear nuevas formas de colaboración entre todo tipo de operadores, y contribuye a facilitar sus relaciones mutuas de forma más eficiente, rápida, segura y fiable. Puede ser de gran utilidad en la gestión de actividades en las que la transparencia y la trazabilidad sean esenciales.
- c) La posibilidad de establecer una colaboración global entre diversas personas y entidades, convierte al *Blockchain* en una plataforma fácilmente adaptable a la gestión de proyectos realizados en colaboración, sin importar

que algunas de ellas estén residenciadas en países distintos. Esto es importante en el caso de las entidades que gestionan proyectos de cooperación al desarrollo o reciben donativos de no residentes.

d) Se necesitará la promulgación de la correspondiente cobertura legal, para la aplicación del *Blockchain* a las relaciones entre las fundaciones y las Administraciones Pùblicas. Especialmente en todo lo relativo a la formalización de las inscripciones registrales y la tramitación de comunicaciones y autorizaciones del Protectorado, y

e) Esta tecnología del *Blockchain* no encaja del todo en la actual normativa sobre protección de datos, lo que hace preciso arbitrar soluciones de futuro que la haga compatible con los principios y derechos en ella regulados, tales como la responsabilidad proactiva de los responsables y encargados del tratamiento, el consentimiento personal expreso y el derecho al olvido.

Régimen jurídico de las fundaciones públicas en la Ley de Contratos del Sector Público (Ley 9/2017)

Alejandro Blázquez Lidoy

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Rey Juan Carlos

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. LAS FUNDACIONES PÚBLICAS COMO PODER ADJUDICADOR EN LA LCSP.—III. EL RÉGIMEN DE ADJUDICACIÓN EN LAS FUNDACIONES DEL SECTOR PÚBLICO (ARTS. 318 Y 319).—IV. JURISDICCIÓN COMPETENTE Y RÉGIMEN DE RECURSOS. 1. *Jurisdicción privada*. 2. *La jurisdicción contencioso-administrativa*. A) Cuestiones referidas a la preparación de los contratos. B) Contratos no susceptibles del recurso especial en materia de contratación. C) El recurso especial en materia de contratación. D) Supuestos de invalidez y la revisión de oficio (art. 41.2).—V. EXPEDIENTE DE CONTRATACIÓN EN LOS CONTRATOS NO SUJETOS A REGULACIÓN ARMONIZADA.—VI. LAS ESPECIALIDADES CON RELACIÓN A LAS GARANTÍAS.—VII. ÓRGANO DE CONTRATACIÓN, MESAS DE CONTRATACIÓN, COMITÉS DE EXPERTOS Y RESPONSABLES DEL CONTRATO. 1. *Órgano de contratación*. 2. *Comité de expertos*. 3. *Mesas de contratación*. 4. *La no exigencia de un responsable del contrato en las fundaciones públicas*. 5. *Estructura en las fundaciones públicas*. 6. *El no acceso a la documentación a través de intercambio de datos entre Administraciones*.—VIII. CONTRATOS MENORES VERSUS CONTRATOS INFERIORES A 15.000 EUROS. 1. *Régimen legal de los contratos menores* (art. 118). 2. *¿Es aplicable el régimen del artículo 118 a los poderes adjudicadores no Administración Pública?* 3. *Fundaciones públicas de investigación y contratos menores*.—IX. LA LIBERTAD DE ELECCIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE ADJUDICACIÓN EN LOS CONTRATOS NO ARMONIZADOS. 1. *Efectos de la libertad de procedimientos sobre la división en lotes*.—X. EL RÉGIMEN DE LOS EFECTOS Y EXTINCIÓN DE LOS CONTRATOS EN LAS FUNDACIONES PÚBLICAS. 1. *La no aplicación de la normativa de los efectos, cumplimiento y extinción de los contratos administrativos*. 2. *Fundaciones públicas y prerrogativas*. 3. *Obligaciones en materia medioambiental social o laboral* (art. 201). 4. *Condiciones especiales de ejecución de carácter social, ético, medioambiental o de otro orden* (art. 202). 5. *Los supuestos de modificación del contrato* (arts. 203 a 205). 6. *Modificación subjetiva* (cesión de los contratos, art. 214). 7. *Subcontratación* (arts. 215 a 217). 8. *Supuestos sobre racionalización técnica de los contratos* (arts. 218 a 228). 9. *La no aplicación del régimen de facturas electrónicas* (arts. 189.4 y 210.4).—XI. INSTRUCCIONES INTERNAS DE CONTRATACIÓN.—XII. PERFIL DEL CONTRATANTE EN LAS FUNDACIONES PÚBLICAS.—XIII. PUBLICACIÓN DE LOS CONTRATOS SUPERIORES A 5.000 EUROS Y LOS ANTICIPOS DE CAJA FIJA.—XIV. RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES DE LAS FUNDACIONES PÚBLICAS.—XV. LOS ENCARGOS A LAS FUNDACIONES PÚBLICAS COMO MEDIOS PROPIOS. XVI. CONVENIOS DE LAS FUNDACIONES DEL SECTOR PÚBLICO.—BIBLIOGRAFÍA CITADA.

I. Introducción

Las fundaciones del sector público, como entidades dependientes y vinculadas de una Administración pública, si bien son una realidad en el panorama jurídico español, tienen una regulación asistemática. No existe un acervo normativo coherente que regule el completo régimen jurídico de esta forma jurídica. Su aproximación ha sido a través de normas de sector y de Comunidades Autónomas que han llevado a una descoordinación que desemboca en una falta de seguridad jurídica. Mezclan aplicación de normativa pública, privada, junto con normativa privada guiada por principios públicos, lo que hace que sea complejo determinar cuáles son las reglas del juego en la que se mueven. Y la lucha contra la huida del Derecho administrativo está abocando a que estas entidades tenga un marco jurídico donde parece que el resultado es que se quedan con los inconvenientes de cada regulación y con ninguna de sus prebendas.

Uno de los ámbitos esenciales que definen su régimen jurídico es la contratación. En las fases iniciales, las fundaciones del sector público estaban al margen de la normativa de contratación administrativa¹. Con la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, se pasó a un régimen dual en función de que el contrato estuviera sometido o no a regulación armonizada; si estaba sometido a regulación armonizada, se aplicaba gran parte de la normativa referente al régimen de licitación, y en el caso de que no fuera así, su régimen estaba constreñido a unas instrucciones internas de contratación aprobadas por la fundación que debían regirse por los principios de publicidad, concurrencia, transparencia, confidencialidad, igualdad y no discriminación. Este régimen, que fue objeto de críticas, se ha visto superado en la nueva Ley de Contratos del Sector Público (Ley 9/2017) y se ha avanzado en la equiparación del régimen jurídico de la contratación de una Administración Pública con el de las fundaciones públicas².

¹ De hecho, en los primeros pasos de las fundaciones públicas y ante la ausencia de regulación, el Tribunal de Cuentas en el Informe de Fiscalización sobre varias fundaciones públicas (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Serie A, núm. 260, 19 de mayo de 2006) señaló que si bien los principios de concurrencia y publicidad en la contratación no eran exigibles de forma directa a las fundaciones del sector público estatal por su legislación en los ejercicios fiscalizados (hasta el año 2002), sí resultaban exigibles de forma indirecta por su pertenencia al sector público, como garantía última de los principios de eficiencia y economía exigibles de toda gestión del gasto público, de acuerdo con lo establecido en el artículo 31.2 de la Constitución Española y en el artículo 9 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (p. 11).

² GIMENO FELIU (2017) defiende que con la nueva Ley: «Se pone fin a una “desregularización procedural” que, como se ha venido advirtiendo desde hace tiempo, ha resultado

Sin embargo, la Ley 9/2017 es una norma diseñada para Administraciones Públicas en sentido estricto, donde la equiparación de gran parte del régimen a las fundaciones públicas, así como al resto de poderes adjudicadores no Administración Pública (PANAP), da lugar a no pocos problemas formales y materiales, que abocan a una inseguridad jurídica que no debería ser admitida en el Ordenamiento³. Es cierto que las dudas de interpretación que existen en la LCSP alcanzan a muchos ámbitos⁴. Pero en el caso de los po-

claramente distorsionadora, pues ha permitido la proliferación de distintos y variados procedimientos (distintos plazos, distinta documentación, etc.) que se han convertido en una barrera de entrada para los operadores económicos, a la vez que introducía innecesarias dosis de inseguridad jurídica que favorecían una fragmentación del mercado, lo que, a su vez, favorecía la aparición de prácticas de naturaleza clientelar, que impedían el efectivo funcionamiento —por inadecuada concurrencia— de las economías de escala. No hay nada más contrario a la efectividad del principio de transparencia que la dispersión normativa y el “caos” regulatorio de los distintos procedimientos de licitación».

³ La regulación no parece cumplir con lo establecido en artículo 129.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que dispone que: *«A fin de garantizar el principio de seguridad jurídica, la iniciativa normativa se ejercerá de manera coherente con el resto del ordenamiento jurídico, nacional y de la Unión Europea, para generar un marco normativo estable, predecible, integrado, claro y de certidumbre, que facilite su conocimiento y comprensión y, en consecuencia, la actuación y toma de decisiones de las personas y empresas».*

⁴ No puede dejar de apreciarse, aunque sea a título de ejemplo, la situación de los contratos menores y las diferentes interpretaciones que se están produciendo por las Juntas Consultivas, llevando a los aplicadores de la norma a una situación difícilmente tolerable. Afirma BLANCO LÓPEZ (2018) que: «El escándalo que se está dando alrededor de la aplicación de la ley 9/2017 de Contratos del Sector Público adquiere unos matices que se asemejan al propio proceso de deterioro político de España. No había visto una situación de descoordinación e ineficiencia tan intensas como las bochornosas semanas que estamos viviendo desde el 9 de marzo... el espectáculo está alcanzando ya el esperpento en la interpretación de la nueva regulación del contrato menor efectuada en el famoso artículo 118 LCSP. Las Juntas consultivas de contratación no se han dignado reunirse para celebrar unas jornadas de reflexión de los primeros impactos de aplicación de la LCSP y compartir las primeras consultas que recibían en cuestiones tan fundamentales como la interpretación de los requisitos operativos para realizar la contratación directa sin publicidad y los nuevos límites que establece la LCSP. Por el contrario, se ha producido una “carrera” de posicionamientos de carácter diferente por parte de diferentes Juntas que deja a los empleados públicos vinculados a la contratación pública perplejos, desmoralizados y desprotegidos en su actuar. No me anima especialmente resaltar el fiasco en que nos encontramos. Solo referir que las Juntas de Contratación Pública del Estado, de la Xunta de Galicia y la dirección de Contratación Pública de Catalunya (anticipándose a la propia opinión de la Junta Consultiva de esa Comunidad Autónoma que aún no ha realizado) consideran que el límite de acumulación a un mismo proveedor de la cuantía de contratación directa se refiere al objeto contractual. Por el contrario, la Junta Consultiva de la Comunidad de Aragón, de la Comunidad de Madrid o los Ayuntamientos de Madrid y Barcelona se han pronunciado entendiendo que el límite se refiere al tipo contractual. Como se comprenderá la diferencia de criterio da unos resultados sustancialmente diferentes y supone una interpretación de los retos que se supone incorpora

deres adjudicadores no Administración Pùblicas (PANAP), la equiparación de los régimenes jurídicos se ha hecho a través de adaptaciones donde el tránsito desde el diseño general a la situación particular no guarda la coherencia necesaria en tanto muchas de esas adecuaciones se hacen de forma casuística (más bien en formato de parche) y no mediante una regulación armonizada y coherente. En definitiva, es una norma poco precisa y técnicamente inconsistente en su forma de abordar la regulación⁵. Pero no es algo sólo predicable de este régimen, sino que alcanza a la LCSP en su conjunto⁶.

El objeto de este trabajo, dentro de las limitaciones de espacio marcadas, es analizar el régimen jurídico de las fundaciones pùblicas en la LCSP, Ley 9/2017. Serán objeto de examen aspectos muy diversos que se suscitan a lo largo del articulado, con la finalidad de abordar todas las cuestiones específicas que puedan alcanzar a estos entes, y que debido a su diversidad harán que el estudio pueda carecer de mayor sistematicidad y no sea posible presentar conclusiones finales. Se analizará el concepto de fundación pùblica, el régimen de recursos, las garantías, mesas de contratación, responsables del contrato, perfil del contratante, contratos menores, procedimientos de adjudicación en contratos no sometidos a regulación armonizada, efectos y extinción, prerrogativas, instrucciones internas de contratación, medios propios, etc.

la LCSP de muy diferente tono. Además, la comunidad de Aragón ha visto necesario por causa de urgencia aprobar un decreto ley para regular la contratación menor. Este desfile no ha acabado. No se puede pedir más. La mejor forma de deteriorar la recién nacida LCSP es dejarla zozobrar en este marasmo de estulticia y descoordinación, deteriorando todos los valores de contratación pùblica estratégica que permite potenciar».

⁵ Las dudas de interpretación de la LCSP en los PANAP ha llevado a la Junta Consultiva de Contratación Pùblica del Estado a emitir una recomendación, no vinculante, «en relación con diversos aspectos relacionados con la entrada en vigor de la Ley de Contratos del Sector Pùblico» de fecha 28 de febrero de 2018. Y la Abogacía del Estado ha dictado la Instrucción 3/2018, de 6 de marzo, «sobre la contratación de los poderes adjudicadores que no tengan la condición de Administración Pùblica y de entidades del sector pùblico que no tengan el carácter de poderes adjudicadores».

⁶ En palabras de DÍEZ SASTRE (2018b): «Existen normas insuficientemente definidas que introducen confusión entre los aplicadores del Derecho, haciendo necesarios criterios interpretativos. Pero también existen normas definidas, a cuyo sentido se superpone la interpretación de órganos que parecen considerar que su criterio es mejor que el del legislador. *El resultado es un desconcierto constante y la inexistencia de un Derecho previsible, que goce de una mínima estabilidad.* En los tiempos del control del gasto, sería interesante calcular el coste que tiene para las Administraciones Pùblicas la implementación de un Derecho de estas características».

II. Las fundaciones públicas como poder adjudicador en la LCSP

El artículo 3.1.e) de la LCSP dispone que:

«A los efectos de esta Ley, se considera que forman parte del sector público las siguientes entidades... Las fundaciones públicas. A efectos de esta Ley, se entenderá por fundaciones públicas aquellas que reúnan alguno de los siguientes requisitos:

1.º Que se constituyan de forma inicial, con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de una o varias entidades integradas en el sector público, o bien reciban dicha aportación con posterioridad a su constitución.

2.º Que el patrimonio de la fundación esté integrado en más de un 50 por ciento por bienes o derechos aportados o cedidos por sujetos integrantes del sector público con carácter permanente.

3.º Que la mayoría de derechos de voto en su patronato corresponda a representantes del sector público».

Los apartados 2 y 3 del artículo 3 determinan que las fundaciones públicas no son, a efectos de la LCSP, *«Administración Pública»* y sí son poderes adjudicadores⁷.

No es objeto de este trabajo analizar el concepto de fundación pública que se emplea en el artículo 3.1(e) y que coincide con la definición, aunque limitada al Estado, del artículo 128 de la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público⁸. Dejando al margen el hecho de que se emplee el término *«fundación pública»*, frente al ya consolidado en otras normativas de *«fundaciones del sector público»*, lo que implica una falta de sistematicidad, sí podemos señalar que, a nuestro juicio, calificar en todo caso como poderes adjudicadores a las fundaciones que cumplan *alguna* de las condiciones de artículo 3.1(e) no es correcto. En el ámbito de la contratación pública el elemento esencial ha sido no la forma jurídica, sino el criterio funcional de la satisfacción de interés general junto con el presupuesto lógico organicista que corrobore la vinculación de la entidad a una Administración (GONZÁLEZ-VARAS, 2017, pp. 77-78). Y en la Ley 9/2017 se acoge un criterio formal que podría estar alejado de la realidad funcional de la contratación ¿Cabría considerar poder adjudicador a una fundación que sea pública por su dotación

⁷ Existe un tercer nivel de sujetos sometidos la LCSP, que son las entidades del sector público que no tengan la consideración de poder adjudicador, donde no se encuentran las fundaciones públicas. El régimen de estos entes se recoge en los artículos 321 y 322 de la LCSP.

⁸ El concepto de fundación pública lo hemos analizado con detenimiento en otro trabajo nuestro (BLÁZQUEZ LIDOV, 2016, pp. 345 y ss.).

inicial pero donde no sea el sector público el que financie su actividad, ni su gestión esté sujeta a control de estos últimos, ni que más de la mitad de sus patronos sea designados por estos? ¿Cabría considerar poder adjudicador a una fundación con finalidad puramente mercantil, constituida por particulares, financiada con precios de mercado, pero donde la mayoría de derechos de voto correspondan al sector público? En definitiva, lo *normal* será que las fundaciones públicas cumplan los requisitos objetivos para ser poderes adjudicadores. Pero lo anterior no es óbice para que un legislador pueda/deba equiparar el régimen jurídico de la parte con el todo.

III. El régimen de adjudicación en las fundaciones del sector público (arts. 318 y 319)

El artículo 316 de la LCSP dispone que «*Los contratos de los poderes adjudicadores que no tengan la condición de Administraciones Públicas se regirán por las normas del presente Título*». Y este título se limita a cuatro preceptos, siendo los dos primeros (los arts. 317 y 318) los que regulan el régimen de adjudicación. En el ámbito de la contratación, y con arreglo a la teoría de los actos separables, es necesario reseñar la existencia de 4 fases distintas del procedimiento de contratación: preparación, adjudicación, ejecución y resolución del contrato. En el caso de las fundaciones públicas, el artículo 317 (preparación y adjudicación de los contratos sujetos a regulación armonizada) expresamente señala que «*La preparación y adjudicación de los contratos sujetos a regulación armonizada que concierten los poderes adjudicadores a que se refiere el presente Título se regirán por las normas establecidas en las Secciones 1.^a y 2.^a del Capítulo I del Título I del Libro II de esta Ley*». La sección 1.^a es la que regula la «*preparación de los contratos de las Administraciones Públicas*» y la sección 2.^a la «*adjudicación de los contratos de las Administraciones públicas*».

La redacción del artículo 318 es, sin embargo, distinta. Ya en el título del precepto limita su ámbito de aplicación a la «*Adjudicación de contratos no sujetos a regulación armonizada*». Y el contenido determina que «*En la adjudicación de contratos no sujetos a regulación armonizada se aplicarán las siguientes disposiciones...*. Como puede comprobarse, el artículo 317, referido a los contratos armonizados, remite a las normas tanto de *preparación* como de *adjudicación*, mientras que el artículo 318 excluye en los contratos no armonizado la sujeción a la normativa de *preparación*⁹. Es decir, en el caso de las fundaciones

⁹ El artículo 26.3 de la LCSP determina que: «*Los contratos privados que celebren los poderes adjudicadores que no pertenezcan a la categoría de Administraciones Públicas mencionados en la letra b) del apartado primero del presente artículo, cuyo objeto esté comprendido en el ámbito de la*

públicas, y para los contratos no sometidos a regulación armonizada, no es aplicable la sección 1.^a del Capítulo I del Título I del Libro II de la LEY (*vide*, en este sentido, GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, 2017, p. 1.020 y VIDAL MONFERRER, 2018, p. 1.011), limitándose a la normativa de la adjudicación. Por tanto, no son de aplicación los artículos 115 a 130 de la LCSP referentes al expediente de contratación y a las consultas preliminares del mercado¹⁰. Y esta exclusión tiene incidencia en la necesidad de diseñar unas instrucciones internas de contratación o para determinar el alcance de la información que debe registrarse en el perfil del contratante¹¹.

IV. Jurisdicción competente y régimen de recursos

El artículo 24 de la LCSP determina que los contratos del sector público podrán estar sometidos a un régimen jurídico de Derecho administrativo o de Derecho privado. El artículo 26.1(b) de la LCSP dispone que tendrán la consideración de contratos privados: «*Los celebrados por entidades del sector público que siendo poder adjudicador no reúnan la condición de Administraciones Públicas*»¹². A pesar de ese carácter privado, la jurisdicción que tiene que conocer

presente Ley, se regirán por lo dispuesto en el Título I del Libro Tercero de la misma, en cuanto a su preparación y adjudicación».

¹⁰ Señala MOREU CARBONELL (2018, p. 926) que: «Cuando el contrato no está sujeto a regulación armonizada la ley nada dispone sobre el expediente de contratación, limitándose a establecer unas reglas relativas a su adjudicación que se aplican en función del tipo de contrato y de su cuantía (art. 318LCSP/2017)».

¹¹ Un problema con relación a la normativa aplicable estará en si las fundaciones públicas pueden aplicar supletoriamente la disposición final cuarta de la LCSP. En el apartado primero de la misma se dispone que: «*Los procedimientos regulados en esta Ley se regirán, en primer término, por los preceptos contenidos en ella y en sus normas de desarrollo y, subsidiariamente, por los establecidos en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y en sus normas complementarias*». A mi juicio, es dudosa su aplicación a las fundaciones públicas, en tanto la Ley 39/2015 está diseñada para las Administraciones Públicas en sentido estricto.

¹² DEL SAZ (2018, pp. 561 y 562) advierte que la «denominación de contrato privado no debe llevar a confusión. Los contratos privados no se corresponden con un régimen jurídico único, sino con tres regímenes jurídicos diferenciados, dependiendo del tipo de entidad que los celebre y si está sujeta o no a la normativa europea. Si, a su vez tenemos en cuenta que dentro de los contratos privados de la Administración hay que distinguir según se trate contratos de servicios o no, y que cuando se trata de poderes adjudicadores hay que distinguir a su vez según se trate de contratos armonizados o no, nos encontramos con cinco regímenes jurídicos distintos para los contratos privados. Y si aún añadimos a lo anterior que los contratos administrativos tienen su propio régimen jurídico, y que dentro de ellos aún cabe distinguir entre contratos nominados y contratos administrativos especiales, nos encontramos nada más ni nada menos que con siete regímenes jurídicos distintos para los contratos del sector público. Se entenderá así la complejidad de la regulación tantas veces denunciada».

de las cuestiones que se susciten en la contratación no será solo la civil, sino que en función de cuál sea el objeto de la reclamación podrá ser la contencioso-administrativa¹³.

1. Jurisdicción privada

El artículo 27.2 de la LCSP determina que: «*El orden jurisdiccional civil será el competente para resolver: a) Las controversias que se susciten entre las partes en relación con los efectos y extinción de los contratos privados de las entidades que tengan la consideración de poderes adjudicadores, sean o no Administraciones Públicas, con excepción de las modificaciones contractuales citadas en las letras b) y c) del apartado anterior*»¹⁴. Las modificaciones contractuales a las que se refiere la letra c), que son las que afectan a las fundaciones públicas, son las referidas a la preparación, adjudicación y modificaciones contractuales, cuando la impugnación de estas últimas se base en el incumplimiento de lo establecido en los artículos 204 y 205, y siempre que se entienda que dicha modificación debió ser objeto de una nueva adjudicación de los contratos celebrados. Por su parte, el artículo 36.4 de la LCSP establece que: «*Salvo que se indique otra cosa en su clausulado, los contratos del sector público se entenderán celebrados en el lugar donde se encuentre la sede del órgano de contratación*». Por tanto, los tribunales competentes serán los de la sede del órgano contratación (domicilio social de la fundación), salvo que se designe específicamente en el pliego a qué tribunales se van a someter los posibles procedimientos.

2. La jurisdicción contencioso-administrativa

A pesar del carácter privado de los contratos de las fundaciones públicas, el artículo 27.1.c) de la LCSP determina que: «*Serán competencia del orden jurisdiccional contencioso-administrativo las siguientes cuestiones:... Las referidas a la*

¹³ Advierte FERNÁNDEZ ACEVEDO (2018) que «si se pretende dotar de una mayor profesionalización a la contratación pública, su control debe residenciarse necesariamente en manos de quien está en mejores condiciones de efectuarlo que es también una de las razones que justifican la propia existencia del recurso especial y la ampliación de su objeto que, aunque limitadamente, lleva a cabo la LCSP/2017. Si la distinción en el plano judicial de varios órdenes distintos descansa, principalmente, en la necesaria especialización de cada uno de ellos en relación con un concreto sector material del ordenamiento jurídico, no tiene sentido prescindir de dicha especialización sin razón aparente que lo justifique».

¹⁴ A su vez, el artículo 43 de la LCSP dispone que: «*La invalidez de los contratos por causas reconocidas en el derecho civil, en cuanto resulten de aplicación a los contratos a que se refiere el artículo 38, se sujetará a los requisitos y plazos de ejercicio de las acciones establecidos en el ordenamiento civil...*

preparación, adjudicación y modificaciones contractuales... de los contratos celebrados por los poderes adjudicadores que no tengan la consideración de Administración Pública». Para acceder a la vía contenciosa es necesario finalizar la vía administrativa. Como señala GARCÍA DE LA ROSA (2018), la «LCSP ha establecido un régimen dual de recursos. Por un lado, aquellos actos contra los que pueda interponerse el recurso especial de contratación. Por otro, el resto de actos, que estarán sujetos al régimen y que deriva del mantenimiento de un régimen de impugnación dual, en el caso de contratos con las cuantías previstas en el artículo 44.1 de la Ley 9/2017, cabe potestativamente recurso especial y posterior recurso jurisdiccional, mientras que para aquellos contratos de inferior importancia económica debe seguirse en vía administrativa el régimen común de recursos administrativos de los artículos 112 y siguientes de Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común, y en su caso recurso contencioso-administrativo contra la resolución resultante». Este doble régimen afecta, además, a distintas competencias en el ámbito contencioso-administrativo¹⁵.

Y, a estos efectos, es necesario interponer los recursos ordinarios preceptivos para acudir a la vía contenciosa.

A) *Cuestiones referidas a la preparación de los contratos*

Uno de los problemas aplicativos que plantea el régimen de recursos contractuales es que no está coordinado con el régimen legal aplicable a las fundaciones públicas. En el caso de contratos sujetos a regulación armonizada, se aplica la normativa de la LCSP que regula tanto la preparación

¹⁵ GARCÍA DE LA ROSA (2018) advierte que «se ha de tener presente que al mantenerse un régimen dual de impugnación administrativa en función de la cuantía del contrato, se produce un diferente régimen en la impugnación jurisdiccional pues este trato diferenciado en vía administrativa condiciona la competencia de los órganos de la jurisdicción contenciosa. Así es de ver que la competencia para resolver de los recursos formulados ante las resoluciones dictados por los tribunales administrativos especiales de recursos contractuales de ámbito local, corresponde a las Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, por imperio de lo previsto en el artículo 10.1.k) de LJCA, lo que supone una excepción a la regla general prevista en el artículo 8.1 en relación con el 10.1.a) de LJCA, en cuya virtud la competencia para conocer recursos jurisdiccionales frente a actos de las Administraciones locales se atribuye a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo. De este modo se da la circunstancia de que en función de la cuantía del contrato, es posible que quede recurso especial, en cuyo caso la competencia vendrá atribuida a las Salas de los TSJ, mientras que en el caso de contratos ofertados por las entidades locales que estén por debajo del umbral cuantitativo previsto en la norma, el régimen de impugnación es el de recursos administrativos ordinarios de la Ley 39/2015, y su impugnación jurisdiccional deberá realizarse ante los Juzgados de lo Contencioso-administrativo».

como la adjudicación (art. 317). Para los contratos no sometidos a regulación armonizada, sólo es preceptiva la normativa que atañe a la adjudicación (art. 318). Y resulta complejo que el orden contencioso-administrativo, que debe verificar la legalidad de los actos (art. 48 de la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común), pueda resultar competente en materia de preparación de contratos no sometidos a la regulación armonizada de las fundaciones cuando a estas no se les aplica dicha normativa¹⁶.

Por otro lado, se ha criticado por la doctrina la competencia de la jurisdicción civil sobre cuestiones de Derecho administrativo. Así, se ha preguntado: «¿Qué puede justificar que aspectos tales como la cesión de un contrato, la subcontratación o la aplicación de sistemas de racionalización técnica de la contratación se sometan a la LCSP/2017, pero si surge cualquier controversia sobre ellos, se someta a la jurisdicción civil?» (FERNÁNDEZ ACEVEDO, 2018). Y con relación a los modificados también se han planteado dudas sobre su ámbito de aplicación¹⁷.

B) *Contratos no susceptibles del recurso especial en materia de contratación*

Con una ubicación legislativa que es, a nuestro juicio, deficiente, la LCSP regula el régimen de recursos ordinarios dentro de la normativa del recurso especial en materia de contratación. El artículo 44.6 dispone que para los actos donde no quepa el recurso especial, en «*el caso de actuaciones realizadas por poderes adjudicadores que no tengan la condición de Administraciones Públicas*,

¹⁶ En el artículo 41.2 de la LCSP sobre la revisión de oficio se señala que a «*los exclusivos efectos de la presente Ley, tendrán la consideración de actos administrativos los actos preparatorios y los actos de adjudicación de los contratos de las entidades del sector público que no sean Administraciones Públicas...*. Calificar como acto administrativo los de carácter preparatorio cuando estas entidades no aplican dicho régimen jurídico para los contratos no sometidos a regulación armonizada es, a nuestro juicio, una contradicción interna.

¹⁷ FERNÁNDEZ ACEVEDO (2018) advierte que «cabe imaginar los dos escenarios siguientes. Primero.—Un poder adjudicador no Administración pública aprecia que no es posible ejecutar la prestación contratada en los términos inicialmente pactados. Tras estudiar los artículos 203 a 205 de la LCSP/2017 que son de aplicación, interpretando que se trata de una modificación no prevista que tiene carácter sustancial, decide resolver el contrato. El contratista no está de acuerdo y acude al juez civil contra esta decisión. Segundo.—En la misma situación, dicho poder adjudicador interpreta que la modificación sí es posible y, por tanto, acuerda la misma con el beneplácito del contratista. Un tercero cree, en cambio, que la modificación es ilegal y que debió ser objeto de una nueva adjudicación a la que estaría interesado en concurrir. Impugna la modificación ante la jurisdicción contencioso-administrativa. En ambos pleitos el debate girará principalmente en torno al carácter sustancial o no de la modificación, para lo que habrá de interpretarse y aplicarse el artículo 205 de la LCSP/2017; es decir, se trata de una cuestión de Derecho administrativo que en un caso es enjuiciada por la jurisdicción contencioso-administrativa y, en cambio, en el otro por la civil».

*aquellas se impugnarán en vía administrativa de conformidad con lo dispuesto en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas ante el titular del departamento, órgano, ente u organismo al que esté adscrita la entidad contratante o al que corresponda su tutela. Si la entidad contratante estuviera vinculada a más de una Administración, será competente el órgano correspondiente de la que ostente el control o participación mayoritaria*¹⁸. En el caso de las fundaciones públicas hay que tener en consideración que los conceptos de control y participación mayoritaria no operan como en las sociedades mercantiles. En principio, los estatutos de la propia fundación del sector público deben identificar la Administración Pública de adscripción y, a efectos de recurso, a quien correspondería la tutela¹⁹.

¹⁸ De la misma manera, y con relación a la apreciación de la prohibición de contratar con arreglo al artículo 71 de la LCSP, el artículo 72.4 determina que: «La competencia para la declaración de la prohibición de contratar en los casos en que la entidad contratante no tenga el carácter de Administración Pública corresponderá al titular del departamento, presidente o director del organismo al que esté adscrita o del que dependa la entidad contratante o al que corresponda su tutela o control. Si la entidad contratante estuviera vinculada a más de una Administración, será competente el órgano correspondiente de la que ostente el control o participación mayoritaria».

¹⁹ El artículo 129 de la Ley 40/2015 dispone que:

- «1. Los estatutos de cada fundación determinarán la Administración Pública a la que estará adscrita de conformidad con lo previsto en este artículo.
2. De acuerdo con los siguientes criterios, ordenados por prioridad en su aplicación, referidos a la situación en el primer día del ejercicio presupuestario, la fundación del sector público quedará adscrita, en cada ejercicio presupuestario y por todo este período, a la Administración Pública que:
 - a) Disponga de mayoría de patronos.
 - b) Tenga facultades para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros de los órganos ejecutivos.
 - c) Tenga facultades para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del personal directivo.
 - d) Tenga facultades para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del patronato.
 - e) Financie en más de un cincuenta por ciento, en su defecto, en mayor medida la actividad desarrollada por la fundación, teniendo en cuenta tanto la aportación del fondo patrimonial como la financiación concedida cada año.
 - f) Ostente el mayor porcentaje de participación en el fondo patrimonial.
3. En el supuesto de que participen en la fundación entidades privadas sin ánimo de lucro, la fundación del sector público estará adscrita a la Administración que resulte de acuerdo con los criterios establecidos en el apartado anterior.
4. El cambio de adscripción a una Administración Pública, cualquiera que fuere su causa, conllevará la modificación de los estatutos que deberá realizarse en un plazo no superior a tres meses, contados desde el inicio del ejercicio presupuestario siguiente a aquél en se produjo el cambio de adscripción».

Sobre la Ley 40/2015 y las fundaciones públicas remitimos a otro trabajo nuestro (BLÁZQUEZ LIDÓY, 2016, pp. 345 y ss.)

Este recurso administrativo ante el titular del órgano del que dependa la fundación es un recurso excepcional que, una vez resuelto, abrirá la vía contencioso-administrativa. En la Recomendación de la Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado de 28 de febrero de 2018 se advierte que: «*Este régimen de impugnación se configura, por otro lado, como un sistema especial aplicable a los contratos públicos y que prevalece, por razón de la materia, sobre lo dispuesto con carácter general en el artículo 114.2.d) de la Ley 39/2015 que, además, admite expresamente excepciones por norma con rango legal, como es el caso. A la tramitación de este recurso de alzada, no obstante, sí se aplicarán las restantes normas de la LPA que regulan aquellos aspectos propios del recurso de alzada que no están descritas en la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por expresa exigencia de la norma especial*»²⁰.

Jurídicamente, este recurso ante el titular del órgano de control se ha calificado como un «*recurso de alzada improPIO*»²¹. Sin embargo, los recursos de alzada se interponen ante «*el órgano superior jerárquico del que los dictó*» (art. 121.1 de la Ley 39/2015). Y en el caso de las fundaciones del sector público no será extraño que el propio titular que deba conocer de la alzada sea, a su vez, miembro del patronato e, incluso, su presidente, lo que hace que la denominación genérica de recurso de alzada improPIO pueda no ser la apropiada en estos casos.

C) *El recurso especial en materia de contratación*

El recurso especial en materia de contratación tiene el mismo régimen para las Administraciones Pùblicas y para los poderes adjudicadores no Administración Pública. En consecuencia, las fundaciones pùblicas deben adjudicar los contratos en los mismos plazos que los establecidos en el artículo 153 de la LCSP²². Y los tribunales u organismos independientes competentes para

²⁰ En el mismo sentido, la Instrucción 3/2018 de la Abogacía General del Estado señala que el artículo 114.2.d) de la Ley 39/2015 determina que en el ámbito estatal ponen fin a la vía administrativa los actos y resoluciones siguientes: «*d) En los Organismos pùblicos y entidades derecho pùblico vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, los emanados de los máximos órganos de dirección unipersonales o colegiados, de acuerdo con lo que establezcan sus estatutos, salvo que por ley se establezca otra cosa*».

²¹ Término empleado por la Recomendación de la Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado de 28 de febrero de 2018 y la Instrucción 3/2018 de la Abogacía General del Estado.

²² El artículo 37.3 de la LCSP dispone que: «*Los contratos que celebren los poderes adjudicadores que no tengan la consideración de Administraciones Pùblicas cuando sean susceptibles de recurso especial en materia de contratación conforme al artículo 44 deberán formalizarse en los plazos establecidos en el artículo 153*».

conocer de los mismos serán los vinculados a la Administración de la que dependa la fundación pública²³. En estos casos, además, no caben, ni siquiera en las Comunidades Autónomas, recursos ordinarios²⁴.

El recurso especial en materia de contratación es especial, en tanto opera residualmente al margen del sistema de recursos de la LPAC, de carácter potestativo y gratuito para los recurrentes (art. 44.7 de la LCSP). El carácter potestativo del recurso supone que los legitimados podrán acudir previamente al mismo o bien directamente ante la jurisdicción contenciosa-administrativa. En el caso de las fundaciones públicas es necesario reseñar, al menos, tres cuestiones:

(i) La primera afecta a las condiciones objetivas. Se puede interponer este recurso en el caso de contratos de obras por un valor estimado superior a 3 millones de euros, o de suministro y servicios por importe superior a 100.000 euros. Y se pueden impugnar una serie de actuaciones tasadas que van desde los anuncios, pliegos, documentos contractuales, actos de trámite cualificados, admisión o inadmisión de candidatos, acuerdos de adjudicación, modificaciones contractuales basadas en incumplimientos que deban dar lugar a una nueva adjudicación (arts. 204 y 205 de la LCSP), formalización de encargos a medios propios. Como señalamos anteriormente, carece de sentido que la jurisdicción administrativa conozca de cuestiones no sometidas a la LCSP, como son las que afectan a la preparación en el caso de contratos no sometidos a regulación armonizada o lo que atañe con los efectos de los contratos. El recurso especial se puede interponer con relación a los «*pliegos y documentos contractuales que establezcan las condiciones que deban regir la contratación*» [art. 44.2.a) de la LCSP]. Dejando al margen que los pliegos son en la Ley documentos preparatorios, lo que realmente cabe cuestionarse es si el ámbito administrativo debe pronunciarse sobre aquellas cuestiones que están sujetas al Derecho privado y que regulan la vida y efectos de los contratos (art. 319.1 de la LCSP). Ciertamente, los pliegos son «*la ley del contrato*»

²³ El artículo 47.1 de la LCSP determina que: «*Cuando se trate de los recursos interpuestos contra actos de los poderes adjudicadores que no tengan la consideración de Administraciones Pùblicas, la competencia està atribuida al organo independiente que la ostente respecto de la Administraciòn a que esté vinculada la entidad autora del acto recurrido*».

²⁴ Así, el artículo 44.5 de la LCSP establece que: «*Contra las actuaciones mencionadas en el presente articulo como susceptibles de ser impugnadas mediante el recurso especial, no procederá la interposiciòn de recursos administrativos ordinarios*». CANALES GIL y HUERTA BARAJAS (2018, pp. 653 y 654) advierten que en la nueva normativa se ha suprimido el inciso final que había en el artículo 40.5 del TRLCSP por que se establecía la no recurribilidad, salvo la excepción prevista con relación a las Comunidades Autónomas. Por tanto, dado que el artículo 44.5 tiene carácter de legislación básica, dicha posibilidad ha desaparecido con la entrada en vigor de la LCSP.

y obligan a las partes. Pero precisamente por eso, la jurisdicción administrativa solo debería tener competencia sobre cuestiones que sean exigibles legalmente a las fundaciones públicas por aplicación de la LCSP y no a aquellos otros ámbitos sometidos al Derecho privado²⁵. En este sentido, no hay que olvidar que el artículo 43 de la LCSP determina que: «*La invalidez de los contratos por causas reconocidas en el derecho civil, en cuanto resulten de aplicación a los contratos a que se refiere el artículo 38, se sujetará a los requisitos y plazos de ejercicio de las acciones establecidos en el ordenamiento civil...*»²⁶.

(ii) La segunda de las cuestiones tiene que ver con el carácter potestativo del recurso especial en las fundaciones públicas. A diferencia de lo que

²⁵ No obstante lo anterior, GONZÁLEZ-VARAS (2017, p. 156) señala que: «Incluso en el ámbito de la contratación civil de las sociedades públicas la libertad de pactos tiene sus límites, según recuerda la Resolución 101/2016 del Órgano Administrativo de Recursos Contractuales de la Comunidad Autónoma de Euskadi (...), declarando inaplicable el artículo 1594 del Código Civil, en un caso en que un pliego pretendía obviar el artículo 151.2 TRLCSP mediante una estipulación de reserva de la posibilidad de desligarse unilateralmente del contrato una vez formalizado y sin necesidad de aportar justificación alguna. Se razona por el órgano resolutivo:

“Tal y como alega el poder adjudicador esta facultad está prevista en el artículo 1.594 del Código Civil y nos hallamos ante un contrato que en lo referente a sus efectos y extinción se rige por el derecho privado (art. 20.2 TRLCSP), lo que daría validez a la estipulación. (...) No puede aceptarse la aplicación sin matices, incondicionada y sin necesidad de justificación, del artículo 1.594 del Código Civil a los contratos celebrados por los poderes adjudicadores que no son administraciones públicas. Como ya se ha dicho anteriormente, AK no puede, salvo que se desvíe del objeto societario que justifica su existencia, actuar como una sociedad mercantil cualquiera, ya que es un ente instrumental que está gestionando un servicio de titularidad pública y no puede soslayar las previsiones legales que regulan el procedimiento de adjudicación de sus contratos mediante el uso de una norma o estipulación que le permite alterar libremente el resultado de dicho procedimiento (ver también el Fundamento de Derecho Décimo de la Resolución 18/2015 del OARC/KEAO). Consecuentemente, la cláusula debe anularse”».

²⁶ DÍEZ SASTRE (2018a, p. 580) señala que: «*Los supuestos de nulidad de Derecho civil* serían los siguientes: a) la falta de consentimiento, de acuerdo con los artículos 1261 y 1262 CC; b) el carácter imposible, ilícito o indeterminable del objeto del contrato (art. 1273 CC); c) la inexistencia o ilicitud de la causa (art. 1275 CC); d) la contravención de una Ley imperativa o del orden público (art. 1255 CC); y e) la insuficiencia de poder del firmante de la proposición (art. 1259 CC) —aunque este trámite puede subsanarse al comienzo de la licitación y, tras la adjudicación, pasaría a ser un vicio de invalidez de Derecho administrativo). Por su parte, las causas de anulabilidad serían: a) la falta de capacidad del licitador, distinta de la capacidad de obrar, que se regula como causa de nulidad de Derecho administrativo (arts. 1263-1264 CC); b) el error como vicio en el consentimiento padecido por el licitador o el ente adjudicador (arts. 1265-1266 CC); c) el dolo, si una de las partes induce a la otra a celebrar un contrato que no habría celebrado (arts. 1265, 1269 y 1270 CC); y d) la violencia e intimidación al licitador a la hora de presentar su proposición (arts. 1265, 1267 y 1268 CC)».

sucede con una Administración, los poderes adjudicadores no Administración Pública no dictan actos administrativos. Y, por tanto, no son directamente recurribles con arreglo a la Ley 39/2015. Sí lo son con arreglo a la Ley 9/2017, como excepción a la Ley Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Esto ha llevado plantear a la doctrina si en el caso de los PANAP el recurso especial es obligatorio. DEL SAZ (2018, pp. 567 y 568) advierte que «teniendo en cuenta que el recurso especial ha quedado configurado, finalmente, como recurso potestativo y no preceptivo (art. 44.7), cuando se trate de un acto de adjudicación de un poder adjudicador con personificación privada (sociedades, fundaciones o asociaciones), y no se interponga recurso especial por ser potestativo, supuesto en el que no cabe interponer otro recurso administrativo, no habrá acto administrativo que recurrir, fallando así los presupuestos procesales que contempla la Ley reguladora de la Jurisdicción para la interposición del recurso... En estos casos, y sólo en estos casos, el recurso especial lejos de ser potestativo debe considerarse preceptivo pues la ley no atribuye expresamente a la jurisdicción ordinaria, la resolución de los recursos interpuestos contra los actos de preparación y adjudicación de ninguno de los contratos sujetos a su ámbito subjetivo de aplicación y a falta de una atribución expresa, parece más que dudoso que los tribunales ordinarios puedan y sepan aplicar normas de derecho administrativo. Y no sólo eso, otra interpretación llevaría a que, según se interponga o no recurso especial, un mismo acto puede ser controlable a la vez por ambas jurisdicciones. Una conclusión contraria al espíritu de la ley»²⁷.

(iii) La tercera afecta al expediente de contratación. El artículo 52.1 de la LCSP determina que: «*Si el interesado desea examinar el expediente de contratación de forma previa a la interposición...*». Como desarrollaremos posteriormente, el expediente de contratación en las fundaciones presenta una regulación compleja. Por un lado, los artículos 116 a 130 (que son los que se encuentran dentro de la subsección 1.^a —«*Expediente de contratación*»—) no se aplican a los poderes adjudicadores no Administración Públicas para los contratos no sometidos a regulación armonizada (art. 318). Pero, a la vez, las menciones que en otros preceptos se hacen sobre el contenido del expediente de contratación que sí son de aplicación obligatoria a las fundaciones hace

²⁷ No obstante la opinión de esta autora, el artículo 41.2 de la LCSP, sobre la revisión de oficio, determinar que a «*los exclusivos efectos de la presente Ley, tendrán la consideración de actos administrativos los actos preparatorios y los actos de adjudicación de los contratos de las entidades del sector público que no sean Administraciones Públicas...*». Por tanto, aunque sea sólo limitado a la LCSP, sí se califican como actos administrativos los actos dictados por los PANAP.

que nos encontremos ante un régimen no armónico. A nuestro juicio, sólo podrá exigirse a las fundaciones públicas aquella parte del expediente de contratación que sea preceptivo para ellas por aplicación de la normativa de la LCSP. Pero no lo establecido en los artículos 116 a 130²⁸.

D) *Supuestos de invalidez y la revisión de oficio (art. 41.2)*

En los artículos 38, 39 y 40 de la LCSP se regulan los supuestos de invalidez, nulidad y anulabilidad para los poderes adjudicadores, incluidas las fundaciones públicas. Al margen de lo que ya hemos señalado anteriormente con relación a las especialidades de las fundaciones públicas, la única causa de nulidad que no se aplicaría a las fundaciones del sector público es la regulada en el artículo 39.1.b). Dicho precepto recoge como causa de nulidad «*la carencia o insuficiencia de crédito, de conformidad con lo establecido en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, o en las normas presupuestarias de las restantes Administraciones Públicas sujetas a esta Ley*». Dicha limitación solo tendría efectos para las Administraciones con presupuestos limitativos, pero no para las fundaciones públicas, donde el presupuesto es de carácter estimativo.

Sí merece mayor atención la revisión de oficio (art. 41.2), al determinarse que: «*A los exclusivos efectos de la presente Ley, tendrán la consideración de actos administrativos los actos preparatorios y los actos de adjudicación de los contratos de las entidades del sector público que no sean Administraciones Públicas... La revisión de oficio de dichos actos se efectuará de conformidad con lo dispuesto en el apartado anterior*». Y en el artículo 41.3 se determina que «*serán competentes para declarar la nulidad o lesividad de los actos a que se refieren los apartados anteriores el órgano de contratación, cuando se trate de contratos de una Administración Pública, o el titular del departamento, órgano, ente u organismo al que esté adscrita la entidad contratante o al que corresponda su tutela, cuando esta no tenga el carácter de Administración Pública*».

Por tanto, ante la firmeza de los actos de contratación, podrá instarse la revisión de oficio del contrato viciado de nulidad (art. 106.1 de la Ley 39/2015); sólo se podrá instar este procedimiento por las causas de nulidad establecidas en el artículo 41.1 Ley 39/2015 o en el artículo 39 de la Ley 9/2017. A estos efectos, la LCSP califica como «*actos administrativos*» los dictados por una fundación pública, con la única finalidad de hacer aplicable un

²⁸ *Vide infra* apartado 5 de este trabajo (expediente de contratación en los contratos no sujetos a regulación armonizada) a los efectos de determinar qué parte de los expedientes de contratación son obligatorios para las fundaciones públicas.

régimen jurídico concreto. Por otro lado, y como hemos señalado de manera reiterada, «*los actos preparatorios*» no son exigibles para los PANAP en el caso de contratos no sometidos a regulación armonizada, por lo que la revisión de oficio debería limitarse en este supuesto a los actos de adjudicación.

V. Expediente de contratación en los contratos no sujetos a regulación armonizada

Como hemos señalado de manera previa, en el caso de contratos no sujetos a regulación armonizada el artículo 318 excluye para las fundaciones del sector público la aplicación del régimen normativo vinculado a la preparación de los contratos (arts. 115 a 130). Pero todos los poderes adjudicadores sí están sujetos a la normativa general que se aplica a las entidades del sector público (arts. 1 a 113). Y estos preceptos, si bien tienen un contenido heterogéneo, en muchos casos no son sino la concreción de los principios generales a supuestos de hecho concretos²⁹.

(i) El artículo 115 regula las consultas preliminares del mercado, como un medio de realizar estudios de mercado y consultas para un mejor enfoque de la contratación. Y se regula estableciéndose una serie de límites y unas obligaciones de documentación y publicidad. A nuestro juicio, si una fundación pública acude a estas consultas preliminares, no estará obligado a publicar ni el inicio de la consulta ni las actuaciones realizadas, con independencia de que sí tenga que recoger en un informe meramente interno las actuaciones y conclusiones (principio de eficacia y buena gestión). Y sí entendemos que serán de aplicación, por el contrario, los límites impuestos. En concreto, el hecho de que de «*las consultas realizadas no podrá resultar un objeto contractual tan concreto y delimitado que únicamente se ajuste a las características técnicas de uno de los consultados. El resultado de los estudios y consultas debe, en su caso, concretarse en la introducción de características genéricas, exigencias generales o fórmulas abstractas que aseguren una mejor satisfacción de los intereses públicos, sin que en ningún caso, puedan las consultas realizadas comportar ventajas respecto de la adjudicación del contrato para las empresas participantes en aquellas*podrá revelar a los participantes en el mismo las soluciones propuestas por los otros participantes, siendo las mismas solo conocidas íntegramente por aquel» ni evitar la «*participación en la consulta no impide la posterior intervención en el procedimiento de contratación que en su caso se tramite*». Los anteriores límites serían aplicables en tanto son una concreción de los principios generales de la

²⁹ Con relación a los principios generales de la contratación pública *vide* MORENO MOLINA (2017).

contratación; falseamiento de competencia, no discriminación, igualdad de trato, integridad, confidencialidad y buena administración³⁰.

(ii) Los artículos 116 y 117 se refieren al expediente de contratación y a su aprobación. El artículo 116.1 dispone que: «*La celebración de contratos por parte de las Administraciones Públicas requerirá la previa tramitación del correspondiente expediente, que se iniciará por el órgano de contratación motivando la necesidad del contrato en los términos previstos en el artículo 28 de esta Ley y que deberá ser publicado en el perfil de contratante*». Hay una remisión al artículo 28, precepto este que sí es aplicable a cualquier poder adjudicador. Y, de la misma manera, la regulación el expediente de contratación no sólo se encuentra en el artículo 116, sino que otra serie de preceptos, que sí son de aplicación obligatoria a las fundaciones públicas, tienen referencias continuas al contenido del mismo³¹.

³⁰ Es necesario distinguir el hecho de que artículo 115 no sea aplicable a las fundaciones públicas, de la necesidad de que la contratación se sujete a los principios fundamentales de la contratación. Y establecer objetos concretos y delimitados atenta contra la libre concurrencia y el principio de igualdad; desvelar a los participantes las soluciones propuestas al principio de confidencialidad e igualdad; y evitar la participación a la libre competencia.

³¹ Las referencias en la Ley al expediente son continuas, incluidas cuestiones que afecta a la fase de ejecución (y que solo excepcionalmente son aplicables a las fundaciones públicas). (i) El artículo 99.3 determina que «*No obstante lo anterior, el órgano de contratación podrá no dividir en lotes el objeto del contrato cuando existan motivos válidos, que deberán justificarse debidamente en el expediente, salvo en los casos de contratos de concesión de obras*» (vide también el 99.4 sobre las limitaciones en el caso de limitación en lotes que deben justificarse en el expediente); (ii) El artículo 106.1 dispone que: «*En el procedimiento de contratación no procederá la exigencia de garantía provisional, salvo cuando de forma excepcional el órgano de contratación, por motivos de interés público, lo considere necesario y lo justifique motivadamente en el expediente*»; (iii) El artículo 137 establece que: «*En caso de que el expediente de contratación haya sido declarado de tramitación urgente, los plazos establecidos en esta Sección se reducirán en la forma prevista en la letra b) del apartado 2 del artículo 119 y en las demás disposiciones de esta Ley*»; (iv) El artículo 145.1 señala que: «*La adjudicación de los contratos se realizará utilizando una pluralidad de criterios de adjudicación en base a la mejor relación calidad-precio. Previa justificación en el expediente, los contratos se podrán adjudicar con arreglo a criterios basados en un planteamiento que atienda a la mejor relación coste-eficacia, sobre la base del precio o coste, como el cálculo del coste del ciclo de vida con arreglo al artículo 148*»; (v) El artículo 146.2b) determina que: «*La elección de las fórmulas se tendrán que justificar en el expediente*»; (vi) El artículo 152.3 regula que: «*Solo podrá adoptarse la decisión de no adjudicar o celebrar el contrato por razones de interés público debidamente justificadas en el expediente. En este caso, no podrá promoverse una nueva licitación de su objeto en tanto subsistan las razones alegadas para fundamentar la decisión*», mientras que el apartado 4 del artículo 152 hace referencia al desistimiento del procedimiento y su justificación en el expediente de contratación; (vii) El artículo 154.7 determina que: «*Podrán no publicarse determinados datos relativos a la celebración del contrato cuando se considere, justificándose debidamente en el expediente, que la divulgación de esa información puede obstaculizar la aplicación de una norma, resultar contraria al interés público o perjudicar intereses comerciales legítimos de empresas públicas o privadas o la competencia leal entre ellas, o cuando se trate de contratos declarados secretos o reservados o cuya ejecución debeatir*

Por tanto, a pesar de que el artículo 116 no es de aplicación a las fundaciones del sector público estatal, la remisión al artículo 28, así como la mención en otros preceptos del texto legal sí obligatorios para las fundaciones y que hacen referencia al expediente, implica la necesidad de que las fundaciones públicas instruyan un expediente que respete, al menos, dicho contenido preceptivo. Pero, no será necesaria la aplicación estricta del contenido exigido por el artículo 116, sin perjuicio de que principios de buena gestión y eficiencia puedan aconsejar su aplicación³². De esta manera, cualquier posible acceso de terceros al expediente debe limitarse a lo que sea legalmente obligatorio (como sucede con el artículo 52 referido al recurso especial). El resto del expediente confeccionado por la fundación, que podría tener incluso la información no obligatoria del artículo 116, deberá calificarse como «*informe interno*» y, por tanto, ni formará parte del expediente formal de contratación³³, ni su falta de cumplimiento puede llevar aparejado ningún efecto negativo, en cualquier ámbito, para la fundación o sus gestores³⁴.

Y, desde luego, lo que entendemos que no es aplicable en ningún caso son las obligaciones de publicación en perfil del contratante. A diferencia de

acompañada de medidas de seguridad especiales conforme a la legislación vigente, o cuando lo exija la protección de los intereses esenciales de la seguridad del Estado y así se haya declarado de conformidad con lo previsto en la letra c) del apartado 2 del artículo 19»; (viii) El artículo 103.2 hace mención a la revisión periódica y predeterminada de precios; (ix) La fecha de envío a los diarios oficiales (arts. 135 y 154.3) debe contar en el expediente; (x) En el caso del procedimiento de licitación con negociación, el artículo 169.6 exige que en «*el expediente deberá dejarse constancia de las invitaciones cursadas, de las ofertas recibidas, de las razones para su aceptación o rechazo y de las ventajas obtenidas en la negociación»;* (xi) El artículo 205, que es exigible a las fundaciones públicas, exige la justificación de las condiciones para la modificación del contrato; (xii) El artículo 215.2(e), también aplicable a las fundaciones públicas, exige que las tareas críticas que no puedan ser objeto de subcontratación deberán ser objeto de justificación en el expediente de contratación; (xiii) El artículo 219.2 exige justificar en el expediente la duración del acuerdo marco; (xiii) En general, todo lo que suponga una excepción a la norma que sea general (arts. 29.4, 30.3, 63.8; 138.2).

³² En cualquier caso, el artículo 116.4.a), referido a la elección de procedimiento de licitación, no sería aplicable al tener las fundaciones públicas libertad a la hora de elegir el procedimiento aplicable (art. 318.b de la LCSP).

³³ El artículo 70.4 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Pùblicas determina que: «*No formará parte del expediente administrativo la información que tenga carácter auxiliar o de apoyo, como la contenida en aplicaciones, ficheros y bases de datos informáticas, notas, borradores, opiniones, resúmenes, comunicaciones e informes internos o entre órganos o entidades administrativas, así como los juicios de valor emitidos por las Administraciones Pùblicas, salvo que se trate de informes, preceptivos y facultativos, solicitados antes de la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento».*

³⁴ En concreto, no sería de aplicación la parte del artículo 38.b) de la LCSP que determina que los contratos celebrados un poder adjudicador serán inválidos «*cuando lo sea alguno de sus actos preparatorios...*».

lo que sucederá en las Administraciones Pùblicas, el expediente de contratación tendrá una incidencia meramente interna, sin que sea obligatorio su publicación.

De la misma manera, la aplicación del artículo 117, referente a la aprobación del expediente, debe entenderse correctivamente. Es necesario que el órgano competente de la fundación pública, en función de los poderes, sea quien apruebe el inicio de la contratación. Pero no creemos que sea necesario ni aprobar el expediente, ni dictar una «*resolución*» (concepto de Derecho administrativo), ni puede entenderse que dicha resolución supondrá la aprobación del gasto, en tanto en las fundaciones públicas, como entidades que se rigen en la gestión de sus fondos por Derecho privado, no existe tal referencia³⁵.

(iii) El artículo 118, referente a los contratos menores, merece, por su importancia, un desarrollo específico que haremos en un epígrafe posterior.

(iv) El artículo 119 regula la tramitación urgente del expediente. Su contenido, sin embargo, no puede incardinarse en la fase de preparación del contrato. De hecho, la mayor parte del mismo regula la reducción de plazos en el caso de que el procedimiento sea declarado urgente. Así, el artículo 137, que sí es directamente aplicable a las fundaciones públicas, dispone que: «*En caso de que el expediente de contratación haya sido declarado de tramitación urgente, los plazos establecidos en esta Sección se reducirán en la forma prevista en la letra b) del apartado 2 del artículo 119 y en las demás disposiciones de esta Ley*». Por tanto, las fundaciones podrán justificar la tramitación urgente en el caso de que nos encontremos ante una necesidad inaplazable o sea preciso acelerar por razones de interés público, y, en dicho caso, por aplicación del artículo 137, se aplicarán las reducciones de plazo reguladas en el artículo 119.2 de la LCSP.

(v) Los artículos 122, 123, 124 y 125 hacen mención a los pliegos de cláusulas administrativas y de prescripciones técnicas. El artículo 122 hace referencia al pliego de «*cláusulas administrativas*». Aunque sea una mera cuestión terminológica, al ser la naturaleza del contrato que se firma privado y no ser las fundaciones públicas Administración, el término de cláusulas administrativas no es correcto y debe emplearse otro diferentes (como, por ejemplo, «*cláusulas jurídicas*»). En los procedimientos de contratación de cualquier poder adjudicador los pliegos son la ley del contrato, de tal manera que, como establece el artículo 35.2 de la LCSP: «*El documento contractual no podrá incluir estipulaciones que establezcan derechos y obligaciones para las partes distintos*

³⁵ Sin perjuicio, además, que el documento que puede dar soporte a esa aprobación pueda ser el plan de actuación que aprueba el patronato de manera anual.

de los previstos en los pliegos, concretados, en su caso, en la forma que resulte de la proposición del adjudicatario, o de los precisados en el acto de adjudicación del contrato de acuerdo con lo actuado en el procedimiento, de no existir aquellos»³⁶. El artículo 139.1 determina que: «Las proposiciones de los interesados deberán ajustarse a los pliegos y documentación que rigen la licitación, y su presentación supone la aceptación incondicionada por el empresario del contenido de la totalidad de sus cláusulas o condiciones, sin salvedad o reserva alguna»³⁷. En definitiva, es obligatorio, en cumplimiento de los principios generales de contratación, que cuando un licitador presenta a una oferta, tenga pleno conocimiento de la totalidad del marco que regulará las relaciones y condiciones.

Por tanto, al margen de que los artículos 122 a 124 no sean directamente aplicables a las fundaciones, la propia naturaleza de la contratación pública hace que sea necesario elaborar unos pliegos de cláusulas jurídicas y de prescripciones técnicas, con todo el contenido necesario para regular tanto el acceso a la licitación como el cumplimiento del contrato.

(vi) De la misma manera, los artículos 125 a 129 tienen que ver con la obligación de establecer criterios que no puedan excluir o favorecer a ciertos licitadores por causas técnicas. Como establece el artículo 126.1, las prescripciones técnicas «proporcionarán a los empresarios acceso en condiciones de igualdad al procedimiento de contratación y no tendrán por efecto la creación de obstáculos injustificados a la apertura de la contratación pública a la competencia». De esta manera, se establece que cualquier referencia o exigencia concreta a la que se haga mención en los pliegos debe permitir a los licitadores que la cumplan por medios equivalentes. Por tanto, y como señalamos con relación al contenido de los pliegos, aunque los artículos 125 a 129 no sean directamente aplicables a los poderes adjudicadores no Administración Pública, la propia naturaleza de los principios públicos de contratación hace que su contenido lo sea en tanto vaya dirigido a preservar la igualdad de trato y evitar crear obstáculos no acordes con los principios de contratación. Y, naturalmente,

³⁶ Por todos, puede verse la Resolución 72/2018 del Tribunal Administrativo Central de Recursos Contractuales, de 26 de enero de 2018, donde se afirma que: «Los pliegos que elabora el órgano de contratación y que acepta expresamente el licitador al hacer su proposición constituyen la ley del contrato y vinculan, según reiterada y constante Jurisprudencia del Tribunal Supremo, tanto a la Administración contratante como a los participantes en la licitación». El artículo 153.1 determina que «en ningún caso se podrán incluir en el documento en que se formalice el contrato cláusulas que impliquen alteración de los términos de la adjudicación».

³⁷ También el artículo 122.4 dispone que: «Los contratos se ajustarán al contenido de los pliegos de cláusulas administrativas particulares, cuyas cláusulas se consideran parte integrante de los mismos».

estos pliegos sí tienen que publicarse obligatoriamente en el perfil del contratante al constituir los documentos que regulan la relación entre las partes.

(v) Distinto es el caso del artículo 130 de la LCSP, referente a las condiciones de subrogación en contratos de trabajo. Se trata de un precepto mal ubicado, que no debería estar incluido en las normas de preparación del contrato en tanto su régimen jurídico tiene una serie de implicaciones que deberían ser aplicables a todos los poderes adjudicadores. El apartado 1 del artículo 130, determina que cuando «*una norma legal un convenio colectivo o un acuerdo de negociación colectiva de eficacia general, imponga al adjudicatario la obligación de subrogarse como empleador en determinadas relaciones laborales, los servicios dependientes del órgano de contratación deberán facilitar a los licitadores, en el propio pliego, la información sobre las condiciones de los contratos de los trabajadores a los que afecte la subrogación que resulte necesaria para permitir una exacta evaluación de los costes laborales que implicará tal medida, debiendo hacer constar igualmente que tal información se facilita en cumplimiento de lo previsto en el presente artículo*». La LCSP no impone a la nueva adjudicataria la obligación de subrogarse en sus contratos, sino que se trata de una norma de remisión, donde si en otros ámbitos jurídicos la Ley o los convenios exigen la subrogación, lo que la LCSP determina es que debe darse una información exacta y minuciosa de los costes laborales. Esta exigencia es, a nuestro juicio, directamente aplicable a las fundaciones por la propia naturaleza de las obligaciones que asumen los contratistas. Tal y como señala la Junta Consultiva de Contratación en su informe 33/2002, de 23 de octubre, es necesario que el adjudicatario conozca suficientemente las obligaciones que asume porque la «*ausencia de tal dato llevaría a una situación de ignorancia de aquellas obligaciones que debe asumir viciando su posición ante el contrato*»; y el artículo 130.1 no viene sino a precisar cuál es la información necesaria para que los licitadores puedan saber cuáles son las condiciones del contrato.

No sería aplicable la imposición de penalidades (art. 190.4) tanto por el hecho de que las penalidades no son exigibles a las fundaciones públicas (art. 319), como por el hecho de que el propio artículo 130 no es exigible a estas entidades. Y esto sin perjuicio de que criterios de buena gestión sí aboguen por su adopción³⁸. Más problemas plantea el régimen de los apartados 5 y 6 del artículo 130. El apartado 5 dispone que: «*En el caso de que una vez producida la subrogación los costes laborales fueran superiores a los que se*

³⁸ De la misma manera que es posible considerar la obligación de entregar la información de las relaciones laborales afectadas como una condición especial de ejecución del contrato o, incluso, una obligación esencial, cuyo incumplimiento pueda dar lugar a la resolución del contrato (MADRIGAL ESTEBAN y MARTÍNEZ SALDAÑA, 2015, p. 45).

desprendieran de la información facilitada por el antiguo contratista al órgano de contratación, el contratista tendrá acción directa contra el antiguo contratista». Este precepto, que parece orientarse a limitar las responsabilidades de la Administración concediendo una acción directa contra el contratista, no es aplicable a las fundaciones públicas para contratos no armonizados, aunque sí lo sería para los contratos armonizados, al no ser aplicable el artículo 130 para las fundaciones públicas por mor del artículo 318, y ser la acción directa una previsión que sólo puede ser establecida por Ley (como el art. 1597 del Código Civil) por no tener el contratista entrante y el saliente ninguna relación. Dicho régimen legal es, a nuestro juicio, insostenible. No es jurídicamente defendible que el régimen de una acción directa de un contratista dependa de que el contrato esté o no sometido a regulación armonizada. En cualquier caso, y de no considerar aplicable la acción directa, en el caso de que el nuevo contratista se viera perjudicado por esta situación, cabría plantear una posible responsabilidad del órgano de contratación³⁹.

Y un comentario parecido merece el apartado 6 del artículo 130, que establece el que en el pliego de cláusulas administrativas debe recogerse la «*obligación del contratista de responder de los salarios impagados a los trabajadores afectados por subrogación, así como de las cotizaciones a la Seguridad social devengadas, aún en el supuesto de que se resuelva el contrato y aquellos sean subrogados por el nuevo contratista, sin que en ningún caso dicha obligación corresponda a este último. En este caso, la Administración, una vez acreditada la falta de pago de los citados salarios, procederá a la retención de las cantidades debidas al contratista para garantizar el pago de los citados salarios, y a la no devolución de la garantía definitiva en*

³⁹ Señalan MADRIGAL ESTEBAN y MARTÍNEZ SALDAÑA (2015, p. 48) que: «No es habitual que el nuevo adjudicatario se encuentre que, una vez perfeccionado el contrato, tenga conocimiento de que debe subrogar a un número de trabajadores superior al que se contenía en la información inicial proporcionada por el órgano de contratación y, en consecuencia, advierta en ese momento que los costes que tuvo en consideración para preparar su oferta son sustancialmente inferiores a los reales, alterando así el marco económico del contrato. Este supuesto ha sido analizado por la Abogacía General del Estado en su Dictamen de 26 de diciembre de 2011 (rfa.: A.G Entes Pùblicos 134/11) y en él se concluye que existe responsabilidad del órgano de contratación cuando este no ha proporcionado la información completa de las relaciones laborales objeto de subrogación».

El Dictamen afirma la relevancia de proporcionar a los licitadores la información necesaria sobre todas las personas objeto de transmisión o subrogación y sus costes salariales, pues tiene «*una entidad suficiente para como para determinar el contenido de las ofertas e incluso la voluntad o no de concurrir a la licitación*». Y añade que, ante la falta de información suficiente, «*cabría plantear una eventual responsabilidad del órgano de contratación (...) cuando pueda acreditarse razonablemente que, de haber conocido las condiciones de la subrogación que la adjudicación conlleva, el adjudicatario no habría concurrido a la licitación o, de haberlo hecho, el contenido de su oferta habría sido sustancialmente distinto*».

*tanto no se acrede el abono de éstos*⁴⁰. No es jurídicamente sostenible que dicha obligación sea exigible en el caso de un contrato sujeto a regulación armonizada y no lo sea en caso contrario. No obstante lo anterior, si entendemos que la fundación pública podría establecer en su pliego la obligación de responder de los salarios impagados y de las cotizaciones, procediendo en su caso a la retención y no devolución de la garantía definitiva. No se trata de una prerrogativa, ni entendemos que exista ningún impedimento normativo que lo prohíba. Por el contrario, y como criterio de gestión eficiente, su inclusión estaría justificada para evitar una posible acción del nuevo contratista contra la fundación.

VI. Las especialidades con relación a las garantías

El artículo 114, referente a las garantías, dispone que:

«1. En los contratos que celebren las entidades del sector público que no tengan la consideración de Administraciones Públicas, los órganos de contratación podrán exigir la prestación de una garantía a los licitadores o candidatos, para responder del mantenimiento de sus ofertas hasta la adjudicación y, en su caso, formalización del contrato o al adjudicatario, para asegurar la correcta ejecución de la prestación.

2. El importe de la garantía, que podrá presentarse en alguna de las formas previstas en el artículo 108, sin que resulte necesaria su constitución en la Caja General de Depósitos, así como el régimen de su devolución o cancelación serán establecidos por el órgano de contratación, atendidas las circunstancias y características del contrato, sin que pueda sobrepasar los límites que establecen los artículos 106.2 y 107.2, según el caso.

(i) A diferencia de lo que sucede en las Administraciones Públicas, donde la garantía es obligatoria salvo que por determinadas circunstancias puedan excluirse, en el caso de las fundaciones públicas expresamente se redacta en forma de opción (podrá exigir). De esta manera, podría no exigirse garantía sin tener que justificar las razones de la exclusión en el expediente. Dentro de las exclusiones de petición de garantía, el artículo 107.1 hace expresa mención a los bienes que se reciban antes de que se pague el precio, lo que está justificado en tanto la Administración tiene en su poder el bien objeto del contrato y, por tanto, la garantía perdería parte de su razón de ser. De la misma forma, cabría extender esta situación a las prestaciones de servicios

⁴⁰ El artículo 201 de la LCSP, que sí es directamente aplicable a las fundaciones públicas hace referencia a que los «incumplimientos o los retrasos reiterados en el pago de los salarios o la aplicación de condiciones salariales inferiores a las derivadas de los convenios colectivos que sea grave y dolosa, dará lugar a la imposición de las penalidades a que se refiere el artículo 192».

que se paguen por hitos o al final de la prestación. En cualquier caso, las fundaciones públicas deben determinar, teniendo en consideración una gestión responsable y eficiente de fondos públicos, analizar en qué casos se puede evitar exigir una garantía definitiva.

(ii) El importe de la garantía máxima que se puede imponer es del 10% (art. 107.2). Pero, a diferencia de las Administraciones Públicas, cabe entender que ni el importe del 5% inicial es preceptivo ni cabe exigir situaciones especiales para exigir una garantía adicional de un 5% adicional. Por tanto, tiene discrecionalidad, sin necesidad de justificar, a los efectos de fijar el importe atendidas las circunstancias y características del contrato siempre que no supere el 10%.

(iii) El régimen de devolución o cancelación (art. 111) puede ser fijado por el órgano de contratación.

(iv) La forma de las garantías es también optativa por parte de las fundaciones. Pueden hacerse uso de las que se establecen en el artículo 108 de la LCSP, con la excepción de que resulte necesaria su constitución en la Caja General de Depósitos. Como se señalaba en la Instrucción de la AGE 1/2008, podría depositarse en la cuenta de la fundación. Pero la fundación puede solicitar cualquier otro tipo de garantía, desde la prenda hasta la hipoteca.

(v) No es aplicable a las fundaciones públicas el artículo 198.3 de la LCSP, que determina que: *«El contratista tendrá también derecho a percibir abonos a cuenta por el importe de las operaciones preparatorias de la ejecución del contrato y que estén comprendidas en el objeto del mismo, en las condiciones señaladas en los respectivos pliegos, debiéndose asegurar los referidos pagos mediante la prestación de garantía»*. Por tanto, las fundaciones públicas pueden legalmente hacer pagos de manera anticipada a la recepción del contrato sin solicitar garantía o sin que la garantía fuera por el 100%. Esto, por ejemplo, facilita la adquisición de material a través de plataformas de internet donde es necesario realizar los pagos de manera anticipada.

(vi) En definitiva, las fundaciones tienen un régimen especial con relación a las garantías que le permite una flexibilidad de la que, si así lo permite la naturaleza del contrato, pueden y deben hacer uso.

VII. Órgano de contratación, mesas de contratación, comités de expertos y responsables del contrato

La aplicación de la LCSP requiere de un equipo de no pocos profesionales. Comienza con quién inicia y justifica el contrato, pasando por quién

lo aprueba, por quién redacta los pliegos de condiciones jurídicas y los técnicos, mesas de contratación, comités de expertos, responsables del contrato, etc. La aplicación de la LCSP exige una infraestructura pensada para Administraciones Públicas con medios más que suficientes. Se trata, además, de personas que deben tener cualificación y formación adecuadas. En la Recomendación (UE) 2017/1805 de la Comisión de 3 de octubre de 2017 sobre la profesionalización de la contratación pública (Construir una arquitectura para la profesionalización de la contratación pública) recomienda mejorar la profesionalidad de quienes aplican la normativa de contratos. En concreto, los profesionales de la contratación pública «deben disponer de las cualificaciones, formación, capacidades y experiencia adecuadas necesarias para su nivel de responsabilidad. Esto implica garantizar la existencia de personal con experiencia, capacitado y motivado, ofrecer la formación y desarrollo profesional continuo necesarios, así como desarrollar una estructura de la carrera profesional e incentivos que hagan atractiva la función de la contratación pública y motiven a los funcionarios públicos a lograr resultados estratégicos».

Este diseño general, que hay que loar en tanto se busca la profesionalización, eficiencia, lograr la mejor calidad-precio, y centrarse en cómo se compra y no cuánto se compra, presenta un problema de base en las fundaciones públicas. Estas entidades no suelen tener ni la infraestructura, ni los recursos, ni la capacidad para poder llevar a cabo este cambio de registro. Los departamentos de administración y gestión de las fundaciones no se caracterizan por tener un nutrido personal. Por el contrario, por la propia naturaleza de las fundaciones, que son patrimonios adscritos a fines, la mayoría del personal está vinculado a la realización de actividades fundacionales. A esta situación de precariedad, hay que añadir que la propia LCSP determina que en ningún caso la «*entidad contratante podrá instrumentar la contratación de personal a través del contrato de servicios, incluidos los que por razón de la cuantía se tramiten como contratos menores*» (art. 308.2 de la LCSP). Si bien dicho precepto no sería de aplicación obligatoria a las fundaciones públicas según la LCSP (art. 319), al estar ubicado en la fase de ejecución, sí parece que lo sería con arreglo a los principios sobre la contratación de personal, falsos autónomos o cesión ilegal de trabajadores⁴¹.

⁴¹ *Vide* la Recomendación 1/2013, de 27 de febrero, de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Comunidad Autónoma de Aragón, relativa a la necesidad de aprobar en el ámbito del sector público unas instrucciones para la correcta ejecución de servicios externos, donde se hace referencia a la necesidad de adoptar medidas para evitar la cesión ilegal de trabajadores.

El campo de juego que tienen las fundaciones parece llevar a una situación paradójica. La LCSP exige que las fundaciones, con su personal dependiente, sean capaces de gestionar de forma profesional y con separación de funciones, la totalidad de los procedimientos que exige la LCSP. Pero las fundaciones, en su gran mayoría, no disponen de los recursos necesarios para hacerlo ni las actuales normas presupuestarias (limitando la contratación de personal) ni la posibilidad de contratarlo externamente, les permiten solventar esta situación. A nuestro juicio, el legislador está actuando en este caso de una manera irracional. No legisla desde lo que puede ser, sino desde lo que debería ser. No es posible exigir unos principios y requisitos en la contratación si y a la vez te prohíben contratar medios para su cumplimiento. En el ámbito del Derecho Civil podríamos invocar el artículo 1.116, que determina que: «*Las condiciones imposibles, las contrarias a las buenas costumbres y las prohibidas por la ley anularan la obligación que de ellas dependa. La condición de no hacer una cosa imposible se tiene por no puesta*».

1. **Órgano de contratación**

Con carácter general, el artículo 61.1 de la LCSP determina que: «*La representación de las entidades del sector público en materia contractual corresponde a los órganos de contratación, unipersonales o colegiados que, en virtud de norma legal o reglamentaria o disposición estatutaria, tengan atribuida la facultad de celebrar contratos en su nombre*». En el apartado 2 del artículo 61 se dispone que los órganos de contratación podrán delegar con cumplimiento de las normas y formalidades aplicables para «*otorgamiento de poderes, cuando se trate de órganos societarios o de una fundación*». Por su parte, y para el sector público estatal, el artículo 323.6 establece que: «*La capacidad para contratar de los representantes legales de las sociedades y fundaciones del sector público estatal se regirá por lo dispuesto en los estatutos de estas entidades y por las normas de derecho privado que sean en cada caso de aplicación*».

En las fundaciones públicas será habitual una estructura articulada en tres niveles de decisión. El patronato, como órgano máximo de gobierno que se reunirá, en muchos casos, de manera esporádica. Su condición de órgano de contratación se limitará, en su caso, a contratos de importes muy significativos. A su vez, el patronato delegará sus funciones en otros patronos. Esta delegación puede ser individual o para comisiones ejecutivas o delegadas formadas por varios patronos. Este órgano aprobará los contratos de importes elevados. Por último, existe la figura de un director general que tiene amplios poderes de ejecución y control. No será infrecuente que sea el órgano de

contratación, ya sea de manera individual o mancomunada con el gerente, para los contratos recurrentes y por debajo de ciertos umbrales.

La existencia de un sistema de poderes y la consideración de distintos órganos de contratación tiene una incidencia real en la estructura de la contratación de la fundación. En la medida en que una persona esté implicada en la toma de decisión del contrato no podrá participar en otras fases del proceso.

2. *Comité de expertos*

El artículo 146.2 de la LCSP determina que;

«a) En los procedimientos de adjudicación, abierto o restringido, celebrados por los órganos de las Administraciones Públicas, la valoración de los criterios cuya cuantificación dependa de un juicio de valor corresponderá, en los casos en que proceda por tener atribuida una ponderación mayor que la correspondiente a los criterios evaluables de forma automática, a un comité formado por expertos con cualificación apropiada, que cuente con un mínimo de tres miembros, que podrán pertenecer a los servicios dependientes del órgano de contratación, pero en ningún caso podrán estar adscritos al órgano proponente del contrato, al que corresponderá realizar la evaluación de las ofertas; o encomendar esta a un organismo técnico especializado, debidamente identificado en los pliegos.

b) En los restantes supuestos, la valoración de los criterios cuya cuantificación dependa de un juicio de valor, así como, en todo caso, la de los criterios evaluables mediante la utilización de fórmulas, se efectuará por la mesa de contratación, si interviene, o por los servicios dependientes del órgano de contratación en caso contrario, a cuyo efecto se podrán solicitar los informes técnicos que considere precisos de conformidad con lo previsto en el artículo 150.1 y 157.5 de la presente Ley».

Este precepto es de aplicación obligatoria para las fundaciones públicas. Por tanto, deberán confeccionar un comité técnico con un mínimo de tres miembros, con el límite de que no podrán estar adscritos al órgano proponente del contrato. En las fundaciones no existen «órganos» proponentes del contrato. Ni existen organismos técnicos especializados a los que se pueda encargar. Las fundaciones tendrán su propia estructura, y será un departamento o un responsable de área quien promoverá el contrato y, por tanto, quien no podrá estar en el comité de expertos⁴². Serán, además, los que redacten generalmente los pliegos técnicos y que, por dicha razón, tampoco puedan

⁴² Ese departamento o jefe de área será el encargado de redactar la documentación necesaria a los efectos de justificar la idoneidad y necesidad del contrato (art. 22).

participar en el comité⁴³. Esta imposibilidad de formar parte de los comités parece radicar en la necesidad de favorecer la transparencia de la contratación pública y evitar los conflictos de intereses. Pero presenta el inconveniente que se eliminará, generalmente, a los más expertos en la toma de conocimiento (los del propio área) lo que es en sí mismo una contradicción en una fundación pública. Por otro lado, esta composición está pensada para una Administración con personal suficiente. En pequeñas fundaciones, o en fundaciones donde no existan distintas áreas, esta situación puede llevar a la situación de que no exista personal suficiente para poder completar este comité. De la misma manera, es posible que personal laboral que tiene asignadas funciones determinadas, deba incorporar a sus actividades la de formar parte de estos comités para poder cubrir el número de personas necesarias. Nos encontramos, de nuevo, ante una norma pensada para cierto tipo de Administraciones, pero de difícil aplicación práctica en las fundaciones públicas.

Por otro lado, en el caso del procedimiento abierto simplificado, el artículo 159.4(e) se determina que cuando existan criterios de adjudicación cuya cuantificación dependa de un juicio de valor, la valoración de las proposiciones se hará por los servicios técnicos del órgano de contratación. En este caso, debe ser el personal de la fundación con la competencia técnica apropiada, y siempre que no haya participado en la redacción de los pliegos, ni sean los proponentes de la contratación. También pueden ser profesionales externos a la fundación.

3. *Mesas de contratación*

Las mesas de contratación presentan especial interés en el ámbito de las fundaciones públicas a la vista del artículo 326 de la LCSP⁴⁴. En la Instrucción 3/2018 de la Abogacía General del Estado se señala que la intervención

⁴³ Por su parte, en la disposición adicional segunda, referida a las entidades locales, se determina que: «*El comité de expertos a que se refiere la letra a) del apartado 2 del artículo 146 de la presente Ley, para la valoración de los criterios que dependan de un juicio de valor, podrá estar integrado en las Entidades locales por cualquier personal funcionario de carrera o laboral fijo con cualificación apropiada que no haya participado en la redacción de la documentación técnica del contrato de que se trate. En todo caso, entre este personal deberá formar parte un técnico jurista especializado en contratación pública*».

⁴⁴ En el Informe 2/2018, de 11 de abril sobre Composición de las Mesas de Contratación de la Junta Consultiva de Contratación de la Comunidad de Madrid se señala en sus conclusiones que: «1. *El artículo 326 de la Ley de contratos del sector público no es de aplicación directa en la Comunidad de Madrid ya que no tienen la consideración de básico y no se ha dictado al amparo del artículo 148.1,18 de nuestra Constitución.* 2. *El artículo 326 de la Ley de contratos del sector público no tienen aplicación supletoria en la Comunidad de Madrid en base al artículo 149.3 de*

de las mesas de contratación es preceptiva para la Administración (art. 326) y *facultativa* en otro caso, por lo que no existe inconveniente que los poderes adjudicadores no Administración Pública «*decidan constituir mesas de contratación, como órganos de asistencia técnica especializada, en sus procedimientos de contratación*». Dicha Instrucción remite a otra instrucción emitida con la anterior Ley de contratos donde se aconsejaba para los contratos sometidos a regulación armonizada un órgano de valoración que tuviera la competencia de calificar la documentación presentada, valorar las ofertas y elevar una propuesta de adjudicación al órgano de contratación, siendo posible y aconsejable que su composición se inspirara, en la medida de lo posible y con las adaptaciones que resulten necesarias en lo dispuesto para las Administraciones Públicas. Y un análisis casi idéntico hace la Junta Consultiva de Contratación en su informe de 28 de febrero de 2018⁴⁵.

En cualquier caso, ni la AGE ni la Junta Consultiva se pronuncia de manera expresa sobre cómo interpretar los distintos preceptos de la Ley donde en la normativa aplicable a las fundaciones públicas se remite a las mesas de contratación. Por un lado, están la totalidad de las funciones que se establecen en el artículo 326.2 de la LCSP⁴⁶. Por otro, el texto normativo establece en

la Constitución porque las mesas de contratación se encuentran reguladas en el artículo 18 del Reglamento de contratación de la Comunidad de Madrid».

⁴⁵ PLEITE GUADAMILLAS (2011) advierte que «una adecuada garantía de los principios de objetividad y transparencia en la selección de la oferta económica más ventajosa, que el artículo 1 LCSP exige salvaguardar en toda la contratación del sector público, aconseja el establecimiento, en los contratos sujetos a regulación armonizada, de un órgano de valoración... Si la Entidad Pública decide, potestativamente, constituir una Mesa de contratación, debe entenderse que desea remitirse al régimen jurídico de este órgano de asistencia en la normativa de contratos del sector público, y a él deberá atenerse. Entre los vocales deberán figurar quienes tengan atribuidas las funciones correspondientes al asesoramiento jurídico y al control económico presupuestario del órgano. La designación de los miembros de la Mesa de contratación tiene que llevarla a cabo el órgano de contratación sobre miembros que cumplan los requisitos de la norma, pudiendo designarse los correspondientes titulares y suplentes, no siendo válida la constitución de la Mesa en función de suplencias o delegaciones por parte quienes fueron nombrados al margen de la voluntad del órgano de contratación».

⁴⁶ Son funciones legales de la mesa de contratación:

- la calificación de la documentación acreditativa del cumplimiento de los requisitos previos a que se refieren los artículos 140 y 141, y, en su caso, acordar la exclusión de los candidatos o licitadores que no acrediten dicho cumplimiento;
- la valoración de las proposiciones de los licitadores;
- la propuesta sobre la calificación de una oferta como anormalmente baja;
- la propuesta al órgano de contratación de adjudicación del contrato a favor del licitador que haya presentado la mejor oferta;
- en el procedimiento restringido, en el de licitación con negociación la selección de los candidatos cuando así se delegue por el órgano de contratación.

diversos preceptos atribuciones que corresponden sólo a la mesa de contratación [arts. 157.1, 159.4.d), 169.8] mientras que en otros se hace referencia a que la «*mesa de contratación o, en su defecto, el órgano de contratación*» (arts. 149, 150, 70, 171).

El hecho de no ser aplicable la normativa sobre mesas de contratación a las fundaciones y sin embargo existir funciones que sí les atribuye legalmente, debe llevar a la conclusión que dichas funciones serán asumidas por el órgano de contratación o por las personas en quién en él delegue y con las funciones específicas que se le atribuyan. El órgano de contratación puede delegar las mismas en otras personas. En este sentido, será en el pliego de condiciones jurídicas donde se deberá regular cuál es la composición y cuáles son sus funciones. Y, a diferencia de lo que mantiene la AGE y la Junta Consultiva, entendemos que no debe hacerse mención al concepto de mesa de contratación (que es un concepto que remite a un régimen jurídico determinado) ni que tampoco su composición debe ajustarse a lo que establece la LCSP en tanto la estructura de estas entidades no permitirá, en muchos casos, su adecuación a la misma. En efecto, incluso en el caso del procedimiento abierto simplificado, la mesa de contratación debe estar constituida por un mínimo de 4 personas (art. 326.5 de la LCSP)⁴⁷. De esta manera, si hubiera un comité de expertos por exigirlo los requisitos de valoración subjetiva impuesta, y le añadimos un redactor del pliego técnico, un responsable del contrato, y el órgano de contratación, la estructura mínima de gestión la fundación puede alcanzar 10 personas, lo que difícilmente podrán cumplir algunas/muchas fundaciones.

Por tanto, entendemos que el órgano de contratación puede designar un comité que no debe denominarse mesa de contratación (podría denominarse comité técnico de contratación) que deberá ajustarse a las capacidades materiales de la fundación⁴⁸. No vemos inconveniente normativo para que dichas funciones las asuma una o dos personas⁴⁹. Pero, por aplicación de un

⁴⁷ El artículo 326.5 determina que: «*Salvo lo dispuesto en el apartado 1 del presente artículo, la mesa de contratación que intervenga en el procedimiento abierto simplificado regulado en el artículo 159 de la presente Ley se considerará válidamente constituida si lo está por el Presidente, el Secretario, un funcionario de entre quienes tengan atribuido legal o reglamentariamente el asesoramiento jurídico del órgano de contratación y un funcionario que tenga atribuidas las funciones relativas a su control económico-presupuestario».*

⁴⁸ No se puede denominar mesa de contratación en tanto dicho concepto tiene contenido jurídico, y no vulgar, remitiendo a un régimen jurídico determinado que no se aplica a las fundaciones públicas.

⁴⁹ Igualmente, se puede solicitar el asesoramiento de técnicos o expertos independientes con conocimientos acreditados en las materias relacionadas con el objeto del contrato, que deberá ser autorizada por el órgano de contratación y deberá ser reflejada expresamente en

principio de transparencia, dichas funciones no deberían recaer en el personal que haya participado en la redacción de la documentación técnica del contrato⁵⁰.

4. *La no exigencia de un responsable del contrato en las fundaciones públicas*

Dentro de la normativa básica que se aplica a cualquier poder adjudicador, incluidas las fundaciones, está la figura del «*Responsable del contrato*». El artículo 62.1 establece que: «*Con independencia de la unidad encargada del seguimiento y ejecución ordinaria del contrato que figure en los pliegos, los órganos de contratación deberán designar un responsable del contrato al que corresponderá supervisar su ejecución y adoptar las decisiones y dictar las instrucciones necesarias con el fin de asegurar la correcta realización de la prestación pactada, dentro del ámbito de facultades que aquellos le atribuyan. El responsable del contrato podrá ser una persona física o jurídica, vinculada a la entidad contratante o ajena a él*51.

el expediente, con referencia a las identidades de los técnicos o expertos asistentes, su formación y su experiencia profesional.

⁵⁰ En el Expediente 3/2018 de la Junta de Consultiva de Contratación Pública del Estado se señala que el impedimento para que el redactor de la documentación técnica no pertenezca a la mesa de contratación tiene como finalidad favorecer la transparencia de la contratación pública y evitar los conflictos de intereses en la actuación de los miembros de la mesa. Por otro lado, y con relación al grado de participación, un mero conocimiento de las condiciones del pliego no generaría la prohibición de formar parte de la mesa y, sin embargo, una participación efectiva en la confección del mismo, dando instrucciones o haciendo observaciones de obligado cumplimiento, sí vedaría la participación en el órgano de asistencia. La Junta Consultiva entiende que los redactores de la parte técnica tampoco pueden asesorar en concepto de técnico o experto independiente. Sin embargo, sí pueden emitir informes de valoración, con pleno respeto al deber de independencia y objetividad que como empleados públicos les atañe.

⁵¹ RUIZ DAIMIEL (2018) entiende que «en el pliego de cláusulas administrativas particulares deberá detallarse que facultades le corresponden al responsable del contrato. ¿Y qué facultades se le pueden atribuir al responsable del contrato? Evidentemente las relacionadas con la ejecución y extinción del contrato. Una cláusula sencilla en un pliego podría establecer que corresponden al responsable del contrato “Además de las recogidas expresamente en la Ley,

En el anterior marco normativo, la redacción del responsable del contrato era muy similar a la actual, pero era una figura potestativa. Con la nueva norma es preceptiva. El artículo 62.1 distingue entre la *unidad* encargada del seguimiento y ejecución ordinaria y el responsable del contrato⁵². Y se considera que es una figura importante en todo lo que afecta a la ejecución del contrato⁵³. Ahora bien, en el ámbito de las fundaciones públicas el responsable del contrato presenta el inconveniente en que sus funciones se ubican en sede de ejecución del contrato. Y en dicho ámbito, las fundaciones no se rigen por la LCSP excepto en las materias reguladas en el artículo 319, y ninguna tiene que ver de forma expresa con las funciones del responsable del contrato. Esto plantea la inconsistencia de designar una figura como obligatoria para todos los poderes adjudicadores con el objeto de controlar la ejecución (el responsable del contrato) cuando el régimen jurídico de la LCSP que regula los efectos no es de aplicación a las fundaciones públicas. A nuestro parecer, la figura del responsable del contrato no es *obligatoria* para las fundaciones, en tanto las funciones que tiene que desempeñar solo son

el ejercicio de las facultades inherentes a la potestad de dirección del contrato, así como proponer al órgano de contratación el ejercicio de las prerrogativas que le correspondan por razones de interés público. Igualmente le corresponderá acreditar la conformidad de la prestación con lo previsto en el contrato, de acuerdo con lo establecido en el artículo 198 y asistir al acto de recepción del contrato en calidad de representante de la Administración o en su caso, dar la conformidad final al contrato”».

⁵² El expediente 28/2018 de la Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado entiende que: «*Además de la unidad encargada del seguimiento de la ejecución del contrato será menester designar expresamente a un responsable del mismo. En relación con la segunda cuestión la ley permite que la persona designada esté vinculada a la entidad contratante y no prohíbe que esté adscrita a la unidad que supervisa la ejecución del contrato en términos generales*».

⁵³ En la Recomendación 1/2013, de 27 de febrero, de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Comunidad Autónoma de Aragón, relativa a la necesidad de aprobar en el ámbito del sector público unas instrucciones para la correcta ejecución de servicios externos, se advertía que en los contratos de servicios la figura del responsable del contrato era esencial a los efectos de evitar que exista peligro de que los representantes o trabajadores del contratante puedan invadir la esfera de dirección que corresponde al contratista, respecto de su personal. El responsable del contrato sería así el instrumento a través del cual se canalizaran todas las comunicaciones e instrucciones que la entidad contratante deba hacer llegar a la contratista, que, a su vez, deberá designar un director del contrato que realice las tareas que le corresponden, en su doble vertiente: como organización propia y autónoma y como empleador.

MARTÍNEZ FERNÁNDEZ (2018, p. 825) entiende que la figura del responsable del contrato es esencial en tanto es «necesario que materialmente se controle el cumplimiento íntegro del contrato y que un servicio jurídico especializado tramite los correspondientes expedientes en caso de cesión, modificación, subcontratación, revisión de precio, reequilibrio económico, incumplimiento, etc.». Entre sus funciones estaría la de emitir un informe específico «al concluir la ejecución sobre el cumplimiento por parte del adjudicatario de todas sus obligaciones contractuales».

aplicables para las Administraciones Públicas⁵⁴. El artículo 62 debe interpretarse en el sentido de que solo es preceptivo para las entidades que aplican *in toto* la LCSP, incluido lo que afecta a los efectos y extinción.

5. *Estructura en las fundaciones públicas*

Como veremos posteriormente, creemos que es muy conveniente que las fundaciones públicas aprueben unas instrucciones internas de contratación para regular ciertas cuestiones, entre las que tienen que estar las que afectan a los comités técnicos de contratación, a los comités de expertos y a los responsables del contrato⁵⁵. Desde esta perspectiva, si la fundación tiene una estructura de administración suficientemente amplia, podría aprobar un sistema parejo al establecido en la Ley, especialmente en lo que afecta a la mesa de contratación (comité técnico de contratación). Si, como será habitual, no existe dicha infraestructura habrá que diseñar un sistema que permita una gestión eficaz y que cumpla con los principios de transparencia y objetividad necesarios.

(i) La persona responsable de iniciar el contrato, mediante la justificación de la idoneidad y necesidad del contrato, puede ser, a la vez, el encargado de redactar el pliego técnico. Como hemos señalado, entendemos que la figura de responsable del contrato (art. 62) no se aplica las fundaciones públicas pero, en su caso, podría esta persona desempeñar también esta función.

(ii) Comité técnico de contratación (asimilable a la mesa de contratación). Puede delegarse en una sola persona, o bien constituir un comité cuya composición máxima alcance a tres personas (en función del tipo o importe del contrato). No existe inconveniente legal en que dichas funciones las asumiera el órgano de contratación, pero por la propia estructura de las fundaciones, donde el órgano de contratación máximo será el patronato (o comisiones delegadas del mismo) y el director, parece que la gestión ordinaria estas funciones deben delegarse en otras personas. En cualquier caso, no deben estar quienes hayan redactado el pliego técnico. Así, podrían delegarse

⁵⁴ RUIZ DAIMIEL (2018), por el contrario, defiende que: «Dada la ubicación del artículo 62, en el Capítulo I “Órganos de contratación” Título II “Partes del contrato” del Libro I “Configuración general de la contratación del sector público y elementos estructurales de los contratos”, la designación del responsable afecta tanto a los contratos administrativos como a los privados, sea cual sea la entidad del sector público que lo celebre, tenga o no la condición de poder adjudicador».

⁵⁵ *Vide infra* apartado 11 (instrucciones internas de contratación).

dichas funciones en el gerente de la fundación, siempre que no fuera a su vez órgano de contratación o, si lo fuera, en un jefe de área.

(iii) Comité de expertos. Debe estar formado por tres personas, donde no deben formar parte del mismo ni el órgano proponente del contrato ni quien redactó el pliego técnico. Tampoco pueden formar parte del mismo ni el órgano de contratación ni los miembros del comité técnico de contratación.

6. *El no acceso a la documentación a través de intercambio de datos entre Administraciones*

Cuando el licitador es una Administración Pública, ésta puede acceder a informaciones que hay en otras Administraciones y registros públicos y evitar, así, que los licitadores tengan que aportar documentación a la que puede acceder la Administración⁵⁶. De esta forma nos encontramos ante una simplificación del procedimiento y un ahorro de cargas administrativas para el licitador, que es una de las finalidades de la LCSP recogida de manera expresa en su preámbulo. Así, el artículo 28.2 exige que se favorecerá la agilización de trámites. Y, en el caso de la Comunidad de Madrid, expresamente se recoge está facultad en sus modelos de pliegos⁵⁷. En el caso de las fundaciones del sector público, por su propia naturaleza, no existe esta facultad o prerrogativa. El resultado final es que se produce la paradoja que las cargas

⁵⁶ El artículo 6 de la Ley 11/2007 en que se desglosan los derechos de los ciudadanos asociados en materia de utilización de medios electrónicos con las Administraciones, determina, en particular, el derecho (ap. 2.b), «a no aportar datos y documentos que obren en poder de las AA.PP, que utilizarán medios electrónicos para recabarlos siempre que, en caso de datos personales, se tenga el consentimiento del interesado, pudiendo emitirse y recabarse por medios electrónicos».

⁵⁷ Así, en el modelo de pliego de la Comunidad de Madrid de servicios (abierto, pluralidad de criterios), que han fueron informados favorablemente por la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Comunidad de Madrid mediante acuerdo 2/2018, de 11 de Abril, consta en la cláusula 15 que: «La mesa de contratación recabará de otros órganos y registros de las Administraciones y entidades públicas la consulta y transmisión electrónica de datos y documentos referentes a la capacidad y solvencia del licitador que haya resultado propuesto como adjudicatario, siempre que sea posible su acceso de forma gratuita, y que el interesado, a estos efectos, haya indicado en qué momento y ante qué órgano administrativo presentó los citados documentos, salvo que conste su oposición expresa, en los términos del modelo que figura como anexo VII de este pliego. Si, excepcionalmente, no se pudieran recabar los citados documentos, o si se opone a su consulta, se solicitará al interesado su aportación. Asimismo requerirá, en su caso, al licitador, la presentación por medios electrónicos, en el plazo de diez días hábiles, a contar desde el siguiente a aquél en que hubiera recibido el requerimiento, de los documentos que se indican a continuación». Y, como puede verse, se adjunta un anexo VII que es un «modelo de declaración de oposición expresa del licitador a la consulta de sus datos por medios electrónicos».

administrativas en el caso de licitar con una fundación pública se vuelven más pesadas que si el licitador es una Administración⁵⁸.

VIII. Contratos menores *versus* contratos inferiores a 15.000 euros

La regulación de los contratos menores está dando lugar a una enconada disputa sobre su aplicación a los PANAP⁵⁹. El artículo 318.a) dispone que: «*Los contratos de valor estimado inferior a 40.000 euros, cuando se trate de contratos de obras, de concesiones de obras y concesiones de servicios, o a 15.000 euros, cuando se trate de contratos de servicios y suministros, podrán adjudicarse directamente a cualquier empresario con capacidad de obrar y que cuente con la habilitación profesional necesaria para realizar la prestación objeto del contrato*». Como puede verse, el artículo 318.a) no califica formalmente estos contratos como menores, por lo que se ha cuestionado si el artículo 118 de la LCSP es aplicable a las fundaciones públicas.

1. Régimen legal de los contratos menores (art. 118)

Uno de los grandes desvelos en el ámbito contractual público ha sido el uso de los contratos menores y adjudicaciones directas⁶⁰. Como consecuencia, su régimen jurídico se ha endurecido en todas sus fases. Básicamente, las cuestiones esenciales de su régimen son las siguientes:

- (i) Tienen la consideración de contratos menores los contratos de valor estimado inferior a 40.000 euros, cuando se trate de contratos de obras, o a 15.000 euros, cuando se trate de contratos de suministro o de servicios (art. 118.1). Estas cantidades no toman en consideración el IVA.
- (ii) En los contratos menores la tramitación del expediente exigirá el informe del órgano de contratación motivando la necesidad del contrato. Asimismo se requerirá la aprobación del gasto y la incorporación al mismo

⁵⁸ El artículo 139.1 determina una autorización para todos los poderes adjudicadores de poder consultar los datos del ROLECE («*Las proposiciones de los interesados deberán ajustarse a los pliegos y documentación que rigen la licitación, y su presentación supone la aceptación incondicionada por el empresario del contenido de la totalidad de sus cláusulas o condiciones, sin salvedad o reserva alguna, así como la autorización a la mesa y al órgano de contratación para consultar los datos recogidos en el Registro Oficial de Licitadores y Empresas Clasificadas del Sector Público o en las listas oficiales de operadores económicos de un Estado miembro de la Unión Europea*

⁵⁹ Se trata de una cuestión que no es baladí, teniendo en consideración la responsabilidad que tienen los gestores de fondos públicos. En el trabajo de MARTÍNEZ FERNÁNDEZ (2017) se recogen sentencias de carácter penal vinculada a los contratos de menores.

⁶⁰ *Vide* el trabajo de MARTÍNEZ FERNÁNDEZ (2017).

de la factura correspondiente, que deberá reunir los requisitos que las normas de desarrollo establezcan (art. 118.1).

(iii) En el expediente se justificará que no se está alterando el objeto del contrato para evitar la aplicación de las reglas generales de contratación, y que el contratista no ha suscrito más contratos menores que individual o conjuntamente superen la cifra que consta en el apartado primero de este artículo (art. 118.3). Es este, quizás, el precepto más relevante en la contratación menor y cuyas dudas sobre su alcance no están agotadas⁶¹. Hay dos líneas hermenéuticas⁶². Una interpretación amplia, liderada por la Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado (Expedientes 41/2017 y 42/2017), donde entiende que, para evitar efectos absurdos, «*la exigencia de que el contratista no haya suscrito más contratos menores que individual o conjuntamente superen el umbral establecido debe interpretarse de modo que lo que la norma impide no es que se celebren otros contratos menores por el mismo operador económico sin límite alguno, sino que la conducta prohibida y que, por consecuencia, debe ser objeto de la necesaria justificación, consiste en que se celebren sucesivos contratos cuyas prestaciones constituyan una unidad y cuya fragmentación resulte injustificada en dos supuestos: bien por haber existido un previo contrato de cuantía superior al umbral y que, sin embargo, se desgaja sin motivo en otros contratos menores posteriores con prestaciones que debieron formar parte del primer contrato, o bien porque esto se haga fraccionando indebidamente el objeto en sucesivos contratos menores*». Parece, por tanto, que confina manera muy significativa la limitación legal. De esta manera, no se aplicará este límite cuando «*sus objetos sean cualitativamente distintos o cuando, siendo las prestaciones que constituyen su objeto equivalentes, no haya duda alguna de que no constituyen una unidad de ejecución en lo económico y en lo jurídico*». Otra interpretación es la restrictiva, que es liderada por la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Comunidad Autónoma de Aragón en su informe 3/2018, de 13 de febrero («Incompatibilidad para la adjudicación de contratos menores»), donde afirma que la regla de incompatibilidad que establece el artículo 118.3 «*debe operar respecto de anteriores contratos menores de la misma tipología que aquél que pretenda adjudicarse de manera sucesiva. Es decir, respectivamente entre los contratos de obras, o de servicios o de suministros anteriormente adjudicados respecto al concreto contrato de obras, o de servicios o de suministros que pretenda adjudicarse*». De esta forma, la «*adjudicación previa de un contrato*

⁶¹ Las diferentes interpretaciones de las Juntas Consultivas han sido calificadas por BLANCO LÓPEZ (2018) como un «escándalo», «bochorno», «estulticia» o «fiasco».

⁶² En la página web de Crisis y Contratación Pública hay un apartado específico para contratos menores (<https://www.crisisycontratacionpublica.org/archives/9587>) donde se recoge, entre otra información, los distintos informes emitidos por las Juntas Consultivas sobre los contratos menores clasificados en función de si hacen una interpretación flexible o rígida.

menor de obras por importe superior a 15.000 euros no sería obstáculo para la adjudicación al mismo operador económico de otros contratos de servicios —o de suministros hasta llegar a sumar esa cantidad».

(iv) Con relación al ámbito temporal en el que deben computarse los límites a la contratación también se han planteado dudas sobre la forma de cómputo. Si bien debe entenderse que el plazo es el legal de un año (art. 29), lo que se plantea es si ese plazo debe contarse desde el momento de la perfección del primer contrato menor considerado, o bien el criterio a emplear es el de la base del ejercicio o anualidad presupuestaria. Al igual que con relación al ámbito objetivo de la aplicación del límite económico, también aquí las Juntas Consultivas mantienen posiciones diversas⁶³. Ahora bien, en el caso de las fundaciones públicas, entendemos que la respuesta correcta es la de fecha a fecha y no el ejercicio presupuestario. Y la razón es que en las fundaciones el presupuesto no es limitativo, sino de carácter estimativo, y su régimen económico contable es esencialmente privado, por lo que los argumentos de carácter presupuestario no deben tomarse en consideración⁶⁴.

(v) El artículo 63.4, relativo al perfil del contratante, determina que la publicación de la información relativa a los contratos menores deberá realizarse al menos trimestralmente, y debe contener, como mínimo, su objeto, duración, el importe de adjudicación (IVA incluido) y la identidad del adjudicatario, ordenándose los contratos por la identidad del adjudicatario. No se publican aquellos contratos cuyo valor estimado fuera inferior a cinco mil euros, siempre que el sistema de pago utilizado por los poderes adjudicadores fuera el de anticipo de caja fija u otro sistema similar para realizar pagos menores.

⁶³ En el Estado, la Junta Consultiva mantiene que el plazo debe computarse desde el momento de la perfección del primer contrato considerado (Expedientes 41/2017 y 42/2017), mientras que en Aragón, la Junta (Informe 3/2018) sostiene que el criterio a emplear es el de la base del ejercicio o anualidad presupuestaria (se podría celebrar un contrato menor el 1 de diciembre por importe de 14.000 euros, y otro el 15 de enero por 13.000 euros). El Informe 1/2018, de 20 de abril, de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Generalitat de Catalunya entiende que «*ambos sistemas se consideran adecuados y válidos, no siendo la Ley la que lo concrete y teniendo los dos argumentos que los avalan*».

⁶⁴ La Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Comunidad Autónoma de Aragón señala en su informe por la Informe 9/2018, de 11 de abril de 2018 que «*el cómputo de ese año debería hacerse conforme a la anualidad presupuestaria, período de tiempo coincidente con el año natural, que es el ámbito natural de los compromisos financieros de las Administraciones públicas españolas desde que el principio de anualidad presupuestaria se introdujese en las postrimerías del reinado de Fernando VII*. Pues bien, a nuestro juicio, el criterio presupuestario puede ser empleado como argumento en las Administraciones públicas, pero no en las fundaciones públicas.

(vi) Los contratos menores no podrán tener una duración superior a un año ni ser objeto de prórroga (art. 29.8).

(vii) Los contratos menores podrán adjudicarse directamente a cualquier empresario con capacidad de obrar y que cuente con la habilitación profesional necesaria para realizar la prestación (arts. 131.3 y 153.6). Si el órgano de contratación quisiera emplear otro sistema de contratación al objeto de que no se apliquen los límites del artículo 118, debería acudir a cualquiera del resto de los procedimientos de adjudicación establecidos en la Ley, especialmente el simplificado (art. 159.6)⁶⁵. Así, acudiendo a este procedimiento de adjudicación se pueden firmar varios contratos de importe inferior a 15.000 euros con el mismo contratista.

(viii) En los contratos menores no es necesaria la formalización (arts. 36.1 y 37.2), y se acreditará su existencia con la aprobación del gasto y la factura (art. 153.3).

2. ¿Es aplicable el régimen del artículo 118 a los poderes adjudicadores no Administración Pública?

El artículo 318 a) de la LCSP determina que: «*Los contratos de valor estimado inferior a 40.000 euros, cuando se trate de contratos de obras, de concesiones de obras y concesiones de servicios, o a 15.000 euros, cuando se trate de contratos de servicios y suministros, podrán adjudicarse directamente a cualquier empresario con capacidad de obrar y que cuente con la habilitación profesional necesaria para realizar la prestación objeto del contrato*». La cuestión es si se trata de un artículo de remisión al 118 de la Ley, con todo lo que conlleva, o, por el contrario, es un precepto especial, que queda al margen del régimen general de los contratos menores.

Una primera interpretación es la que aboga por su carácter especial, ajeno a los contratos menores. Las razones que sostendrían esta posición son las siguientes:

(i) El artículo 318.a) no usa la terminología de contratos menores. Es un argumento que no es baladí, pues no sólo es el nombre, sino la referencia al régimen jurídico.

(ii) El artículo 118 de la LCSP pertenece al ámbito de la preparación de los contratos y, como hemos señalado, el artículo 318 limita su ámbito de

⁶⁵ *Vide* el Informe 3/2018, de 13 de febrero, de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Comunidad Autónoma de Aragón, referente a la «Incompatibilidad para la adjudicación de contratos menores».

aplicación a la adjudicación. Es más, el artículo 131.3, que sí se encuentra en sede de adjudicación, remite de manera expresa al artículo 118.

(iii) El artículo 118 hace mención de que los contratos que superen el umbral determinado «*podrán adjudicarse directamente a cualquier empresario con capacidad de obrar*». Sin más, no establece mayores requisitos o exigencias.

(iv) Por último, incluso para las entidades que no son ni siquiera poderes adjudicadores, el texto y la redacción es idéntica (art. 321.2.a).

A favor de esta posición se ha mostrado ARROYO (2018), quien afirma que el artículo 318.a) no categoriza «de contratos menores ni remite a su regulación, con lo cual no se han de seguir en su preparación las previsiones contenidas en el artículo 118 de la LCSP, aplicable exclusivamente a las Administraciones Públicas. Así, la entidad adjudicadora, no Administración Pública no tendrá que elaborar un informe motivando la necesidad del contrato, la aprobación del gasto o la justificación de que no se está alterando el objeto del contrato para evitar las reglas generales de contratación y que el contratista no ha suscrito más contratos menores que, individual o conjuntamente, superen las mencionadas cifras. El matiz es importante, una cosa es que se pueda adjudicar de forma directa a través del procedimiento que la entidad adjudicadora, no Administración Pública considere oportuno, y otra que se haya de observar con rigurosidad la cumplimentación del expediente de contratación en los contratos menores previsto en el artículo 118 de la LCSP para las Administraciones Públicas. Son dos cuestiones diferentes». De la misma manera, DÍEZ SASTRE (2017a) defiende que: «Si la entidad adjudicadora no es Administración Pública, no se habla en ningún momento de contrato menor, simplemente se prevé la adjudicación directa con otros requisitos y con límites mucho más amplios. Este detalle no es baladí. Es cierto que los umbrales económicos son los mismos que los propios del contrato menor, pero esa es la única coincidencia. El contrato menor es un tipo de contrato que se reserva para las Administraciones Públicas. En el resto de casos el legislador establece los requisitos aplicables para adjudicar los contratos de cuantías equivalentes a las del contrato menor. La respuesta a la pregunta planteada en el título de esta reflexión es, por tanto, negativa. No hay una unificación del régimen jurídico aplicable al contrato menor para todos los entes del sector público». Defiende esta autora que «en el supuesto de los poderes adjudicadores que no son Administración Pública hay que recordar que el Derecho europeo solo proyecta los principios generales de la contratación sobre contratos no armonizados cuando exista interés para el mercado interior». Para esta autora «pueden adjudicarse directamente siempre que el empresario tenga capacidad de obrar y que cuente con la habilitación que

sea necesaria, en su caso, para llevar a cabo la prestación que es objeto del contrato [arts. 318 a) y 321.2 a) LCSP]. Esos son los únicos requisitos vinculados a la utilización de una adjudicación directa en contratos con una cuantía especialmente baja. Se trata de una regla de *minimis*, que justifica separarse del régimen general de adjudicación de contratos no armonizados en estos casos»⁶⁶.

Frente a esta interpretación, se han situado tanto la Junta Consultiva como la Abogacía General del Estado. En la Instrucción 3/2018, la AGE mantiene que aunque el artículo 318 no emplee el término contratos menores, ni contenga una remisión expresa a los artículos 118 y 131.3, que son los preceptos que contiene la regulación general de los contratos menores, se «está aludiendo, sin embargo, a un supuesto coincidente con el de los contratos menores». Y ello porque se trata de «importes exactamente coincidentes con los previstos para los contratos menores en el artículo 118.1 de la LCSP» y, además, la redacción sobre la adjudicación del artículo 318 es «idéntica a la empleada por el legislador en el artículo 131.3 de la LCSP para aludir a los contratos menores». Y, como consecuencia, se puede «concluir que no estamos ante una mera casualidad o coincidencia, sino ante una decisión deliberada del legislador, que en el artículo 318.a) de la LCSP está configurando un supuesto conceptualmente coincidente con los contratos menores». Por tanto, son aplicables «los requisitos que, con carácter general, establece para los contratos menores el artículo 118 de la LCSP». Y señala que: «El artículo 118 de la LCSP contiene, en aras de la seguridad jurídica, las reglas aplicables a la tramitación del expediente de contratación en los contratos menores, e incorpora ciertas cautelas tendentes a evitar su uso abusivo y fraudulento, previsiones, todas ellas, que parece lógico considerar aplicables a los contratos que celebren los poderes adjudicadores que no tengan la condición de Administraciones públicas... No tendría sentido alguno que, refiriéndose el artículo 318.1 a) de la LCSP a los contratos menores conforme se ha indicado, se estableciese un diferente régimen según que la entidad contratante sea una Administración Pública (régimen más rígido al tener que aplicarse la regla del artículo 118.3) o un poder adjudicador que no ostentase la condición de Administración Pública (régimen menos rígido de no aplicarse la regla del artículo 118.3) cuando lo que se ha pretendido es evitar prácticas fraudulentas».

Y similares argumentos emplea la Junta Consultiva en su informe de 28 de febrero de 2018. Ésta afirma que «existe fundamento jurídico suficiente para concluir que la voluntad de la norma es asimilar ambos conceptos y regímenes jurídicos. En efecto, no cabe considerar superflua o inútil la circunstancia de que los importes de los contratos y sus categorías jurídicas sean en ambos preceptos —118 y 318

⁶⁶ GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ (2017, p. 384) suscribe también la interpretación de esta autora.

a) plenamente coincidentes, aspecto que debe añadirse a la cristalina referencia a la adjudicación directa» a cualquier empresario con capacidad de obrar y que cuente con la habilitación profesional necesaria para realizar la prestación objeto del contrato, «referencia que contiene una expresión idéntica a la empleada en el artículo 131.3 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público para aludir a los contratos menores». Sigue argumentando que: «La finalidad del artículo 118 es cohonestar el incremento de la seguridad jurídica en los contratos de menor cuantía que realizan las entidades del sector público que tengan la condición de poderes adjudicadores con la sencillez y celeridad máxima del procedimiento, que permite adjudicar directamente el contrato al operador económico que cumpla las condiciones de aptitud necesarias para ejecutarlo». «Esta conclusión es perfectamente compatible con la finalidad que se observa en la Ley en el sentido de aproximar el régimen de preparación y adjudicación de los contratos de las Administraciones Públicas y de los poderes adjudicadores, aspecto este que se observa con nitidez en todo el Título I del Libro III de la Ley en los artículos 316 a 320».

A mi entender, tanto la AGE como la Junta Consultiva van más allá en su interpretación de lo que el legislador ha dispuesto de manera clara. La argumentación de la AGE y la Junta Consultiva presenta varios inconvenientes que hace que no la podamos compartir:

(i) En ningún momento se pronuncian sobre cómo se puede superar el hecho de que el artículo 118 esté ubicado en la parte de la norma vinculada a la preparación de los contratos. Como hemos señalado, el artículo 318 es claro a los efectos de limitar la aplicación de la LCSP a la adjudicación, excluyendo a la preparación, que sí es exigible, sin embargo, en los contratos sometidos a la regulación armonizada. Es más, resulta cuanto menos sorprendente la afirmación de la Junta consultiva referente a «*la finalidad que se observa en la Ley en el sentido de aproximar el régimen de preparación y adjudicación de los contratos de las Administraciones Públicas y de los poderes adjudicadores, aspecto este que se observa con nitidez en todo el Título I del Libro III de la Ley en los artículos 316 a 320*67.

⁶⁷ Es más, la Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado, al analizar si a los contratos privados de las Administraciones Públicas [art. 26.1.a) de la LCSP] les es de aplicación el artículo 118, entiende que la remisión que hace el artículo 26.2 a la normas de «preparación» hace que artículo 118 sí sea aplicable a estos contratos privados (Expedientes 7/18, 36/18 y 57/18). A nuestro parecer, no es coherente ni sistemático argumentar que en el caso de los contratos privados la mención expresa a las normas de preparación exigen la

(ii) Acudir al argumento semántico, afirmando que los importes del artículo 318 son iguales que los del artículo 118, y que la dicción del artículo 318 es idéntica a la del artículo 131, no es de mayor peso que el argumento semántico contrario. El artículo 318 evita emplear el término «*contrato menor*» a pesar de que es utilizado de manera reiterada en el texto legal. Y, además, el artículo 318 regula estos contratos en fase de «*adjudicación*», no de «*preparación*», por lo que carece de sentido la remisión.

(iii) El argumento semántico que se emplea es incompleto. La redacción del artículo 131.3 no es idéntica a la del artículo 318.a). El artículo 131.3 determina que los contratos menores «*podrán adjudicarse directamente a cualquier empresario con capacidad de obrar y que cuente con la habilitación profesional necesaria para realizar la prestación*», dicción idéntica que el artículo 318.a), pero el 131.3 añade que «*cumpliendo con las normas establecidas en el artículo 118*», lo que no se refleja en el artículo 318.a). Lo cual, por otro lado, es lógico, pues el artículo 118 pertenece al ámbito de la preparación. Sin embargo, el artículo 131 sí está ubicado en la fase de adjudicación, que es aplicable a las fundaciones públicas con arreglo a lo que determina el propio artículo 318. Y por dicha razón se justifica que la redacción sí sea idéntica. Es decir, teniendo en consideración que la verdadera naturaleza de un contrato menor es la de un «*procedimiento de adjudicación*», el artículo 318 ha establecido un sistema concreto de adjudicación para las fundaciones del sector público, donde no se remite a la fase de preparación⁶⁸.

(iv) Si aceptamos la interpretación de la Junta Consultiva y de la AGE, llegaríamos a la conclusión de que el artículo 318.a) es redundante. No tendría un contenido autónomo en sí mismo, a pesar de que el artículo 318 es una norma especial pensada para los poderes adjudicadores⁶⁹.

aplicación de los límites del artículo 118 y, a su vez, obviar que el artículo 318 excluye dicha normativa pero exigir, igualmente, los requisitos del artículo 118 por criterios lógicos.

⁶⁸ El Informe 3/2018, de 13 de febrero, de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Comunidad Autónoma de Aragón, referente a la «incompatibilidad para la adjudicación de contratos menores» afirma que «*la verdadera naturaleza jurídica del contrato menor es, precisamente, la de un procedimiento de adjudicación*».

⁶⁹ Se pueden traer a colación los argumentos sobre el legislador racional y no redundante. Por todos, EZQUIAGA (1994, p. 94), advierte que «partiendo del principio de no redundancia en el ordenamiento jurídico, según el cual cada disposición legal debe tener una incidencia autónoma, un particular significado, y no constituir una mera repetición de otras disposiciones legales, el argumento de la no redundancia justifica que, entre dos (o más) significados posibles de un enunciado, sea rechazado aquél (o aquellos) que supongan una mera repetición de lo establecido por otra disposición del ordenamiento». Y continua señalando que «el intérprete no debe poner de manifiesto la redundancia del legislador al atribuir significado a los enunciados normativos, puesto que hacerlo supondría ir en contra de la

(v) Acudir a criterios lógicos, como los de prácticas fraudulentas (señala el Abogado del Estado que: «*No tendría sentido alguno que, refiriéndose el artículo 318.1 a) de la LCSP a los contratos menores conforme se ha indicado, se estableciese un diferente régimen según que la entidad contratante sea una Administración Pública (régimen más rígido al tener que aplicarse la regla del artículo 118.3) o un poder adjudicador que no ostentase la condición de Administración Pública (régimen menos rígido de no aplicarse la regla del artículo 118.3) cuando lo que se ha pretendido es evitar prácticas fraudulentas*») tampoco creemos que sea relevante. Los criterios lógicos dependen del presupuesto de partida inicial. Por ejemplo, si partimos de la base de que un PANAP no es lo mismo que una Administración Pública, es lógico concluir que su régimen jurídico debe ser distinto (no se puede tratar igual a lo desigual). Abrir la tesis de las razones lógicas basadas en los principios de la Ley, de cualquier tipo, llevaría a la necesaria revisión de toda la normativa de la LCSP que no fuera directamente aplicable a las fundaciones públicas para adivinar en qué casos existen «razones lógicas» para aplicar analógicamente la Ley, como sucedería en todo lo aplicable a la preparación del contrato. Pero las razones lógicas parece que se emplean sólo en lo que perjudica a estas entidades, pues nadie aboga, por ejemplo, que a estos poderes adjudicadores se les pueda aplicar las potestades que sí tienen las Administraciones Públicas⁷⁰ ¿Es proporcionado que sólo se extienda vía interpretación imponer las restricciones de las Administraciones Públicas pero no sus prebendas?

A nuestro entender, el texto legal es claro⁷¹. Y los argumentos y justificaciones que presentan tanto la AGE como la Junta Consultiva están más en lo que debería ser que en la realidad legal de la norma. Si la LCSP hubiera querido que el régimen aplicable de los contratos menores fuera aplicable a los PANAP lo hubiera regulado de manera expresa. Bastaba con decir que serán aplicables las normas sobre la adjudicación y, además, el artículo 118 de la LCSP. Sin embargo, no lo ha hecho. Puede que, *de lege ferenda*, o con arreglo a criterios de buena gestión, fuera recomendable que estos poderes adjudicadores adoptaran de manera voluntaria el régimen del artículo 118. Pero una cuestión es que fuera aconsejable, y otra, distinta, que sea obligatorio. En este sentido, pueden verse los argumentos que tanto la Junta Consultiva como

voluntad del legislador racional, que es siempre que cada disposición tenga su significado específico».

⁷⁰ Como señala la Instrucción 3/2018 los PANAP no tienen las prerrogativas establecidas en el artículo 190 de la LCSP y «*carecen también de la facultad de acordar con fuerza obligatoria para la otra parte la resolución del contrato y determinar los efectos de ésta (autotutela declarativa), así como proceder ejecutivamente contra el contratista (autotutela ejecutiva), cuestiones que habrá de dirimirse, en caso de oposición del contratista, ante la jurisdicción civil*».

⁷¹ Como defiende ARROYO (2018), «no existe margen de duda interpretativa».

la AGE emplean sobre las mesas de contratación. En el caso de los PANAP concluyen que su constitución es *facultativa*, lo que no obsta, conforme ya señalaba la Instrucción 1/2008 de la AGE que su constitución fuera una adecuada garantía de los principios de objetividad y transparencia, y que se aconsejaba su establecimiento. En este caso se distingue claramente entre lo que es (no hay obligación de constituir una mesa de contratación) de lo que debe ser (su constitución se vincula a la consecución de los principios esenciales de la contratación). Pero no se da el salto de aplicar criterios lógicos, y entender que teniendo en consideración cuál es la razón de ser y finalidad de las mesas de contratación en la Administración Pública, su constitución sea obligatoria fuera de ese ámbito.

En este sentido, compartimos las palabras del profesor TEJEDOR BIELSA (2018) cuando afirma, al hacer referencia a las consideraciones sobre los contratos menores de la Instrucción 3/2018 y la Recomendación de 28 de febrero de 2018, que quizás quepa «considerar que lo que el legislador pretende es precisamente lo contrario y de ahí la letra de la Ley... El *“espíritu”* tal cual lo ven algunos se impone a la letra que leemos todos; lo que algunos querrían que la Ley dijese prevalece sobre la que la Ley dice». Es decir, la letra de la Ley es, como nosotros mantenemos, clara y no puede compartirse la opinión de la AGE y de la Junta Consultiva⁷².

Como he señalado, a nuestro parecer, no es aplicable el régimen jurídico del artículo 118 de la LCSP, y, por tanto:

- (i) No es necesario el informe del órgano de contratación motivando la necesidad del contrato.
- (ii) No es necesario que en el expediente se justifique que no se está alterando el objeto del contrato para evitar la aplicación de las reglas generales de contratación. Sin embargo, sí es de aplicación el artículo 99.2 de la LCSP, por lo que en todo caso debe acreditarse que no se está fraccionando el contrato.
- (iii) No es de aplicación el límite vinculado a que contratista no haya suscrito más contratos menores que individual o conjuntamente superen la cifra que consta en el apartado primero de este artículo (art. 118.3), con

⁷² Advierte TEJEDOR BIELSA (2018) que la Junta Consultiva y la Abogacía del Estado «sientan unas bases, en general, que siempre tienden a la interpretación más restrictiva de la norma, basada en el principio de desconfianza en el gestor subyacente en la nueva LCSP y que nos aleja del derecho europeo. El interés general, en ese contexto, pasa a un segundo plano». Como señala este autor, «es el de la contratación pública un sector en el que la opinión empieza a pesar más que la norma».

independencia de la interpretación amplia que ha dado la Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado a este requisito.

(iv) No se les aplica los límites de la duración superior a un año ni lo que afecta a la prorroga, sin perjuicio de que para determinar el importe estimado del contrato y el procedimiento aplicable deba acudirse al artículo 101 de la LCSP.

Lo anterior no es óbice para que la fundación pública apruebe unas instrucciones internas de contratación donde pudieran regularse cuestiones vinculadas al contrato menor⁷³.

3. *Fundaciones públicas de investigación y contratos menores*

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, Ley 6/2018, de 3 de julio, ha introducido una modificación en la LCSP que afecta a las fundaciones de investigación⁷⁴. En concreto, ha añadido la disposición adicional quincuagésima cuarta (Régimen aplicable a los contratos celebrados por los agentes públicos del Sistema Español de Ciencia, Tecnología e Innovación):

«Atendiendo a la singular naturaleza de su actividad, como excepción al límite previsto en el artículo 118 de esta Ley, tendrán en todo caso la consideración de contratos menores los contratos de suministro o de servicios de valor estimado inferior o igual a 50.000 euros que se celebren por los agentes públicos del Sistema Español de Ciencia, Tecnología e Innovación, siempre que no vayan destinados a servicios generales y de infraestructura del órgano de contratación.

A estos efectos, se entienden comprendidos entre los agentes públicos del Sistema Español de Ciencia, Tecnología e Innovación, en los términos establecidos en la

⁷³ LUCENA VALENCIA (2018) defiende que «parecería razonable plantear la opción de redactar unas instrucciones en las que regule la tramitación de los menores. Así en dichas instrucciones, si bien los límites serían los mismos que los establecidos en el 118 (dado que así lo establece el artículo 318), habría cierto margen regulatorio en su tramitación que no tendría que ser idéntica a la de la ley (ejemplo, poder regular que su duración puede ser superior a un año, que los límites para contratar menores sea por contrato y no por proveedor, que no sea necesario hacer informe de necesidad para cada contrato...»).

⁷⁴ En un documento de la Comisión Europea (*Giving more for research in Europe: the role of foundations and the non-profit sector in boosting R&D investment*, septiembre 2005, § 3.5) se señalaba que había una tendencia en la que se emplean fundaciones como nuevo instrumento para las políticas públicas de investigación, debido a que es un modo más flexible e independiente. Sobre el papel de las Fundaciones en la I+D en Europa puede verse el estudio de AA.VV. (2015) «EUFORI Study European Foundations for Research and Innovation», Comisión Europea.

Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, las Universidades públicas, los Organismos Públicos de Investigación, fundaciones, consorcios y demás agentes de ejecución de la Administración General del Estado, los organismos y entidades de investigación similares a los anteriores dependientes de otras Administraciones Públicas, las Fundaciones de Investigación Biomédica, y los centros, instituciones y consorcios del Sistema Nacional de Salud».

(i) La primera cuestión es determinar su aplicación a los poderes adjudicadores no Administración Pública (entre los que se encuentran las fundaciones públicas). Como hemos señalamos, a nuestro juicio, el artículo 118 no es aplicable a las fundaciones del sector público, sino exclusivamente a las Administraciones Públicas en sentido estricto. Las fundaciones públicas se rigen por el artículo 318.a). Y la disposición adicional quincuagésima cuarta regula una excepción al artículo 118, pero omite cualquier referencia al artículo 318.a). Sin embargo, la disposición adicional quincuagésima cuarta incluye de manera expresa dentro de la identificación de los agentes de públicos del sistema de ciencia al género «fundaciones» y la especie «Fundaciones de Investigación Biomédica». El hecho de hacer mención a las fundaciones, que no son Administración Pública, implica que el límite de los 50.000 euros se aplica a todos los poderes adjudicadores no Administración Pública. Sin embargo, la técnica jurídica se puede calificar como deficiente. La no inclusión expresa del artículo 318.a) es una inconsistencia jurídica, pues no se puede excepcionar el artículo 118 y no el 318.a), para luego incluir dentro de los agentes que pueden aplicar el límite de 50.000 euros a las fundaciones⁷⁵. Y es también una incongruencia jurídica incluir a las fundaciones como género y a una especie como son las fundaciones de investigación biomédica, como si éstas últimas fueran distintas de cualquier otra fundación de investigación⁷⁶.

⁷⁵ Lo cierto es que la no inclusión del artículo 318 parece fundamentarse en la equiparación que hace la Abogacía del Estado del artículo 318 y del 118. En este sentido, parece existir el convencimiento que el artículo 318.a) de la LCSP coinciden conceptualmente con los contratos menores del artículo 118 de dicho texto legal, y, por tanto, quedan sujetos a las previsiones contenidas en este último precepto y también a la excepción de cuantía prevista en la nueva disposición adicional quincuagésima cuarta sobre régimen aplicable a los contratos celebrados por los agentes públicos del Sistema Español de Ciencia, Tecnología e Innovación.

⁷⁶ El Real Decreto 279/2016, de 24 de junio, sobre acreditación de institutos de investigación biomédica o sanitaria, hace mención a la acreditación de institutos de investigación biomédica o sanitaria en el ámbito del Sistema Nacional de Salud de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 88 de la Ley 14/2007, de 3 de julio, de Investigación biomédica. La forma jurídica puede ser la de fundación.

(ii) La segunda cuestión es identificar qué fundaciones están incluidas en el ámbito subjetivo de aplicación (agentes públicos del Sistema Español de Ciencia, Tecnología e Innovación). El artículo 3.1 de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, determina que: *«A efectos de esta ley, se entiende por Sistema Español de Ciencia, Tecnología e Innovación el conjunto de agentes, públicos y privados, que desarrollan funciones de financiación, de ejecución, o de coordinación en el mismo, así como el conjunto de relaciones, estructuras, medidas y acciones que se implementan para promover, desarrollar y apoyar la política de investigación, el desarrollo y la innovación en todos los campos de la economía y de la sociedad»*. Por tanto, cuando una fundación se encuentre en dicho ámbito de actuación, podrá aplicar los límites de los 50.000 euros. Así, por ejemplo, el artículo 10.3 de la Ley de Fundaciones de la Comunidad de Madrid determina que aquellas fundaciones públicas que tengan *«como fin u objeto social actividades de investigación científica y técnica o innovación se configuran como organismos de investigación públicos de la Comunidad de Madrid, pudiendo contratar personal investigador de acuerdo con las modalidades que al efecto aprueben las leyes estatales»*⁷⁷.

(iii) En cuanto al alcance del precepto, el umbral se eleva a 50.000 euros, y se limita a los contratos de suministro o de servicios y se excluyen las obras. Y los servicios y suministros se definen de manera negativa. No se aplica a los que *«vayan destinados a servicios generales y de infraestructura del órgano de contratación»*. El término *«servicios generales»* debe entenderse en sentido amplio, sin limitarse a los servicios de la LCSP, sino a lo que se podría denominar como *«gastos generales»*⁷⁸. Por tanto, legalmente no es necesario que los servicios o suministros se vinculen a las actividades de investigación, desarrollo e innovación. El límite se vincula al sujeto (agente de público de investigación) y al objeto (que no sean servicios generales o de infraestructura), pero no a la actividad concreta (I+D+i). Por tanto, una fundación de investigación que haga también actividades ajenas a la investigación, podrá aplicar el límite de los 50.000 a proyectos no vinculados a la I+D+i⁷⁹. Esta

⁷⁷ El hecho de que se incluyan a entidades que promueven o desarrollen la I+D+i hace, a nuestro juicio, que se incluya a las fundaciones que tengan como finalidad la difusión de la ciencia.

⁷⁸ De nuevo, la redacción legal no parece que sea la deseable. La mención de *«servicios generales»* podría hacer pensar que se excluyen los suministros si se entendiera que se está haciendo referencia a un concepto de la LCSP. Sin embargo, parece que se está haciendo referencia a los gastos generales o costes generales, que incluye también los suministros.

⁷⁹ Esta situación parece entrar en contradicción con la finalidad de la reforma normativa. Señala GIMENO FELIU (2018a) que la «una burocracia excesiva, en este ámbito tan singular, no dificulte o impida la gestión y desarrollo de la investigación y la innovación en España,

opción nos lleva a la incongruencia de aplicar el límite de 50.000 a actividades que nada tienen que ver con la I+D pero, sin embargo, aplicar el de los 15.000 para los gastos generales aun cuando estos si estarán afectados a la I+D+i de manera indirecta.

(iv) Por otro lado, es necesario identificar qué son servicios generales y de infraestructura. Se trata de un concepto no jurídico. No hay una remisión a otra regulación. Una aproximación económica y de contabilidad de costes pasaría por entender que se trata de aquellos servicios y suministros que no están afectos de manera directa y exclusiva a un proyecto concreto; es decir, aquellos servicios y suministros que se tengan que adquirir con independencia de los proyectos concretos⁸⁰. Por tanto, la diferencia no sería por el *objeto* del contrato, sino por la *adscripción* específica del servicio o suministro adquirido. De esta manera, la compra de ordenadores podrá o no estar sometido al umbral de 50.000 euros en función de cuál sea su destino. Si se adquieren para la ejecución de un proyecto de investigación concreto se aplicará dicho umbral. Si se va a adscribir al departamento de contabilidad o de gerencia, seguirá estando limitada a 15.000 euros. Y este mismo razonamiento se puede hacer con relación a cualquier otro servicio o suministro (como los servicios jurídicos).

(v) Si damos por correcto el anterior razonamiento se abre el interrogante de cómo operan los límites de 50.000 y 15.000 euros cuando se adquieren por una misma entidad diversos bienes y servicios para proyectos concretos y para servicios generales. Una primera opción sería entender que son dos límites independientes, de tal manera que se pueden tramitar como contrato menor hasta 65.000 euros, siempre que hasta 50.000 euros sean para proyectos concretos y hasta 15.000 para los gastos o inversiones generales. Una segunda opción es que el límite de 50.000 es el tope acumulado para la suma de los dos. De esta manera, los servicios y suministros para gastos generales no pueden superar de manera individual los 15.000 euros, pero, además, en el caso de que los servicios y suministros concretos hubieran ya consumido más de 35.000 euros, no podrá superar la diferencia entre los 50.000 y lo efectivamente consumido. Es decir, si una fundación adquiere ordenadores para un proyecto de investigación por valor de 40.000 euros, lo

caracterizada por una gestión muy atomizada de los proyectos y directamente vinculada, en muchas ocasiones, al investigador principal».

⁸⁰ No se trata de hacer referencia a costes directos o indirectos. Se trata de hacer una distinción de los costes específicos de proyectos de los costes generales ajenos a los proyectos concretos. Un ordenador que se afecta a tres proyectos (coste directo), no es un coste de servicios generales o de infraestructura. Un ordenador que afecta al departamento general de contabilidad (coste indirecto), sí.

máximo que podría adquirir para ordenadores adscritos a servicios generales sería por valor de 10.000 euros.

De las dos interpretaciones entendemos que la correcta es la segunda. La disposición adicional quincuagésima cuarta señala que «*como excepción al límite previsto en el artículo 118 de esta Ley, tendrán en todo caso la consideración de contratos menores los contratos de suministro o de servicios de valor estimado inferior o igual a 50.000 euros*». Se trata de una excepción al límite del artículo 118, no de una adición. Por tanto, el total de adquisiciones son las que, en su caso, no podrán superar el total de los 50.000 euros.

(vi) Otra cuestión que no está solventada es qué sucede cuando un mismo bien y servicio se va afectar tanto a proyectos concretos como a servicios generales. El texto exige como condición «*que no vayan destinados a servicios generales y de infraestructura del órgano de contratación*». El texto no califica si esa afectación tiene que ser exclusiva o puede ser parcial⁸¹. En principio, parece que el bien no podría estar afectado, ni siquiera parcialmente, a servicios generales.

(vii) Con relación a la prueba, la fundación debe acreditar frente a terceros la no afectación a servicios generales. En teoría, la justificación de la necesidad de la contratación y su registro en el expediente, unido a la contabilidad analítica que debería existir en la fundación, será el medio de acreditar su exclusiva afectación a proyectos⁸².

IX. La libertad de elección de procedimientos de adjudicación en los contratos no armonizados

Otra de las cuestiones controvertidas alcanza a la interpretación que debe darse al artículo 318.b) de la Ley 9/2017. Dicho precepto determina que: «*Los contratos de obras, concesiones de obras y concesiones de servicios cuyo valor estimado sea igual o superior a 40.000 euros e inferior a 5.548.000 euros y los contratos de servicios y suministros de valor estimado superior a 15.000 euros e in-*

⁸¹ Como tampoco señala qué sucede si un bien se adquiere para un proyecto de investigación y antes de que acabe su período de amortización se cambia de afectación a servicios generales.

⁸² En el ámbito tributario, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha señalado en materia de prueba en su Resolución de 22 de diciembre de 2015 (RG 3393/2013) que «*el deber de actividad probatoria le corresponderá a la Administración sólo a partir de la aportación de pruebas del interesado; en ese caso, cuando las pruebas indiquen que el contribuyente tiene el derecho que afirma, si la Administración sostiene lo contrario, le corresponderá a ésta aportar otras pruebas que desvirtúen las del sujeto pasivo*».

ferior a 221.000 euros, se podrán adjudicar por cualquiera de los procedimientos previstos en la Sección 2.^a del Capítulo I del Título I del Libro Segundo de la presente Ley, con excepción del procedimiento negociado sin publicidad, que únicamente se podrá utilizar en los casos previstos en el artículo 168». A su vez, el Preámbulo de la norma advierte que los PANAP deben «adjudicar estos contratos por los mismos procedimientos establecidos para dichas Administraciones Públicas, si bien se les permite utilizar de forma indistinta cualesquiera de ellos, a excepción del negociado sin publicidad, que solo se podrá hacer uso de él, en los mismos supuestos que las citadas Administraciones».

En la normativa existen distintos tipos de procedimientos regulados en los artículos 156 y ss., donde se recogen el procedimiento abierto (art. 156); el procedimiento abierto simplificado (art. 159) que se puede emplear para los contratos cuyo valor estimado sea menor de 100.000 euros (para los contratos de servicios y suministros) y siempre que los criterios por juicios de valor no sean superiores al 25% (o 45% si es de carácter intelectual); el procedimiento *simplificadísimo* (art. 159.6), aplicable para contratos cuyo valor estimado sea inferior a 35.000 euros en suministros y servicios (80.000 en obras); procedimiento restringido (art. 160), caracterizado por que empresarios presentan su *solicitud* para participar, y es la fundación quien *selecciona* a los que invita a presentar su oferta (mínimo de cinco y se puede establecer un máximo) y donde no se puede negociar; procedimiento con negociación (art. 166); diálogo competitivo (art. 172); asociación para la innovación (art. 177).

Lo que se ha cuestionado es si las fundaciones públicas tienen plena libertad para elegir cualquier procedimiento con independencia de límites económicos y objetivos. Es decir, si, por ejemplo, podría usar un procedimiento abierto simplificado por valor superior a 100.000 euros o simplificadísimo por valor superior a 35.000 euros. GALLEGÓ CÓRCOLES (2018b) defiende que los anteriores límites no se aplican a las fundaciones públicas, aunque en el caso del procedimiento simplificadísimo entiende que aunque no aplique el límite «la configuración del procedimiento es imidónea para ser empleado en procedimientos distintos»⁸³. ARROYO (2018) mantiene que «el legislador deja opción a la entidad adjudicadora a que pueda escoger el procedimiento que considere más oportuno dentro de los previstos en esa Ley, sin sujetarse a los supuestos o condiciones habilitantes establecidos en los

⁸³ En otra publicación, esta autora defiende (GALLEGÓ CÓRCOLES, 2018a, p. 1080) que para los PANAP todos los procedimientos de licitación, a excepción del procedimiento negociado sin publicidad, tienen «carácter ordinario» en los supuestos que no esté sometido a regulación armonizadas.

citados preceptos, como, por ejemplo, podrían ser las cuantías de los mismos. La utilización de los términos “pueda” y “cualquiera” avalan esta interpretación, de forma que la utilización del procedimiento correspondiente es potestativa para la entidad, dentro de los previstos en la Ley, pero no en los supuestos expresamente regulados allí. Ello se vería refrendado por el hecho de que cuando el legislador ha decidido establecer que sí que se deberán utilizar en los casos específicamente regulados en la norma, así lo ha regulado expresamente. A título de ejemplo, el citado artículo 318, letra b) de la LCSP, después de declarar la libertad de elección de procedimiento para este tipo de poderes adjudicadores, especifica que se excepciona de ese elenco, el negociado sin publicidad, que “*únicamente se podrá utilizar en los casos previstos en el artículo 168*”. Y afirma este autor que: «No podemos pasar por alto que el Consejo de Estado llegó a la misma conclusión que la aquí alcanzada en su Dictamen núm. 1.116/2015 de 10 de marzo de 2016 sobre el anteproyecto de Ley de Contratos del Sector Público». En el mismo sentido, RAZQUIN LIZÁRRAGA y VÁZQUEZ MATILLA (2017) mantienen que «estas entidades tienen una gran libertad de elección del procedimiento de adjudicación, puesto que pueden optar por cualquiera de ellos, salvo el negociado sin publicidad, que sólo se podrá utilizar cuando concurran los supuestos excepcionales previstos en la LCSP».

Frente a estas opiniones, la Instrucción 3/2018 de la AGE mantiene que debe interpretarse que el artículo 318.b) da la «*opción de elegir entre “los mismos” procedimientos de contratación aplicables a las Administraciones Pùblicas (a excepción del procedimiento negociado sin publicidad, que sólo será aplicable en los supuestos previstos en el artículo 168 de la LCSP)*». Así, señala que el artículo 318.b) «*implica una remisión in totum a la regulación aplicable a cada uno de dichos procedimientos, algunos de los cuales (procedimiento abierto, restringido, diálogo competitivo, asociación para la innovación), serán, en principio, intercambiables o susceptibles de aplicación indistinta a elección del órgano de contratación, mientras que otros (el procedimiento negociado, el procedimiento abierto simplificado del artículo 159), habrán de entenderse aplicables siempre y cuando lo permita el valor estimado del contrato en cuestión...* No parece que sea el designio del legislador que contratos de los poderes adjudicadores de un valor estimado muy próximo al de los contratos sujetos a regulación armonizada terminen, a la postre, adjudicándose por un procedimiento, como el del artículo 159.6 de la LCSP legalmente concebido para ser tratado con extrema agilidad por razón, precisamente, del reducido valor estimado de los contratos que puedes acogerse a él, ni que se termine generalizando la aplicación de reglas especiales (eximir a los licitadores de la acreditación de la solvencia económica y financiera, técnica o profesional, no exigencia de la garantía definitiva...), que sólo se ha previsto y admitido el legislador en atención a la escasa cuantía del contrato».

Y con una argumentación muy parecida se pronuncia la Recomendación de la Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado de 28 de febrero de 2018, donde se afirma que: «*Tal remisión no puede entenderse ajustada a derecho si no alianza también el cumplimiento de los requisitos de acceso a cada uno de ellos, tal como ocurre, por ejemplo, en el caso del procedimiento abierto simplificado del artículo 159 en sus dos modalidades, los cuales se podrán emplear siempre y cuando se cumplan los requisitos sustantivos que permiten su uso, esto es, el relativo al valor estimado del contrato en cuestión, la limitación de la utilización de los criterios sujetos a un juicio de valor y los procedimentales que les son propios...* Otra solución conduciría a situaciones ajenas a la intención evidente del legislador. La omisión de los requisitos de acceso al procedimiento más simplificado permitiría flexibilizar injustificadamente la selección del contratista en contratos de los poderes adjudicadores de un valor estimado muy próximo al de los contratos sujetos a regulación armonizada. Tal circunstancia no es coherente con la finalidad de la norma y no debe reconocerse como ajustada a derecho».

A mi entender, tanto la AGE como la Junta Consultiva van más allá de lo que el legislador ha dispuesto. Debe distinguirse entre la *finalidad* de la norma plasmada en el texto legislativo, de una supuesta voluntad del legislador no recogida en el mismo. Así, entendemos que la tesis de la AGE y la Junta Consultiva presenta varios inconvenientes;

(i) Dar por válida la interpretación del artículo 318.b) que hacen la AGE y la Junta Consultiva supondría vaciar de contenido dicho precepto y hacerlo redundante. Si la voluntad del legislador hubiera sido que se aplicaran los mismos procedimientos y en las mismas condiciones que las Administración Publicas, el artículo 318.b) sería innecesario y la redacción debería haber sido distinta. No parece tener lógica jurídica suficiente señalar que en «*la adjudicación de contratos no sujetos a regulación armonizada se aplicarán las siguientes disposiciones*» si lo que se hace es aplicar *in totum* el mismo régimen jurídico⁸⁴.

(ii) La mención del artículo 318.b) en el que se puede adjudicar por cualquiera de los procedimiento salvo en el caso de «*procedimiento negociado sin publicidad, que únicamente se podrá utilizar en los casos previstos en el artículo 168*», carecería de alcance. Si, como entienden la AGE y la Junta Consultiva, hay una remisión *in totum* a los procedimientos de aplicación, la mención al artículo 168 sería superflua, pues en la remisión general estaría incluida el propio 168.

⁸⁴ El argumento es el mismo que empleamos sobre los contratos menores, donde hacíamos mención a criterios lógicos de interpretación basados en un legislador racional y no redundante.

(iii) La argumentación de que el artículo 318.b) da «*la opción de elegir entre “los mismos” procedimientos de contratación aplicables a las Administraciones Públicas (a excepción del procedimiento negociado sin publicidad, que sólo será aplicable en los supuestos previstos en el artículo 168 de la LCSP»* no parece aceptable con arreglo a técnicas hermenéuticas. La opción de elegir entre los mismos procedimientos que la Administraciones Públicas no parece que sea ninguna opción en sí misma. Sería, en su caso, una *remisión* a un régimen jurídico.

(iv) Desde un punto de política legislativa, esta interpretación supondría unificar el procedimiento para las Administraciones Públicas y los PANAP cuando el legislador sólo ha limitado dicha opción para los contratos sometidos a regulación armonizada⁸⁵.

(v) El preámbulo del legislador, en este caso como manifestación de su voluntad, es claro; se «*permite utilizar de forma indistinta cualesquiera de ellos, a excepción del negociado sin publicidad, que solo se podrá hacer uso de él, en los mismos supuestos que las citadas Administraciones»*. La interpretación de la AGE y la Junta Consultiva, supondría dejar sin contenido la supuesta voluntad del legislador manifestada en el preámbulo.

(vi) El argumento lógico de que por aquellos contratos por un valor estimado muy próximo a los contratos armonizados pudieran adjudicarse por el procedimiento más simplificado (el del artículo 159.9) contraría la finalidad de la norma presenta, a nuestro parecer, varios inconvenientes. Así, tanto la Junta Consultiva como la AGE parecen centrar el argumento tomando como punto de comparación el procedimiento simplificado (art. 159.6), que es un procedimiento muy específico, pero dejan al margen del razonamiento lógico al procedimiento simplificado (art. 159)⁸⁶ ¿Cuál es el inconveniente

⁸⁵ La interpretación de este precepto no ha sido sencilla. El Consejo de Estado, en su Dictamen 1.116/2015, examinado el anteproyecto de Ley de Contratos del Sector Público, ya señalaba que había tres posibles interpretaciones. Una sería entender que el recurso a los procedimientos mencionados expresamente ha de verificarse en términos imperativos, «*aunque con esta solución se aproximarían notablemente, en materia de adjudicación, las regulaciones correspondientes a contratos sujetos a regulación armonizada (artículo 316) y a contratos no sujetos a regulación armonizada»*. «*La otra opción sería considerar que la aplicación de tales procedimientos tiene carácter potestativo y que los órganos competentes de las respectivas entidades pueden aprobar normas internas que regulen los procedimientos de contratación. Incluso cabe una tercera interpretación (Secretaría General Técnica del Ministerio de Fomento), que consiste en entender que los procedimientos de adjudicación han de ser los previstos en la Ley, pero que se pueden utilizar en supuestos distintos a los fijados legalmente»*. Defendía el Consejo de Estado que estas dos últimas opciones son las más acordes con el carácter de no sujetos a regulación armonizada de estos contratos.

⁸⁶ Resulta cuanto menos curioso que la Instrucción 3/2018 de la AGE señale, con relación a las garantías, que no se puede aceptar que «*se termine generalizando la aplicación de reglas especiales (eximir a los licitadores de la acreditación de la solvencia económica y financiera, técni-*

en emplear este procedimiento en el caso de contratos inferiores a 221.000 euros? Por otro lado, no es suficiente con señalar que dicha opción «*no parece que sea el designio del legislador*» o que «*conduciría a situaciones ajenas a la intención evidente del legislador*». Sería necesario que examinaran, entonces, cuál es la finalidad del legislador con el artículo 318 de la LCSP, que exime de las reglas de la preparación de los contratos a estos poderes adjudicadores y que tiene unas normas especiales para la libertad de elección de procedimiento ¿Por qué no existe un pronunciamiento sobre esta finalidad? Es más, el designio del legislador legalmente reflejado ha sido establecer un régimen distinto para los PANAP que para las Administraciones Públicas pues no en vano, una fundación pública no es una Administración; ni tienen su capacidad de gestión, ni los privilegios de las prerrogativas en los contratos (art. 190 de la LCSP) ni las facultades de autotutela⁸⁷ ¿Por qué razón, entonces, tiene que obviarse este marco legal e igualar totalmente el régimen con las Administraciones Públicas?

En definitiva, argumentos lógicos nos llevan a otra conclusión que la mantenida tanto la por AGE como la Junta Consultiva en este apartado, que parecen estar orientados por criterios *de lege ferenda* más que *de lege data*⁸⁸. A

ca o profesional, no exigencia de la garantía definitiva...), que sólo se ha previsto y admitido el legislador en atención a la escasa cuantía del contrato» cuando para los PANAP las garantías definitivas no son obligatorias. El artículo 114 de la LCSP tiene un precepto específico que determina que su exigencia es potestativa. Así lo reconoce la propia Instrucción 3/2018 en otro pasaje. YÁÑEZ DÍAZ (2018, p. 1045) advierte que los poderes adjudicadores no Administración Pública «no les son de aplicación las reglas generales en materia de garantías cuya aplicación ha de reservarse a las Administraciones Pública» y «al tratarse de contratos privados y no serles de aplicación las reglas de la LCSP/2017 sobre las garantías en los contratos administrativos habrá de estarse a lo pactado en el contrato o lo indicado por la entidad contratante a la que se adhiera la contratista. Nada impide que lo pactado o establecido sea un régimen similar o idéntico al de las garantías en los contratos administrativos en virtud de la libertad de pactos recogida en los artículos 34 LCSP/2017 y 1255 del Código Civil».

⁸⁷ Como señala la Instrucción 3/2018 de la AGE «*dado que las entidades que ahora se consideran son poderes adjudicadores que no tiene la condición de Administraciones Públicas, cuyos contratos son privados, no resultan aplicables las prerrogativas que el artículo 190 de la LCSP*» refiere para las Administraciones Públicas.

⁸⁸ A nuestro parecer, argumentos de coherencia se postulan, precisamente, por la posición contraria. La exigencia de coherencia es esencial en Derecho, hasta el punto que debe constituirse como criterio de identificación e incluso como elemento legitimador (DE ASIS ROIG, 1995, p. 28). El argumento de racionalidad del sistema supone que un sistema normativo, elaborado por un legislador razonable, no puede suministrar un resultado interpretativo o aplicativo de las normas que sea en sí mismo ilógico o inícuo (SANTAMARÍA PASTOR, 1988, p. 399). Se trata del criterio apagógico, según el cuál no puede darse un significado a una norma que provoque consecuencias absurdas, del criterio de la razonabilidad, que sólo permite dar un significado distinto al dado con anterioridad por razonabilidad, o el

nuestro juicio, los poderes adjudicadores tienen capacidad de elección entre los distintos procedimientos regulados en la adjudicación de contratos. Ciertamente, puede resultar problemático el llamado procedimiento simplificado (art. 159.6) en la medida, fundamentalmente, que no se exige ni acreditar solvencia económica y financiera ni técnica o profesional. Creemos que el artículo 159.6 sólo se puede emplear dentro de su estricto ámbito legal en tanto se trata de un precepto de carácter excepcional a la normativa general sobre la solvencia. Los artículos 74 y siguientes de la LCSP exigen a todas las entidades que quieran contratar con el sector público (incluidas las fundaciones públicas) que tenga las condiciones de solvencia necesarias. Y el artículo 159.6 permite, por debajo de los umbrales de 35.000 euros para suministros y servicios y 80.000 para obras, no acreditar solvencia. Pero es una norma excepcional⁸⁹. Si los PANAP pudieran emplear este procedimiento para importes superiores, estarían dejando sin contenido los artículos 74 y ss. de la LCSP y los principios generales, que también se les aplican, establecidos en los artículos 1 y 28.

En cualquier caso, una cuestión diferente es si es o no aconsejable establecer internamente parámetros de elección, pero como una cuestión organizativa, que podría regularse en unas instrucciones internas de contratación⁹⁰.

1. Efectos de la libertad de procedimientos sobre la división en lotes

El artículo 99.2 de la LCSP determina que: «*No podrá fraccionarse un contrato con la finalidad de disminuir la cuantía del mismo y eludir así los requisitos de publicidad o los relativos al procedimiento de adjudicación que correspondan*». A su vez, el apartado 6 del artículo 99 reitera que: «*Cuando se proceda a la división en lotes, las normas procedimentales y de publicidad que deben aplicarse en la adju-*

sistématico, que exige que las normas tengan sentido en relación con el resto del ordenamiento (*vide DE ASIS ROIG, 1995, pp.186 y ss.*).

⁸⁹ El artículo 92 *in fine* determina que: «*Reglamentariamente podrá eximirse la exigencia de acreditación de la solvencia económica y financiera o de la solvencia técnica o profesional para los contratos cuyo importe no supere un determinado umbral*». Como puede verse, legalmente se permite que, en función de que las cuantías no sean significativas, que no se acredite la solvencia.

⁹⁰ DÍEZ SASTRE (2017b, p. 14) advierte que, como consecuencia del artículo 318.b), «se abre un ámbito de incertidumbre para los operadores y para la garantía de los principios de la contratación, en la medida en que no se obliga a establecer de antemano cuáles serán los criterios que lleven a aplicar uno u otro procedimiento. Además, hay que tener en cuenta que no se establece ninguna previsión en relación con la fase de preparación del contrato, que será necesaria para tramitar los procedimientos de adjudicación aplicables. En este sentido, las Administraciones Pùblicas podrían establecer las reglas que ordenen la utilización de unos u otros criterios, para los poderes adjudicadores que estén adscritos o vinculadas a ellas».

dicación de cada lote o prestación diferenciada se determinarán en función del valor acumulado del conjunto». Estos preceptos, que se vinculan a la legalidad y transparencia, en la medida en que no debe fraccionarse los contratos a los efectos de evitar la aplicación de los procedimientos legales, tendría una menor relevancia en las fundaciones públicas por aplicación del 318 de la LCSP⁹¹. Si, como hemos entendido, los límites cuantitativos de los distintos procedimientos de adjudicación no vinculan a las fundaciones públicas, éstas tendrán dos límites para los contratos de servicios y suministros. Por abajo, 15.000 euros de valor estimado⁹². Por arriba, el umbral para los límites de regulación armonizada (en la actualidad 221.000 euros). Por tanto, mientras que la totalidad del objeto del contrato se encuentre entre dicho límites, se podría *fraccionar* el contrato, en tanto no afecta ni a la publicidad ni a los procedimientos de adjudicación. Sí podrían afectar a la aplicación de los presupuestos del recurso especial en materia de contratación, que exige que el valor estimado del contrato sea superior a 100.000 euros (art. 44.1 de la LCSP). Pero, en teoría, el artículo 99.2 no toma como referencia los umbrales de este recurso como límite para el fraccionamiento.

A efectos prácticos, cuando los distintos objetos de licitación sean superiores a 15.000 para suministros y servicios pero inferiores a 221.000 euros (umbral comunitario), las fundaciones del sector público podrían optar por sacar procedimientos individuales o un procedimientos únicos por lotes.

X. El régimen de los efectos y extinción de los contratos en las fundaciones públicas

Como hemos visto anteriormente, la LCSP ha establecido un régimen jurídico para la adjudicación y preparación de los contratos de las fundaciones en el caso de los contratos no sometidos a regulación armonizada. Sin embargo, el régimen de los efectos y extinción es idéntico. El artículo 26.1(b) de la LCSP determina que tendrán la consideración de contratos privados

⁹¹ Como advierte VÁZQUEZ MATILLA (2018): «La prohibición legal del artículo 99.2 LCSP prohíbe solo el fraccionamiento para evitar sustraer de la aplicación de la publicidad y procedimiento adecuado a los contratos. No está prohibido fraccionar el contrato para dividirlo en lotes. De ahí que lotificar el contrato es fraccionarlo. No podemos crear lotes con prestaciones que no constituyen o forman parte del objeto de ese contrato de esa prestación».

⁹² El artículo 118.3 de la LCSP exige que en «*el expediente se justificará que no se está alterando el objeto del contrato para evitar la aplicación de las reglas generales de contratación*». Como hemos señalado no es aplicable a las fundaciones el artículo 118 de la LCSP, pero sí lo es el artículo 99, por lo que la fundación debe poder acreditar que el objeto del contrato no ha sido objeto de fraccionamiento.

«los celebrados por entidades del sector público que siendo poder adjudicador no reúnan la condición de Administraciones Públicas». Y, como consecuencia, el artículo 27.2 de la LCSP determina que: *«El orden jurisdiccional civil será el competente para resolver: a) Las controversias que se susciten entre las partes en relación con los efectos y extinción de los contratos privados de las entidades que tengan la consideración de poderes adjudicadores, sean o no Administraciones Públicas, con excepción de las modificaciones contractuales citadas en las letras b) y c) del apartado anterior».*

La normativa concreta que se aplica a las fundaciones públicas en lo que afecta a los efectos y extinción se recoge en dos preceptos diferentes.

(i) En el apartado 3 del artículo 26 se dispone que los contratos privados de las fundaciones públicas: *«En cuanto a sus efectos y extinción les serán aplicables las normas de derecho privado, y aquellas normas a las que se refiere el párrafo primero del artículo 319 en materia medioambiental, social o laboral, de condiciones especiales de ejecución, de modificación del contrato, de cesión y subcontratación, de racionalización técnica de la contratación; y la causa de resolución del contrato referida a la imposibilidad de ejecutar la prestación en los términos inicialmente pactados, cuando no sea posible modificar el contrato conforme a los artículos 204 y 205»*⁹³.

(ii) Por su parte, el artículo 319 de la LCSP determina que:

«1. Los efectos y extinción de los contratos celebrados por los poderes adjudicadores que no pertenezcan a la categoría de Administraciones Públicas se regirán por normas de derecho privado. No obstante lo anterior, le será aplicable lo dispuesto en los artículos 201 sobre obligaciones en materia medioambiental, social o laboral; 202 sobre condiciones especiales de ejecución; 203 a 205 sobre supuestos de modificación del contrato; 214 a 217 sobre cesión y subcontratación; y 218 a 228 sobre racionalización técnica de la contratación; así como las condiciones de pago establecidas en los apartados 4.º del artículo 198, 4.º del artículo 210 y 1.º del artículo 243.

Asimismo, en los casos en que la modificación del contrato no estuviera prevista en el pliego de cláusulas administrativas particulares, siempre que su importe sea igual o superior a 6.000.000 de euros y la cuantía de la modificación, aislada o conjuntamente, fuera superior a un 20 por ciento del precio inicial del contrato, IVA excluido, será necesaria la autorización del Departamento ministerial u órgano de la administración autonómica o local al que esté adscrita o corresponda la tutela de

⁹³ El artículo 1.2 de la LCSP dispone que: *«Es igualmente objeto de esta Ley la regulación del régimen jurídico aplicable a los efectos, cumplimiento y extinción de los contratos administrativos, en atención a los fines institucionales de carácter público que a través de los mismos se tratan de realizar».* Como puede verse, en el caso de las fundaciones públicas no es de aplicación dicho régimen salvo las excepciones tasadas recogidas en el artículo 319.

la entidad contratante, previo dictamen preceptivo del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma.

2. *En estos contratos será en todo caso causa de resolución la imposibilidad de ejecutar la prestación en los términos inicialmente pactados, cuando no sea posible modificar el contrato conforme a los artículos 204 y 205 así como la recogida en la letra i) del artículo 211.*

A los contratos de concesión de obras y concesión de servicios les será de aplicación las causas de resolución establecidas en los artículos 279 y 294, para cada uno de ellos. No obstante lo anterior, el rescate de la obra o el servicio, la supresión de su explotación así como el secuestro o intervención de los mismos, se tendrá que acordar por el Departamento ministerial u órgano de la administración autonómica o local al que esté adscrita o corresponda la tutela del poder adjudicador»⁹⁴.

1. *La no aplicación de la normativa de los efectos, cumplimiento y extinción de los contratos administrativos*

El artículo 319 de la LCSP señala que no es aplicable, salvo las excepciones legales establecidas, la normativa de la LCSP que regula los efectos, cumplimiento y extinción de los contratos (arts. 188 a 217), ni el resto de normativa sobre los distintos tipos de contratos de las Administraciones Públicas (arts. 231 a 315) en la medida en que afecten al cumplimiento y efectos de los contratos. Así, por ejemplo, sí sería aplicable el artículo 310 de la LCSP referente a la contratación de las actividades docentes, en tanto es un precepto que alcanza a la adjudicación del contrato.

Lo anterior no es impedimento para que en los pliegos de condiciones jurídicas que se redacten remitan a preceptos de la LCSP referentes a los efectos del contrato pero siempre y cuando la propia naturaleza de la norma referida lo permita⁹⁵. Es decir, no podrán, por ejemplo, aplicar ninguna normativa que implique prerrogativas de la Administración.

⁹⁴ Como norma especial, el artículo 320 de la LCSP señala que para las fundaciones públicas «en los contratos de servicios consistentes en la elaboración íntegra de un proyecto de obra, se exigirá la responsabilidad del contratista por defectos o errores del proyecto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 314». Es un precepto especial en tanto solo afecta a un objeto contractual.

⁹⁵ Así se establecía en la Instrucción 1/2008 de la AGE sobre contratación de las fundaciones del sector público estatal, sociedades mercantiles del Estado y entidades públicas empresariales dependientes de la Administración General del Estado.

2. *Fundaciones públicas y prerrogativas*

La Instrucción 3/2018 de la AGE advierte que las fundaciones públicas no disfrutan de las prerrogativas establecidas en el artículo 190 de la LCSP. Dichas prerrogativas son *«las de interpretar los contratos administrativos, resolver las dudas que ofrezca su cumplimiento, modificarlos por razones de interés público, declarar la responsabilidad imputable al contratista a raíz de la ejecución del contrato, suspender la ejecución del mismo, acordar su resolución y determinar los efectos de esta»*. Como puede verse, el artículo 190 hace expresa mención de los contratos administrativos, que quedan fuera del alcance de las fundaciones públicas. La Instrucción 3/2018 precisa que las fundaciones públicas *«carecen también de la facultad de acordar con fuerza obligatoria para la otra parte la resolución del contrato y determinar los efectos de ésta (autotutela declarativa), así como proceder ejecutivamente contra el contratista (autotutela ejecutiva), cuestiones que habrán de dirimirse, en caso de oposición del contratista, ante la jurisdicción civil»*. Anteriormente, la Instrucción 1/2008 advertía que: *«La facultad de acordar con fuerza de obligar a la otra parte la resolución del contrato y determinar los efectos de ésta (autotutela declarativa), así como de proceder ejecutivamente contra el contratista (autotutela ejecutiva) han de quedar excluidas. Cuestión distinta es que, ante situaciones que puedan dar lugar, según lo establecido en el pliego de cláusulas o condiciones particulares, a la resolución del contrato o a la adopción de medidas sobre los derechos económicos del contratista (exigencia de penalidades, etc.), éste no formule oposición, pudiendo en tal caso hacerse efectivas por la sociedad, fundación o entidad pública empresarial. En otro caso, es decir, de suscitarse oposición, la sociedad, fundación o entidad pública empresarial podrá declarar por su parte resuelto el contrato, acordar la imposición de penalidades, etc., pero en tal supuesto esa declaración o acuerdo, sobre no tener fuerza de obligar al contratista, dará lugar a que éste interponga la oportuna demanda ante el órgano jurisdiccional»*.

Dentro de las prerrogativas cabe hacer mención expresa de las penalidades. El artículo 194.2 dispone que: *«Las penalidades previstas en los dos artículos anteriores se impondrán por acuerdo del órgano de contratación, adoptado a propuesta del responsable del contrato si se hubiese designado, que será inmediatamente ejecutivo, y se harán efectivas mediante deducción de las cantidades que, en concepto de pago total o parcial, deban abonarse al contratista o sobre la garantía que, en su caso, se hubiese constituido, cuando no puedan deducirse de los mencionados pagos»*. Para el caso de las Administraciones Pùblicas, la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de Aragón ha señalado en su informe 8/2018 que la ejecutividad *«no implica que para su adopción se deba de obviar el trámite de audiencia del que debe disponer el contratista, a los efectos de constatar que la cuantía de la misma es acorde con los días de demora efectivamente producidos y poder realizar las alegaciones que*

considere oportunas al objeto de salvaguardar las exigencias del principio de contradicción que debe presidir todo procedimiento administrativo, sino que otorga a la administración la prerrogativa de deducir directamente las penalidades de las cantidades pendientes de pago o subsidiariamente de la garantía definitiva sin necesidad de acudir al auxilio de los tribunales». Por tanto, a contrario sensu, las fundaciones públicas no tienen la posibilidad de unilateralmente y coercitivamente detraer los importes debidos de las cantidades pendientes de pago. Si el contratista no está conforme, debería acudirse a los tribunales civiles. En cualquier caso, debería regularse en los pliegos, tal y como aconseja el citado informe 8/2018, «un procedimiento sencillo para la tramitación de los expedientes de imposición que debería incluir al menos, propuesta del responsable del contrato —director de obra—, audiencia del contratista, propuesta jurídica y acuerdo del órgano de contratación».

Otra de las cuestiones que afectan a las prerrogativas, al menos en teoría, es la prórroga del contrato. El artículo 29.2 de la LCSP determina que: «La prórroga se acordará por el órgano de contratación y será obligatoria para el empresario, siempre que su preaviso se produzca al menos con dos meses de antelación a la finalización del plazo de duración del contrato». GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ (2017, p. 130) advierte que «la prórroga se viene configurando como una potestad de la Administración, en el sentido de algo obligatorio para el empresario» de tal manera que en «terminos doctrinales, a veces se viene distinguiendo entre “prórroga contractual convencional” (que pactan las partes contratantes) y prórroga forzosa, que es la que decreta la Administración por motivos de continuidad del servicio público». Si la capacidad de exigir una prórroga obligatoria para el contratista se considera jurídicamente como una prerrogativa, parece que las fundaciones públicas no podrían exigir la misma de manera unilateral. Y en el ámbito privado no hay que olvidar que el artículo 1.256 del Código Civil prohíbe que el cumplimiento del contrato quede al arbitrio de una de las partes.

3. *Obligaciones en materia medioambiental social o laboral (art. 201)*

El artículo 319 señala que es de aplicación obligatoria lo dispuesto en el artículo 201 sobre obligaciones en materia medioambiental, social o laboral⁹⁶. Este precepto tiene como finalidad que las entidades del sector público garanticen que cumplen las condiciones aplicables en medio ambiente, en el

⁹⁶ GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ (2017, p. 662) advierte que el Consejo de Estado en el dictamen del anteproyecto de Ley de Contratos del Sector Público remitido el 23 de octubre de 2015 insistía en que esta regulación debía afectar tanto a la Administración pública como al resto de poderes adjudicadores que no son Administración.

ámbito social o laboral. Y especialmente relevante es el aspecto laboral, donde los «*incumplimientos o los retrasos reiterados en el pago de los salarios o la aplicación de condiciones salariales inferiores a las derivadas de los convenios colectivos que sea grave y dolosa, dará lugar a la imposición de las penalidades a que se refiere el artículo 192*». Como puede verse, el artículo 201 obliga a un cumplimiento y, a la vez, vincula el mismo a la imposición de penalidades del artículo 192. Sin embargo, el artículo 192 no es de aplicación a las fundaciones públicas. De esta manera, se incurre en la incongruencia de exigir un régimen, el de las penalidades, que la propia norma no exige. Por el contrario, el artículo 319.2 ha determinado que sí es aplicable a las fundaciones el artículo 211.1(i) de la LCSP que establece como una causa de resolución «*el impago, durante la ejecución del contrato, de los salarios por parte del contratista a los trabajadores que estuvieran participando en la misma, o el incumplimiento de las condiciones establecidas en los Convenios colectivos en vigor para estos trabajadores también durante la ejecución del contrato*»⁹⁷. Sin embargo, siguiendo con la falta de coherencia normativa, el artículo 319.2 no hace referencia al artículo 212.1 pfo. segundo, que establece que la resolución del contrato por aplicación del artículo 211.1(i) «*solo se acordará, con carácter general, a instancia de los representantes de los trabajadores en la empresa contratista; excepto cuando los trabajadores afectados por el impago de salarios sean trabajadores en los que procediera la subrogación de conformidad con el artículo 130 y el importe de los salarios adeudados por la empresa contratista supere el 5 por ciento del precio de adjudicación del contrato, en cuyo caso la resolución podrá ser acordada directamente por el órgano de contratación de oficio*». En teoría, al no ser aplicable el artículo 212 a las fundaciones, pasaría de estar en manos de los trabajadores la continuidad del contrato a estar en la voluntad de las partes del contrato, lo que no parece tener lógica jurídica.

Por tanto, la LCSP determina la obligatoriedad de verificar el cumplimiento de las obligaciones medioambientales, sociales y laborales en la ejecución del contrato a las fundaciones públicas conforme al artículo 201. A su vez, el artículo 201, apareja una serie de consecuencias, en forma de penalidades o incluso resolución, vinculada al incumplimiento, cuando, a su vez, establece que las normas sobre penalidades y resolución no son exigibles a las fundaciones. Se produce una contradicción derivada de una incorrecta regulación. A nuestro entender, lo esencial en el ámbito del Derecho son los efectos. De nada vale obligar a verificar el cumplimiento de ciertas obliga-

⁹⁷ El artículo 201 no hace mención de que el incumplimiento de las obligaciones vinculadas a materia medioambiental o social puedan ser calificadas como obligaciones contratuales esenciales a los efectos señalados en la letra f) del artículo 211.

ciones, si su incumplimiento no lleva aparejadas consecuencias jurídicas. Y esas consecuencias deben ser las establecidas en la normativa. Es decir, penalidades y causas de resolución. Ahora bien, las fundaciones tendrán la facultad de regular en función de su propio régimen particular, cómo operan esas penalidades y causas de resolución.

4. *Condiciones especiales de ejecución de carácter social, ético, medioambiental o de otro orden (art. 202)*

Tal y como se establece en el preámbulo de la norma, se incluyen en los contratos públicos consideraciones de tipo social, medioambiental y de innovación y desarrollo. Estas consideraciones podrán incluirse tanto al diseñarse los criterios de adjudicación, como criterios cualitativos para evaluar la mejor relación calidad-precio, o como condiciones especiales de ejecución, si bien su introducción está supeditada a que se relacionen con el objeto del contrato a celebrar. En particular, en el caso de las condiciones especiales de ejecución, la Ley impone la obligación al órgano de contratación de establecer en el pliego al menos una de las condiciones especiales de ejecución de tipo medioambiental, social o relativas al empleo que se listan en el artículo 202⁹⁸.

El artículo 202 es aplicable a las fundaciones públicas. Por tanto, deberán establecer, al menos, una de las condiciones especiales de ejecución. Como sucede cuando hacíamos mención del artículo 201, el artículo 202.3 dispone que se podrán establecer penalidades conforme al artículo 192.1 o bien atribuirles el carácter de condiciones esenciales a los efectos de resolución del

⁹⁸ Señala GALLEGU CÓRCOLES (2017) que un «límite que se ha reiterado es la prohibición de introducción de aquellas cláusulas que supongan una injerencia indebida en la política empresarial de la empresa». Como afirma el ATAPC Aragón de 30 de agosto de 2016, «En todo caso, no resultarán admisibles aquellas exigencias o estipulaciones que “fuercen” la vinculación exigible o que interfieran de forma indebida en la propia política empresarial de las empresas. La contratación pública puede estar al servicio de condiciones sociales, pero con el límite de no distorsionar la competencia, ni introducir controles indebidos en la gestión legítima de los intereses empresariales.

Los pliegos de una licitación pública no pueden exceder en su función regulatoria vinculada a la correcta ejecución del contrato y proyectar efectos sobre la organización de la empresa licitadora, imponiendo reglas sobre las que se carece de título competencial —como ha advertido el Tribunal Supremo, en su Sentencia núm. 1156/2016, de 18 de mayo, vía contrato público, no puede modularse la legislación laboral estatal— y que limitan indebidamente el derecho a la libertad de empresa en una economía social de mercado (art. 38 CE), para cuya protección el Tribunal Constitucional exige que las medidas de restricción sean proporcionadas e indispensables —STC 109/2003, de 3 de junio, fundamento 15—».

contrato⁹⁹. Sin embargo, ni el régimen de penalidades es aplicable a las fundaciones, ni tampoco son las causas de resolución.

5. *Los supuestos de modificación del contrato (arts. 203 a 205)*

El artículo 319 dispone que es obligatorio para las fundaciones públicas el régimen de modificación del contrato. Pero no remite al completo régimen jurídico de modificaciones, regulado en los artículos 203 a 207, sino que excluye los artículos 206 (obligatoriedad del contrato) y el 207 (especialidades procedimentales). Igualmente, en el artículo 319.2 de la LCSP se establece que será causa de resolución del contrato la imposibilidad de ejecutar la prestación en los términos inicialmente pactados, cuando no sea posible modificar el contrato conforme a los artículos 204 y 205. Este régimen se ve completado con una norma excepcional aplicable solo para la modificación de contratos; la jurisdicción contenciosa-administrativa será la competente para conocer de las controversias referidas a las modificaciones contratuales «cuando la impugnación de estas últimas se base en el incumplimiento de lo establecido en los artículos 204 y 205 de la presente Ley, cuando se entienda que dicha modificación debió ser objeto de una nueva adjudicación de los contratos celebrados por los poderes adjudicadores que no tengan la consideración de Administración Pública»¹⁰⁰.

La incorrecta técnica legislativa de la LCSP referida a los poderes adjudicadores no Administración Pública hace que, incluso, se cuestione el grado de aplicación de los artículos 203, 204 y 205. En dichos preceptos, se hace mención del concepto de Administración Pública¹⁰¹, lo que ha hecho que se

⁹⁹ El artículo 202.3 de la LCSP determina que: «Los pliegos podrán establecer penalidades, conforme a lo previsto en el apartado 1 del artículo 192, para el caso de incumplimiento de estas condiciones especiales de ejecución, o atribuirles el carácter de obligaciones contractuales esenciales a los efectos señalados en la letra f) del artículo 211. Cuando el incumplimiento de estas condiciones no se tipifique como causa de resolución del contrato, el mismo podrá ser considerado en los pliegos, en los términos que se establezcan reglamentariamente, como infracción grave a los efectos establecidos en la letra c) del apartado 2 del artículo 71». El artículo 192.1 dispone que: «Los pliegos o el documento descriptivo podrán prever penalidades para el caso de cumplimiento defectuoso de la prestación objeto del mismo o para el supuesto de incumplimiento de los compromisos o de las condiciones especiales de ejecución del contrato que se hubiesen establecido conforme al apartado 2 del artículo 76 y al apartado 1 del artículo 202. Estas penalidades deberán ser proporcionales a la gravedad del incumplimiento y las cuantías de cada una de ellas no podrán ser superiores al 10 por ciento del precio del contrato, IVA excluido, ni el total de las mismas superar el 50 por cien del precio del contrato».

¹⁰⁰ Esta cuestión, y las críticas que genera, ha sido analizada en el epígrafe IV de este trabajo (Jurisdicción competente y régimen de recursos).

¹⁰¹ Es necesario señalar que la Ley sí es precisa técnicamente en otros casos. El artículo 217 de la LCSP, que también es aplicable a las fundaciones públicas, hace mención de que:

defienda que «se ha pretendido establecer dos niveles distintos de rigidez, uno para contratos administrativos y otro para los contratos de los poderes adjudicadores no Administración Pública»¹⁰². Y lo cierto es que cuando una fundación pública acuda al régimen de los artículos 203 a 205 la primera referencia que se encuentra es la previsión general del artículo 203.1, donde se dispone que: «*Sin perjuicio de los supuestos previstos en esta Ley respecto a la sucesión en la persona del contratista, cesión del contrato, revisión de precios y ampliación del plazo de ejecución, los contratos administrativos solo podrán ser modificados por razones de interés público en los casos y en la forma previstos en esta Subsección, y de acuerdo con el procedimiento regulado en el artículo 191, con las particularidades previstas en el artículo 207*». Si bien el artículo 203 sí opera para las fundaciones públicas, lo cierto es que el artículo 191 no es aplicable al referirse a prerrogativas de las Administraciones que no tienen las fundaciones públicas, el artículo 207 está excluido por mor del 319 y el concepto de «*interés público*» es difícilmente predicable de las actividades de interés general que realizan las fundaciones públicas, al margen que de que la mención del artículo 190 sobre las prerrogativas de modificar los contratos «*por razones de interés público*» tampoco es aplicable por las fundaciones.

En cualquier caso, la LCSP establece dos ámbitos distintos que permiten modificar el contrato:

(i) En primer lugar, cuando las modificaciones no estén contempladas en los pliegos. Se trata de una serie de supuestos tasados recogidos en el artículo 205 que se vinculan a la potestad de la Administración de exigir dicha modificación, siendo obligatoria para el contratista (art. 206). En las fundaciones públicas, que no tienen prerrogativas ni potestades exorbitantes,

«*Las Administraciones Públicas y demás entes públicos contratantes...*». O, en otros casos, se limita a hacer referencia a los órganos de contratación (art. 214).

¹⁰² CODINA GARCÍA-ANDRADE (2018) señala que con relación al artículo 319 de la LCSP «puede plantear dudas el alcance de esta remisión a los artículos 203 y 205 LCSP/2017 y, en particular, si se deben entender aplicables estos preceptos incluso en aquellos apartados que se refieren expresamente a “contratos administrativos”». Parece razonable sostener que se ha pretendido establecer dos niveles distintos de rigidez, uno para contratos administrativos y otro para los contratos de los poderes adjudicadores no Administración Pública. Ello explicaría que, habiendo diseñado un mecanismo de remisión en el artículo 319 LCSP/2017, los artículos 203 a 205 LCSP/2017 en ocasiones utilicen expresamente el término «contratos administrativos» o «contratos de las Administraciones Públicas» y, en otras solo «órgano de contratación».

De esta manera, los contratos de los poderes adjudicadores no Administración Pública se someten a las reglas de formalización y publicación (art. 203.2 LCSP/2017), a unas previsiones algo más laxas sobre modificaciones previstas (solo aplicaría el art. 204.2 LCSP/2017) y a todas las previsiones de las modificaciones no previstas (art. 205 LCSP/2017).

no será posible exigir la modificación ni, por tanto, es necesario ningún procedimiento encaminado en este sentido, razón por la que ni el artículo 206 ni el artículo 207 son exigibles a las fundaciones públicas. En este sentido la Instrucción 3/2018 de la AGE defiende que *«no surgirá, obviamente, ninguna cuestión si, cumpliéndose cualquiera de los supuestos que con arreglo al artículo 205 posibilitan la modificación del contrato, el poder adjudicador y el contratista acuerdan llevarla a término. De no aceptar el contratista la modificación, no asiste al poder adjudicador el derecho a exigirle la modificación del contrato»*. Por tanto, la modificación del contrato por aplicación del artículo 205 exige que se den las condiciones establecidas en dicho precepto y, además, que las dos partes acuerden su modificación. Si alguna de las partes no conviene en la modificación, deberá resolverse el contrato, tal y como dispone el artículo 319.2¹⁰³.

Un problema adicional de esta construcción es que el artículo 319.2 se limita a señalar que nos encontramos ante un supuesto de resolución, pero no hace mención a los efectos de la misma. El artículo 213.4 de la LCSP, aplicable sólo a las Administraciones Públicas, determina que en el caso de que la resolución se lleve a cabo por la imposibilidad de modificar el contrato [art. 211.1.g)] el *«contratista tendrá derecho a una indemnización del 3 por ciento del importe de la prestación dejada de realizar, salvo que la causa sea imputable al contratista o este rechace la modificación contractual propuesta por la Administración al amparo del artículo 205»*. Esto ha hecho que se defienda que habrá «que estar, en cuanto a los efectos, a lo que establezca el Derecho civil, por lo que tampoco debe entenderse aplicable el límite indemnizatorio del 3 por ciento ni la ausencia de indemnización por oposición a la modificación» (CODINA GARCÍA-ANDRADE, 2018).

(ii) El segundo supuesto es el que hace referencia a las modificaciones previstas en los pliegos¹⁰⁴. En este caso, se ha planteado, como hemos seña-

¹⁰³ En cualquier caso, este régimen parece limitar el ámbito de aplicación de los recursos contenciosos-administrativos establecido en el artículo 27.1c) de la LCSP. En la medida en que es obligatoria la convención de las partes, parece que la legitimación para recurrir será, solo, la de un tercero que acredite interés legítimo y que pueda entender que no cabía la modificación sino una nueva adjudicación. Pero no parece que el propio contratista pudiera recurrir una vez acordada voluntariamente la modificación.

¹⁰⁴ CODINA GARCÍA-ANDRADE (2018) señala que para «considerar una modificación como prevista se debe cumplir un requisito formal (claridad y precisión) y otro material (contenido). El objetivo de estas exigencias es que los licitadores conozcan su alcance a la hora de presentar sus ofertas, pero también, hay que entenderlo como una exigencia que permite definir el reparto de los riesgos entre las partes contratantes.

Las cláusulas de modificación deben detallar su alcance, sus límites y su naturaleza, las condiciones en que podrá aplicarse, los presupuestos habilitantes —que deben poder comprobarse de manera objetiva— y el procedimiento. Así, por ejemplo, se entiende que se

lado, si el artículo 204.1 es de aplicación a las fundaciones públicas, en tanto su redacción hace referencia expresa a las Administraciones Públicas. Así, se ha llegado a afirmar que el límite del 20% solo es aplicable a los contratos administrativos (CODINA GARCÍA-ANDRADE, 2018). Por su parte, la Instrucción 3/2018 de la AGE advierte que «*los requisitos exigidos por el artículo 204.1 de la LCSP son coincidentes con los requisitos establecidos por la jurisprudencia*» para modificar los contratos¹⁰⁵. Ahora bien, continua señalando la Instrucción 3/2018 que si bien es posible que un poder adjudicador no Administración Pública recoja en el pliego la facultad de modificar el contrato por causas objetivas la falta de «*potestad de autotutela (tanto declarativa como ejecutiva) obligará a aquél, de oponerse al contratista (o de suscitarse cualquier otra cuestión), a impetrar el auxilio judicial, ejercitando la oportuna acción ante la jurisdicción civil*

6. *Modificación subjetiva (cesión de los contratos, art. 214)*

El artículo 319 también exige a las fundaciones públicas la aplicación del artículo 214 referente a la cesión de los contratos. El artículo 214.1 de la LCSP determina que la «*modificación subjetiva de los contratos solamente será posible por cesión contractual, cuando obedezca a una opción inequívoca de los pliegos, dentro de los límites establecidos en el párrafo siguiente*». En principio, la única cuestión que cabe plantearse en el caso de las fundaciones públicas es si opera la autorización positiva por silencio administrativo. El artículo 214.2.a) dispone que es un requisito indispensable que «*el órgano de contratación autorice, de forma previa y expresa, la cesión. Dicha autorización se otorgará siempre que*

produce “confusión” si estas previsiones aparecen en el PPT en lugar del PCAP; se considera que se produce imprecisión e imposibilidad de verificación de la concurrencia de los presupuestos habilitantes de la modificación si la cláusula de modificación se limita a justificar modificaciones por “criterios de eficiencia y mejora de la calidad asistencial”; o, se considera que no deben admitirse cláusulas de estilo que recojan circunstancias previstas de modificación.

Además del límite máximo del 20 por ciento (que puede interpretarse como solo aplicable a los contratos administrativos), se impone un límite general a estas modificaciones: la modificación no puede alterar la “naturaleza global del contrato”.

¹⁰⁵ Señala la Instrucción 3/2018 de la AGE que el «*artículo 1256 del Código Civil prohíbe que el cumplimiento del contrato quede al arbitrio de una de las partes, por lo que en aplicación de esta regla no sería posible, en principio, que una de las partes (poder adjudicador que no ostente la condición de Administración Pública) acuerde por su sola voluntad la modificación del contrato. Debe indicarse, sin embargo, que la jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencias de 3 de marzo de 1992 y 9 de enero de 1995) ha precisado el alcance de dicha regla, declarando que es admisible y, por tanto, no contraviene esa proposición legal, que en el contrato se reserve una de las partes la facultad de ejercitar un derecho siempre que se cumplan las dos siguientes condiciones; a) que se determine de forma objetiva los casos en que la parte que se reserva esa facultad pueda decidir por su sola voluntad el ejercicio del derecho; y b) que se determine con precisión el alcance o contenido del derecho que se reserva*».

se den los requisitos previstos en las letras siguientes. El plazo para la notificación de la resolución sobre la solicitud de autorización será de dos meses, transcurrido el cual deberá entenderse otorgada por silencio administrativo. A nuestro parecer, la figura del silencio administrativo no es aplicable a los contratos firmados por los poderes adjudicadores no Administración Pública. Debe entenderse que, en cualquier caso, es necesaria una autorización expresa del órgano de contratación para poder proceder a la cesión, salvo que en el pliego se establezca otra cosa.

7. Subcontratación (arts. 215 a 217)

El artículo 319 también exige a los poderes adjudicadores no Administración Pública la aplicación de la normativa sobre la subcontratación. Las cuestiones que caben plantearse sobre esta regulación son las siguientes:

(i) La disposición adicional quincuagésima primera de la LCSP regula los pagos directos a los subcontratistas disponiendo que: «*Sin perjuicio de lo previsto en los artículos 216 y 217 y siempre que se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 215, el órgano de contratación podrá prever en los pliegos de cláusulas administrativas, se realicen pagos directos a los subcontratistas.*» El artículo 319 no remite a dicha disposición adicional por lo que, en principio, no es de aplicación a las fundaciones públicas. La cuestión que cabría preguntarse es si las fundaciones pueden recoger dicha cláusula en sus pliegos en virtud del principio de libertad de pactos (art. 34 de la LCSP). A nuestro parecer, la respuesta es negativa. El artículo 215.4 de la LCSP determina que los «*subcontratistas quedarán obligados solo ante el contratista principal que asumirá, por tanto, la total responsabilidad de la ejecución del contrato frente a la Administración.*» Y el artículo 1.257 del CC dispone que: «*Los contratos sólo producen efecto entre las partes que los otorgan.*» El subcontratista no es parte del contrato y no puede establecerse el pago directo a quien no es parte del contrato.

(ii) Relacionado con lo anterior se encuentra la denominada acción directa. El artículo 215.8 de la LCSP establece que «*los subcontratistas no tendrán acción directa frente a la Administración contratante por las obligaciones contraídas con ellos por el contratista como consecuencia de la ejecución del contrato principal y de los subcontratos*¹⁰⁶». Como puede verse, el texto legal es claro al emplear el término Administración y no, como hace, por ejemplo, el artículo 217, a las Administraciones y «*demás entes públicos contratantes*». Uno de los problemas

¹⁰⁶ Se evita la aplicación del artículo 1.597 del CC («*Los que ponen su trabajo y materiales en una obra ajustada alzadamente por el contratista, no tienen acción contra el dueño de ella sino hasta la cantidad que éste adeude a aquél cuando se hace la reclamación*»).

teóricos que presentaba la acción directa en el ámbito de la contratación pública con la Administración es que la jurisdicción competente es la contenciosa cuando la acción directa correspondía a la jurisdicción ordinaria. Y ese problema no se plantea en el ámbito de las fundaciones públicas, en tanto la jurisdicción que conoce de los efectos del contrato es la civil¹⁰⁷.

(iii) El artículo 216.5, que regula la obligación de utilizar la factura electrónica entre el subcontratista y el contratista principal no es de aplicación en el caso de los contratos suscritos con fundaciones públicas. Como veremos posteriormente, entendemos que la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público, no es aplicable a los poderes adjudicadores que se rigen por Derecho privado¹⁰⁸.

8. *Supuestos sobre racionalización técnica de los contratos (arts. 218 a 228)*

El artículo 319.1 de la LCSP también declara como preceptiva la aplicación de los artículos 218 a 228 sobre la racionalización técnica de la contratación. Se trata de los acuerdos marco, sistemas dinámicos de adquisición y centrales de contratación. No presenta, a nuestro juicio, ninguna especialidad que pueda afectar a las fundaciones públicas en su calidad de poder adjudicador no Administración Pública.

9. *La no aplicación del régimen de facturas electrónicas (arts. 189.4 y 210.4)*

El artículo 319 de la LCSP hace mención de que las fundaciones públicas deberán aplicar las condiciones de pago establecidas en los artículos 198.4 y 210.4. Y en ambos preceptos se hace mención de la obligación de presentar la factura en el registro administrativo correspondiente en los términos establecidos¹⁰⁹. Por su parte, la disposición adicional trigésima segunda de la LCSP señala que el contratista tendrá obligación de presentar la factura «ante

¹⁰⁷ Sobre la acción directa en la contratación pública *vide* VÁZQUEZ MATILLA (2011).

¹⁰⁸ *Vide infra* el punto 9 de este apartado X [La no aplicación del régimen de facturas electrónicas (arts. 189.4 y 210.4)].

¹⁰⁹ En el artículo 198.4 de la LCSP se determina que: «*Para que haya lugar al inicio del cómputo de plazo para el devengo de intereses, el contratista deberá haber cumplido la obligación de presentar la factura ante el registro administrativo correspondiente en los términos establecidos en la normativa vigente sobre factura electrónica, en tiempo y forma...*». De la misma forma, el artículo 201.4 dispone que «*si la Administración Pública recibe la factura con posterioridad a la fecha en que tiene lugar dicha recepción, el plazo de treinta días se contará desde su correcta presentación por el contratista en el registro correspondiente en los términos establecidos en la normativa vigente en materia de factura electrónica*».

el correspondiente registro administrativo a efectos de su remisión al órgano administrativo o unidad a quien corresponda la tramitación de la misma. Nos encontramos ante una norma de remisión a la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público. En dicha Ley, el ámbito de aplicación subjetivo (art. 2) es el siguiente:

«1. Lo previsto en la presente Ley será de aplicación a las facturas emitidas en el marco de las relaciones jurídicas entre proveedores de bienes y servicios y las Administraciones Públicas.

2. A los efectos de lo previsto en esta Ley tendrán la consideración de Administraciones Públicas los entes, organismos y entidades a que se refiere el artículo 3.2 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, así como las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social, en el ejercicio de su función colaboradora en la gestión de la Seguridad Social».

La LCSP no ha modificado la Ley 25/2013. Por el contrario, ha derogado el TRLCSP al que hace mención el artículo 2 de la Ley 25/2013. Pero el artículo 3.2 del TRLCSP se refería al concepto de Administración Pública en sentido estricto, frente al concepto de poder adjudicador que se aplicaba en el artículo 3.3 del TRLCSP. Por tanto, cabe entender que con la nueva Ley de Contratos la aplicación sigue siendo la misma, y no alcanza la Ley 25/2013 a las fundaciones del sector público.

Por tanto, cuando el artículo 318 remite a los artículos 198.4 y 210.4 lo hace de una manera inexacta. En las fundaciones públicas no puede operar la presentación en el registro público. Por tanto, los plazos deberán computarse desde que se *reciba* la factura por cualquier medio permitido en Derecho, lo que incluye la remisión por correo electrónico si así se admite en el pliego y la confirmación por parte de la fundación¹¹⁰.

Por otra parte, el artículo 319 también remite al régimen aplicable del artículo 243.1 de la LCSP. En el mismo se dispone que:

«A la recepción de las obras a su terminación y a los efectos establecidos en esta Ley, concurrirá un facultativo designado por la Administración representante de esta, el facultativo encargado de la dirección de las obras y el contratista asistido, si lo estima oportuno, de su facultativo.

¹¹⁰ En estos casos, si se admitiera la remisión de la factura por correo electrónico, debería diseñarse un dirección de correo electrónica específica que diera una respuesta automática de que el correo ha llegado al servidor de la fundación.

Dentro del plazo de tres meses contados a partir de la recepción, el órgano de contratación deberá aprobar la certificación final de las obras ejecutadas, que será abonada al contratista a cuenta de la liquidación del contrato en el plazo previsto en esta Ley».

Cabe entender que lo que se exige a las fundaciones públicas, en el caso del contrato de obras, es que el plazo máximo para la certificación final de obras debe ser de tres meses desde la recepción, a los efectos de que no se pueda dilatar los plazos finales de pago.

XI. Instrucciones internas de contratación

Hasta la entrada en vigor de la LCSP 9/2017, las fundaciones del sector público que eran poderes adjudicadores se regían, para los contratos no armonizados, por las instrucciones internas de contratación que en cada caso se aprobaban. En el Preámbulo de la LCSP se determina que: «*En el Libro III se recoge la regulación de los contratos de poderes adjudicadores no Administración Pública, en donde la principal novedad es la supresión de las instrucciones de contratación, así como del resto de entes del sector público que no tengan el carácter de poderes adjudicadores, estableciéndose claramente la regulación que les resulta aplicable. En efecto, como se ha dicho antes, se suprimen para los contratos no sujetos a regulación armonizada las instrucciones en el caso de los poderes adjudicadores no Administraciones Públicas, debiendo adjudicar estos contratos por los mismos procedimientos establecidos para dichas Administraciones Públicas, si bien se les permite utilizar de forma indistinta cualesquiera de ellos*

¹¹¹*. Y, de hecho, en los artículos 316 a 320 de la LCSP no aparece referencia alguna a estas instrucciones de contratación, cuando sí se recogen en otros supuestos, como en el artículo 321 con relación a las entidades del sector público que no tengan el carácter de poder adjudicador.*

La Recomendación de la Junta Consultiva de Contratación del Estado de 28 de febrero de 2018 señala que las instrucciones internas han quedado suprimidas y que se «*veda la posibilidad de que los poderes adjudicadores aprueben voluntariamente instrucciones internas para aclarar el régimen de contratación no armonizada que les resulta aplicable, prohibición que debe alcanzar a cualquier efecto jurídico frente a terceros —en este caso los licitadores de los procedimientos de contratación—. Únicamente cabría admitir la existencia de instrucciones a los efectos meramente internos y organizativos. Por el contrario, el régimen procedural y sustantivo*

¹¹¹ La Recomendación de la Junta Consultiva de 28 de febrero de 2018 señala que: «*Esta nueva regulación supone la supresión para este tipo de contratos de la aplicabilidad de las instrucciones internas en el caso de los poderes adjudicadores que no sean Administraciones Públicas*».

de la selección del contratista será exclusivamente el definido por la norma legal respecto del procedimiento escogido para la licitación, siendo estos aspectos a los que cualquier instrucción interna no puede alcanzar eficazmente... Por lo tanto, en caso de que se aprobasen instrucciones internas, con el fin de salvaguardar la seguridad jurídica, debe contemplarse en ellas expresamente su eficacia meramente interna, reproduciendo el mandato del artículo 318.b), y explicitando que su aprobación no desplaza la aplicación obligatoria de los correspondientes preceptos legales». Y de la misma manera se pronuncia la Instrucción 3/2018 de la AGE, señalando que las instrucciones internas de contratación han quedado suprimidas. Advierte, igualmente, la posibilidad de aprobar voluntariamente unas instrucciones internas, pero «*a efectos meramente internos, explicativos y, especialmente, organizativos*», de tal manera que en el caso de «*aprobarse instrucciones (lo que, se insiste, ya no contempla ni regula la LCSP), las propias instrucciones deberían declarar expresamente su eficacia meramente interna, reproducir el mandato del artículo 318.b), y explicitar que su aprobación no desplaza la aplicación obligatoria de los correspondientes preceptos legales; por lo demás, tales instrucciones o documentos internos, de eficacia, se insiste, meramente interna, no serían oponibles frente a terceros licitadores, ni deben ser objeto de publicación en el perfil del contratante*». También a favor de una eficacia *ad intra* se pronuncia (GIMENO FELIU, 2018)¹¹².

Jurídicamente no existe impedimento en aprobar instrucciones con efectos meramente organizativos e internos, sin efectos jurídicos frente a terceros. No existe obligación de publicarlas en el perfil del contratante de la fundación, sin perjuicio de que por aplicación de transparencia (art. 1), se pueda hacer público¹¹³. Por tanto, aun en el caso de que se aprobaran, no se podría fundar un recurso contencioso-administrativo (art. 27.1.c de la LCSP) basado en cuestiones que puedan afectar a la preparación o adjudicación que sean de aplicación interna.

¹¹² La disposición transitoria quinta (Instrucciones internas de contratación) dispone que: «*Los entes a los que se refiere el Título Tercero deberán adaptar sus instrucciones internas de contratación a lo establecido en los artículos 318 y 321 en el plazo máximo de cuatro meses desde la entrada en vigor de la presente Ley. Hasta entonces, seguirán contratando de conformidad con sus instrucciones vigentes, siempre que no contradigan lo establecido en los citados artículos*». Parecería del texto que las Instrucciones siguen vigentes para los PANAP. Sin embargo, se trata de una disposición descoordinada, que no se adaptó a los trámites parlamentarios, ya que en las primeras versiones de la norma sí aparecían como obligatorias las instrucciones internas (GIMENO FELIU, 2018). Tanto la AGE como la Junta Consultiva mantienen que dicha disposición se entiende limitada a las entidades del sector público que no tienen el carácter de poder adjudicador (art. 321).

¹¹³ Se podría considerar, con base en el artículo 70.4 de la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común, que nos encontramos ante informes meramente internos y que formalmente no forman parte del «*expediente administrativo*».

Cuestión distinta es si es o no conveniente tener unas instrucciones internas¹¹⁴. VIDAL MONFERRER (2018, p. 1.011) entiende que para los contratos no sujetos a regulación armonizada resulta recomendable la aprobación de unas instrucciones donde se recojan los trámites a los que el poder adjudicador quiera someterse en materia de preparación sin tener que aplicar la rigurosidad de las normas establecidas para las Administraciones Públicas. ARROYO (2018) entiende si bien «la aprobación de las IIC no es obligatoria para los poderes adjudicadores no Administración Pública, sí que estas son necesarias y altamente recomendables con la obligada finalidad de armonizar los distintos procedimientos que puedan utilizar, de forma indistinta, los sujetos obligados. De lo contrario se obligaría al órgano de contratación a decidir en cada contrato proyectado el procedimiento correspondiente con las concretas especificaciones que se considerasen oportunas para cada caso. Como apuntaba la Secretaría General Técnica del Ministerio de Fomento, los procedimientos utilizados han ser los previstos en la Ley, pero se pueden utilizar en supuestos distintos a los fijados en la norma. Además, no debemos olvidar que estas IIC podrían regular aspectos concretos concernientes a la preparación de los contratos, ya que no todos los preceptos de la Ley son aplicables a los poderes adjudicadores, no Administración Pública —p. ejemplo, composición de la Mesa de contratación; garantías; contenido del expediente de contratación—».

A nuestro juicio, es conveniente regular y aprobar unas instrucciones internas de contratación, donde se puede abordar las cuestiones que afectan a la preparación del contrato, o que tengan que ver con opciones legales de las fundaciones públicas (como las garantías o la elección de los procedimientos de contratación), la composición de los comités técnicos de contratación, contratos menores, las distintas áreas involucradas en la preparación y seguimiento, la determinación de los órganos de contratación en función del régimen de poderes, etc. En cualquier caso, y con base en los principios de buena administración y eficiencia, la aprobación de estas instrucciones debe adecuarse a la propia estructura de la fundación, en función de su capacidad real de administración para lograr una gestión eficiente con los medios disponibles.

XII. Perfil del contratante en las fundaciones públicas

Hemos dejado para uno de los últimos epígrafes de este estudio el perfil del contratante para las fundaciones públicas. La razón es que para su valo-

¹¹⁴ El Consejo de Estado, en su Dictamen 1.116/2015, examinado el anteproyecto de Ley de Contratos del Sector Público, abogaba porque estas instrucciones fueran preceptivas.

ración era conveniente haber analizado las especificidades de la LCSP para este tipo de poder adjudicador no Administración Pública con el objeto de poder valorar algunas exigencias de la norma¹¹⁵. En lo que afecta a este trabajo, es necesario examinar en qué medida cierta información del artículo 63 es exigible a las fundaciones públicas con relación a los contratos no sometidos a regulación armonizada cuando ésta se fundamenta en la aplicabilidad de la sección vinculada a la preparación del contrato (arts. 115 a 135).

(i) Si bien el artículo 63.2 exige que estén disponibles las «*instrucciones internas de contratación*», cabe entender que no es aplicable a las fundaciones públicas, tal y como mantiene la AGE y la Junta Consultiva, al conceder a las mismas efectos meramente organizativos e internos.

(ii) Exige también el artículo 63 información sobre «*la memoria justificativa del contrato*». Esta memoria remite al artículo 116.4, que exige que se justifique en el expediente «e) *La necesidad de la Administración a la que se pretende dar satisfacción mediante la contratación de las prestaciones correspondientes; y su relación con el objeto del contrato, que deberá ser directa, clara y proporcional*». Sin embargo, no hay que olvidar que el artículo 28 (sobre necesidad e idoneidad del contrato y eficiencia en la contratación) sí aplica a todos los poderes adjudicadores, exigiendo que los contratos sean necesarios e idóneos. Por tanto, sí bien debe quedar constancia de la necesidad del contrato, en-

¹¹⁵ Con relación al perfil del contratante el expediente 59/2018 de la Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado hace mención al cuándo es necesario publicar la información, partiendo de la base que finalidad de la Ley es asegurar la transparencia y el acceso público a los documentos correspondientes. «*Por tanto, si atendemos a los documentos mencionados en el apartado a) podemos sentar como regla general que la publicación en el perfil debe realizarse tan pronto como sea necesario que los interesados puedan acceder a la información, de modo que la memoria justificativa del contrato, el informe de insuficiencia de medios en el caso de contratos de servicios, la justificación del procedimiento utilizado para su adjudicación cuando se utilice un procedimiento distinto del abierto o del restringido, el pliego de cláusulas administrativas particulares y el de prescripciones técnicas que hayan de regir el contrato o documentos equivalentes, en su caso, y el documento de aprobación del expediente deben publicarse con el primer acto en que un potencial licitador pueda tener interés en acceder a la documentación preparatoria del contrato, acto que será, en general, el anuncio de la convocatoria de la licitación*». Y con relación a los mencionados en la letra e) del artículo 63 (número e) identidad de los licitadores participantes en el procedimiento, las actas de la mesa de contratación, las resoluciones del servicio u órgano de contratación correspondiente, el informe de valoración de los criterios de adjudicación cuantificables mediante un juicio de valor de cada una de las ofertas, los informes sobre las ofertas incursas en presunción de anormalidad y la resolución de adjudicación del contrato) «*todas ellas sin excepción deberán estar disponibles en el momento de adjudicarse el contrato pero, además, alguna de ellas podría tener relevancia a los efectos de una posible impugnación anterior a este hito procedural... lo que procede es publicar la información en cuanto sea posible y si, como se plantea en la consulta, es necesario realizar trámites previos antes de la publicación en el perfil del contratante, tan pronto como todos esos trámites previos finalicen*».

tendemos que debe limitarse al ámbito interno, sin que sea necesaria su publicación en el perfil del contratante al ser una exigencia vinculada al artículo 116.

(iii) Debe publicarse también el *«informe de insuficiencia de medios en el caso de contratos de servicios»*. En este caso, el marco legal es más complejo. El artículo 116.4 exige que se justifique en el expediente «*e) La necesidad de la Administración a la que se pretende dar satisfacción mediante la contratación de las prestaciones correspondientes; y su relación con el objeto del contrato, que deberá ser directa, clara y proporcional*». Pero, además, el artículo 30.3 de la LCSP determina que: *«La prestación de servicios se realizará normalmente por la propia Administración por sus propios medios. No obstante, cuando carezca de medios suficientes, previa la debida justificación en el expediente, se podrá contratar de conformidad con lo establecido en el Capítulo V del Título II del Libro II de la presente Ley»*. Se trata de una remisión a los artículos 308 a 315. En concreto, el artículo 308.2 dispone que: *«En ningún caso la entidad contratante podrá instrumentar la contratación de personal a través del contrato de servicios, incluidos los que por razón de la cuantía se tramiten como contratos menores»*. A las fundaciones públicas sí les aplica el artículo 30.3. Pero no se les aplica ni el artículo 116, ni tampoco el artículo 308, que está excluido por mor del artículo 319 de la LCSP. A nuestro entender, al remitir de manera expresa el artículo 30.3 al 308, que no es aplicable a las fundaciones públicas, conlleva que no se debe publicar en el perfil del contratante ningún informe de insuficiencia de medios.

(iv) El artículo 63 exige también *«la justificación del procedimiento utilizado para su adjudicación cuando se utilice un procedimiento distinto del abierto o del restringido»*. En el caso de las fundaciones del sector público, y al existir libertad de elección del procedimiento por aplicación del artículo 318.b), entendemos que tampoco será aplicable.

(v) Tampoco es exigible que se publique el *«documento de aprobación del expediente»*, al ser un documento exigido en fase de preparación (art. 117).

(vi) Es obligatoria la publicación del *«pliego de cláusulas administrativas particulares y el de prescripciones técnicas que hayan de regir el contrato o documentos equivalentes»*. Estos documentos se ubican en fase de preparación (arts. 116.3 y 121 a 130). En este caso, las fundaciones no están obligadas a publicar unos pliegos con los contenidos que exigen los artículo 121 y siguientes, pero sí está obligados a publicar los pliegos como elemento esencial de la propia adjudicación. Como señalamos anteriormente, el artículo 35.2, el artículo 122.4 y el 139.1 exigen que las fundaciones aprueben unos pliegos que

serán la Ley del contrato y que deben ser conocidos por todos los licitadores¹¹⁶.

(vii) El perfil del contratante exige la publicación de la composición de las mesas de contratación y de sus actas. En el caso de las fundaciones públicas, al no ser aplicable la normativa sobre mesas de contratación no sería exigible ningún deber sobre los órganos que internamente pudieran asumir sus funciones.

Las anteriores obligaciones de publicidad no son, a nuestro parecer, exigibles a las fundaciones públicas, sin perjuicio de que puedan publicar, si así lo estimaran, esta información o cualquier otra, al regular el artículo 63 la información mínima que debe proveerse.

XIII. Publicación de los contratos superiores a 5.000 euros y los anticipos de caja fija

Una de las cuestiones esenciales en la nueva LCSP, vinculada a la publicidad y transparencia, es la de la publicación de los contratos. El artículo 63.4 determina que la publicación de la información relativa a los contratos menores deberá realizarse al menos trimestralmente. Y solo están excluidos *«aquellos contratos cuyo valor estimado fuera inferior a cinco mil euros, siempre que el sistema de pago utilizado por los poderes adjudicadores fuera el de anticipo de caja fija u otro sistema similar para realizar pagos menores»*. El artículo 335 ordena remitir a los órganos de fiscalización correspondientes (el Tribunal de Cuentas en el Estado) *«una relación del resto de contratos celebrados incluyendo los contratos menores, excepto aquellos que siendo su importe inferior a cinco mil euros se satisfagan a través del sistema de anticipo de caja fija u otro sistema similar para realizar pagos menores»*. Por último, el artículo 346.3 dispone que se han de remitir al Registro de Contratos del Sector Público, los datos básicos de todos los contratos excepto *«aquellos cuyo precio fuera inferior a cinco mil euros, IVA incluido, siempre que el sistema de pago utilizado por los poderes adjudicadores fuera el de anticipo de caja fija u otro sistema similar para realizar pagos menores»*.

Cómo puede verse, la LCSP hace mención de un concepto que se incardina en el Derecho presupuestario (anticipo de caja fija) para la no publicación y que no es de aplicación a los poderes adjudicadores que se rijan en la gestión de sus cuentas por Derecho privado. Las fundaciones públicas aplican sistemas de pagos privados y formulan sus cuentas con los cánones

¹¹⁶ *Vid. supra* apartado V (expediente de contratación en los contratos no sometidos a regulación armonizada).

de las entidades privadas. Y en este acervo no existe el concepto de anticipo de caja fija ni existe un sistema similar para realizar este tipo de pagos. Y no existe un sistema asimilable porque en las entidades privadas no hay diferencias entre los sistemas de pagos.

La cuestión que se plantea es cómo se aplica el límite de los 5.000 euros (IVA excluido) a las fundaciones. En principio, caben tres opciones. Una primera interpretación, sería que, al no haber un concepto de anticipo de caja fija en Derecho privado, las fundaciones públicas tienen que publicar y remitir la totalidad de los contratos realizados, con independencia de cuál sea su importe, al no existir una excepción legal. Una segunda posibilidad sería su contraria. No habría que publicar ningún contrato inferior a 5.000 euros. Se podría argumentar que siendo el nivel de sujeción de las fundaciones públicas a la LCSP de una menor rigurosidad que el que se aplica a las Administraciones Pùblicas (*vide el Dictamen 1.116/2015 del Consejo de Estado*), y teniendo en consideración que sus contratos se han excluido del régimen de contratos menores (318 de la LCSP), no sería necesario comunicar ningún contrato por importe superior a 5.000 euros. La tercera opción sería acudir a los mismos conceptos en el ámbito privado que por analogía que se pueden emplear en los anticipos de caja fija.

El concepto de anticipo de caja fija se recoge en el artículo 78 de la Ley General Presupuestaria, Ley 47/2003, que determina que:

«1. De acuerdo con lo preceptuado en esta Ley y en su desarrollo reglamentario, los ministros y los presidentes o directores de los organismos autónomos, previo informe de su Intervención Delegada en ambos casos, establecerán, en el ámbito de sus respectivas competencias, las normas que regulan los pagos satisfechos mediante anticipos de caja fija, determinando los criterios generales de los gastos que puedan ser satisfechos por tal sistema, los conceptos presupuestarios a los que serán aplicables los límites cuantitativos establecidos para cada uno de ellos, su aplicación al presupuesto y cuantas estimaciones se consideren oportunas.

Se entienden por anticipos de caja fija las provisiones de fondos de carácter extrapresupuestario y permanente que se realicen a pagadurías, cajas y habilitaciones para la atención inmediata y posterior aplicación al capítulo de gastos corrientes en bienes y servicios del presupuesto del año en que se realicen, de gastos periódicos o repetitivos».

Dejando al margen las delegaciones que se hacen a los distintos agentes en la configuración del procedimiento, hay una delimitación objetiva del concepto en tanto se hace mención del «*capítulo de gastos corrientes en bienes y servicios del presupuesto del año en que se realicen, de gastos periódicos o repetitivos*». En el artículo 1 del Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, sobre anticipos

de Caja fija, se señala que la «*aplicación al capítulo de gastos corrientes en bienes y servicios del presupuesto del año en que se realicen, de gastos periódicos o repetitivos, como los referentes a dietas, gastos de locomoción, material no inventariable, conservación, trato sucesivo y otros de similares características. Estos anticipos de Caja fija no tendrán la consideración de pagos a justificar*». En el artículo 2.3 se señala que no podrán realizarse con cargo al anticipo de caja fija pagos individualizados superiores a 5.000 euros «*excepto los destinados a gastos de teléfono, energía eléctrica, combustibles o indemnizaciones por razón del servicio*» y continúa señalando que a «*efectos de aplicación de estos límites, no podrán acumularse en un solo justificante pagos que se deriven de diversos gastos, ni fraccionarse un único gasto en varios pagos*»¹¹⁷.

Por tanto, el criterio delimitador que es necesario analizar es el carácter de periódico o repetitivo. Así, en el Informe de la Intervención General de la Comunidad de Madrid de 31 de mayo de 2006 (Tramitación del pago de las Tasas por la publicación e inserción de anuncios no repercutibles al contribuyente en el BOCM) advierte que: «*La enumeración, que no es cerrada, permite inducir un concepto genérico de “gastos periódicos y repetitivos” necesario para valorar el alcance práctico del sistema. Se trata de los que pudieramos llamar gastos ordinarios de funcionamiento de los servicios, que se materializan en una serie de prestaciones sucesivas, para cuya gestión no estaría justificado ni acaso sería posible seguir los laboriosos procedimientos administrativos ordinarios. La nota que modula, a efectos del ordenamiento presupuestario, el concepto de gasto periódico y repetitivo, se centra en su imputación al capítulo de gastos corrientes en bienes y servicios del presupuesto del año*». Por su parte, el Acuerdo de 21 de junio de 2017, del Pleno del Tribunal Constitucional, en materia de anticipos de caja fija dispone en su artículo 1 que alcanza a «*las obligaciones de carácter periódico o repetitivo, como las referentes a dietas, gastos de locomoción y otras indemnizaciones por razón del servicio, material no inventariable, comunicaciones, suministros y servicios, mantenimiento y reparación y, en general, de las comprendidas en los conceptos integrados en el capítulo segundo del Presupuesto de gastos del Tribunal Constitucional*». En definitiva, como señala FUEYO BROS (2014, p. 77), la «*nota que identifica el tipo de gasto periódico y repetitivo es su posible imputación al capítulo II de los presupuestos (gastos corrientes y de servicios). Se trata siempre de gastos ordinarios de funcionamiento*

¹¹⁷ Con relación al límite del 5.000 euros, el artículo 151 de la Ley General Presupuestaria, Ley 47/2003, determina que no están sometidos a fiscalización previa de la Intervención General de la Administración del Estado «*los gastos menores de 5.000 euros cuyo pago se realice mediante el procedimiento especial de anticipo de caja fija, regulado en el artículo 78 de esta Ley*». Es decir, no es necesaria la verificación del cumplimiento de los requisitos legales necesarios para la adopción del acuerdo, mediante el examen de todos los documentos que, preceptivamente, deban estar incorporados al expediente (art. 150).

miento que se materializan en prestaciones sucesivas que son habituales y repetitivas, para cuya gestión no estaría justificado, ni acaso sería posible, seguir los complejos procedimientos ordinarios (Pascual, 2009, pp. 659-660)».

Como puede verse, el concepto de anticipo de caja fija remite al Derecho presupuestario. Se pueden hacer anticipos de caja fija con relación a los gastos del capítulo segundo del presupuesto, capítulo que en la contabilidad pública alcanza a los gastos corrientes de bienes y servicios¹¹⁸. En la Resolución de 20 de enero de 2014, de la Dirección General de Presupuestos, por la que se establecen los códigos que definen la clasificación económica, se definen los «gastos corrientes en bienes y servicios» de la siguiente manera:

«Este capítulo recoge los recursos destinados a atender los gastos corrientes en bienes y servicios, necesarios para el ejercicio de las actividades del Estado, organismos autónomos, agencias estatales y otros organismos públicos que no originen un aumento de capital o del patrimonio público.

Son imputables a este capítulo los gastos originados por la adquisición de bienes que reúnan algunas de las características siguientes:

- a) *Ser bienes fungibles.*
- b) *Tener una duración previsiblemente inferior al ejercicio presupuestario.*
- c) *No ser susceptibles de inclusión en inventario.*
- d) *Ser, previsiblemente, gastos reiterativos.*

No podrán imputarse a los créditos de este capítulo los gastos destinados a satisfacer cualquier tipo de retribución, por los servicios prestados o trabajos realizados por el personal dependiente de los departamentos, organismos autónomos, agencias estatales y otros organismos públicos respectivos, cualquiera que sea la forma de esa dependencia.

Además se aplicarán a este capítulo los gastos en bienes de carácter inmaterial que puedan tener carácter reiterativo, no sean susceptibles de amortización y no estén directamente relacionados con la realización de las inversiones».

La citada Resolución describe los gastos que incluidos en este capítulo; Arrendamientos y cánones; Reparaciones, mantenimiento y conservación; Material de oficina (siempre que no sea inventariable); Suministros (energía,

¹¹⁸ La Resolución de 20 de enero de 2014, de la Dirección General de Presupuestos, por la que se establecen los códigos que definen la clasificación económica, recoge una clasificación económica sobre el presupuesto de gastos, distinguiendo entre varios capítulos (1. Gastos de Personal; 2. Gastos Corrientes en Bienes y Servicios; 3. Gastos Financieros; 4. Transferencias Corrientes; 5. Fondo de Contingencia y Otros Imprevistos; 6. Inversiones Reales; 7. Transferencias de Capital; 8. Activos Financieros; 9. Pasivos Financieros).

agua, vestuario, alimentación); Comunicaciones (gastos por servicios telefónicos, servicios postales y telegráfico); Transportes; Atenciones protocolarias y representativas (publicidad y propaganda, gastos jurídicos y contenciosos); Reuniones, conferencias y cursos; Trabajos realizados por otras empresas y profesionales (Limpieza y aseo, seguridad); Indemnizaciones por razón del servicio (Dietas; Locomoción; Traslado); Gastos de publicaciones; Compras, suministros y otros gastos relacionados con la actividad.

Tomando en consideración la regulación de los anticipos de caja fija en el Derecho público es necesario volver a analizar las posibles interpretaciones sobre la aplicación del límite de los 5.000 euros, IVA excluido, para las fundaciones públicas. Como hemos señalado, el fundamento de los anticipos de caja fija radica en que en que para operaciones habituales y repetitivas no estaría justificado seguir los complejos procedimientos ordinarios. Ese inconveniente no opera en las fundaciones en tanto no existe un procedimiento complejo normal (la fiscalización previa). Pero dicho argumento nada tiene que ver para la publicidad, ya que la información está a disposición de la Administración. La LCSP ha excluido de publicidad y remisión de los contratos inferiores a 5.000 euros pagados por el sistema de anticipo de caja fija. No existiría razón jurídica en obligar a las fundaciones del sector público a que sí la aportaran la misma información que tienen las Administraciones Públicas. Por tanto, entendemos que no es posible obligar a los poderes adjudicadores no Administración Pública a comunicar la totalidad de los contratos sin aplicar el umbral del los 5.000 euros.

La segunda opción, que es a mi juicio la más razonable, supondría que las fundaciones no tienen que aportar ningún contrato, sea del tipo que sea, por importe superior a 5.000 euros. Hay que tener en consideración que las operaciones incluidas en el capítulo segundo de gastos corrientes en bienes y servicios es ya, en sí misma, muy amplia, y lo que se propone es que al tener estos poderes adjudicadores un grado de sujeción inferior a la LCSP esto suponga que la exclusión se amplíe a todos los contratos.

La tercera opción es la de buscar los conceptos análogos en la contabilidad privada a los empleados en el capítulo segundo de gastos corrientes en bienes y servicios y, no remitir los que sean similares. Esta solución quizá sea la más *segura* para los gestores de las fundaciones públicas, en tanto supone aplicar analógicamente conceptos de la contabilidad pública. A efectos prácticos, supondría que todos los conceptos incluidos en el plan de contabilidad de las entidades sin fines lucrativos en el denominado grupo 6 (compras y gastos), que alcanza a los gastos que tienen su origen en el aprovisionamiento de bienes destinados a la actividad y que comprende también todos los

gastos del ejercicio, incluidas las adquisiciones de servicios y de materiales consumibles. El límite sería los bienes que se activan en el grupo 2 (activo no corriente). A efectos prácticos, esto supondrá que todos la adquisición de bienes inferiores a 5.000 euros que no sean inventariables no se publicarán.

Queda, por último, interpretar, cuándo se supera dicho umbral de 5.000 euros. El artículo 2.3 del Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, sobre anticipos de Caja fija determina que: *«A efectos de aplicación de estos límites, no podrán acumularse en un solo justificante pagos que se deriven de diversos gastos, ni fraccionarse un único gasto en varios pagos»*. Y no hay que olvidar las dificultades de interpretación que existen con relación a la interpretación del contrato menor del artículo 118 y el objeto del contrato. La postura más conservadora sería entender que si por un mismo objeto y un mismo proveedor se supera el importe de los 5.000 euros en varios gastos sucesivos, en el momento de superar dicho umbral habría que publicar la totalidad de los contratos adjudicados hasta la fecha. Es decir, si se adquiere durante cada mes desde enero hasta octubre 400 euros de un material no inventariable, y en el mes de noviembre se adquieren 2.000 euros, sería en ese momento en el que habría obligación de publicar todas las adquisiciones anteriores.

XIV. Responsabilidad de los gestores de las fundaciones públicas

La disposición adicional vigésima octava de la LCSP (responsabilidad de las autoridades y del personal al servicio de las Administraciones Públicas) determina que:

«1. La responsabilidad patrimonial de las autoridades y del personal al servicio de las Administraciones Públicas derivada de sus actuaciones en materia de contratación pública, tanto por daños causados a particulares como a la propia Administración, se exigirá con arreglo a lo dispuesto en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público, así como en la normativa reglamentaria de desarrollo de la misma.

2. La infracción o aplicación indebida de los preceptos contenidos en la presente Ley por parte del personal al servicio de las Administraciones Públicas dará lugar a responsabilidad disciplinaria, que se exigirá conforme a la normativa específica en la materia».

La Ley 40/2015, al regular la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas en sus artículos 32 y siguientes hace referencia al concepto estricto de Administración Pública. Sin embargo, en el artículo 35 dispone que: *«Cuando las Administraciones Públicas actúen, directamente o a través de una entidad de derecho privado, en relaciones de esta naturaleza, su responsabilidad*

se exigirá de conformidad con lo previsto en los artículos 32 y siguientes, incluso cuando concurra con sujetos de derecho privado o la responsabilidad se exija directamente a la entidad de derecho privado a través de la cual actúe la Administración o a la entidad que cubra su responsabilidad». Este artículo no cubre cualquier actuación de los entes privados. Por el contrario, se ha entendido que debe limitarse a aquellos supuestos en los que ejerza potestades administrativas o actividades propiamente de servicio público¹¹⁹. Y el artículo 128.2 de la Ley 40/2015 dispone que las fundaciones del sector público estatal puedan «coadyuvar a la consecución de los fines de las mismas, sin que ello suponga la asunción de sus competencias propias, salvo previsión legal expresa. Las fundaciones no podrán ejercer potestades públicas». Por tanto, parece que los supuestos en que se podría exigir la responsabilidad patrimonial de las fundaciones del sector público se limitaría a los casos donde realizaran actividades propias de servicios público.

Cuando la Ley 40/2015 regula la responsabilidad de las autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas (arts. 36 y 37) hace mención al concepto de Administración Pública y, a su vez, el artículo 36.2 dispone que: «*La Administración correspondiente, cuando hubiere indemnizado a los*

¹¹⁹ RODRÍGUEZ CARBAJO (2017) sostiene que: «Las entidades de derecho privado vinculadas o dependientes de las Administraciones Públicas (sociedades mercantiles y fundaciones del sector público) sólo quedan sujetas en todo caso a las normas de la LRJSP “cuando ejerzan potestades administrativas” (art. 2.2 b) LRJSP). Es decir, habrá que verificar si la lesión patrimonial a indemnizar ha sido o no ocasionada por la entidad de derecho privado en el ejercicio de potestades administrativas o, al menos, dentro de una actividad que pueda considerarse de servicio público y no de mera producción de bienes y servicios en el mercado; solo en los supuestos singulares en que esa entidad privada del sector público ejerza potestades administrativas o actividades propiamente de servicio público podrá estimarse que existe una actuación de la Administración Pública a través de una entidad privada perteneciente a su sector público a los efectos de poder aplicar el artículo 35 de la LRJSP... Por el contrario, cuando nos encontremos ante una entidad de derecho privado perteneciente al sector público sin más, es decir, que no ejerza competencias o potestades administrativas, entendemos que su actividad dañosa no podrá ser reconducida a la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas». Por el contrario, este autor si entiende que sería aplicable el supuesto de «daños ocasionados a terceros por alguna de esas entidades cuando actúa como medio propio y servicio técnico de los poderes adjudicadores».

CARAZA CRISTÍN (2016, p. 295) advierte que las fundaciones del sector público «en principio, se someten, de acuerdo con su naturaleza jurídica, a un sistema de responsabilidad de tipo culpabilístico. El orden jurisdiccional competente para resolver las controversias que se susciten es el civil. Sin embargo, si durante el ejercicio de una función pública o la gestión de un servicio público estas fundaciones causan un daño, deberá levantarse el velo de la personalidad jurídica y responder por aquel objetivamente ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, puesto que el artículo 106.2 CE consagra la garantía patrimonial para todo aquel ciudadano que sufra un daño como consecuencia del funcionamiento de un servicio público, entendido este en un sentido amplio».

lesionados, exigirá de oficio en vía administrativa de sus autoridades y demás personal a su servicio la responsabilidad en que hubieran incurrido por dolo, o culpa o negligencia graves, previa instrucción del correspondiente procedimiento». De la misma manera, la disposición adicional vigésima octava de la LCSP hace mención a la responsabilidad patrimonial de las autoridades y del personal al servicio de las Administraciones Públicas. Y, a nuestro parecer, la disposición adicional vigésima octava no es aplicable a las fundaciones públicas, sino que se limita a aquellos que tengan la condición de personal al servicio de las Administraciones Públicas con arreglo a los artículos 8 y siguientes del Estatuto Básico del Empleado Público. En este sentido, el párrafo segundo del artículo 135 de la Ley 40/2015, referida a las fundaciones del sector público estatal, establece que: «*La responsabilidad que le corresponda al empleado público como miembro del patronato será directamente asumida por la entidad o la Administración General del Estado que lo designó. La Administración General del Estado podrá exigir de oficio al empleado público que designó a esos efectos la responsabilidad en que hubiera incurrido por los daños y perjuicios causados en sus bienes o derechos cuando hubiera concurrido dolo, o culpa o negligencia graves, conforme a lo previsto en las leyes administrativas en materia de responsabilidad patrimonial*». Como puede verse, la responsabilidad se limita sólo a los «*empleados públicos como miembros del patronato*» y no alcanza a terceros. Es decir, el carácter de empleado público es previo al del patrono. Y el personal y los empleados de las fundaciones del sector público están sometidos al Estatuto de los Trabajadores¹²⁰. No sería, por tanto, exigible la responsabilidad patrimonial determinada en la disposición adicional vigésima octava de la LCSP a todo el personal vinculado por una relación laboral. Si se pueden plantear más problemas con los patronos sean designados por razón de su cargo en la función pública.

XV. Los encargos a las fundaciones públicas como medios propios

No es objeto de este trabajo analizar el régimen jurídico de los encargos de los poderes adjudicadores a medios propios personificados, que se excluyen de la LCSP al entenderse que no tiene la consideración de contratos (art. 32). Pero sí entendemos que es necesario hacer algunas menciones a las especialidades que pueden afectar a las fundaciones del sector público.

(i) El artículo 32.2.b) exige, para poder tener la condición de medio propio personificado, que «*más del 80 por ciento de las actividades del ente destinatario del encargo se lleven a cabo en el ejercicio de los cometidos que le han sido*

¹²⁰ Sobre la Ley 40/2015, las fundaciones públicas y el régimen laboral nos remitimos a otro trabajo nuestro (BLÁZQUEZ LIDOV, 2016, pp. 345 y ss.)

confiados por el poder adjudicador», debiendo tomar en consideración distintos indicadores (como la relación de los gastos por servicios prestados al poder adjudicador con relación a la totalidad de los gastos) referido a los tres ejercicios anteriores.

Dicho requisito, presenta dos problemas en el ámbito fundacional. El primero, que afecta a la propia definición de fundación. Con arreglo a la Ley 50/2002, de Fundaciones: «*En ningún caso podrán constituirse fundaciones con la finalidad principal de destinar sus prestaciones al fundador o a los patronos*» (art. 3.3), «*deberán perseguir fines de interés general*» (art. 3.1) y la «*finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas*» (art. 3.2) ¿Cumple con la Ley de Fundaciones una fundación que va a prestar el 80 por 100 de sus actividades a su fundador? A nuestro entender, es más que dudoso. La consideración de medio propio de un poder adjudicador pone entredicho el propio concepto de fundación. El segundo problema al que cabe hacer mención es el que afecta a la posibilidad de aplicar la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Conforme al artículo 3.4 de dicha Ley es preceptivo que «*los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios*». A nuestro parecer, es difícilmente conciliable que para ser medio propio se deba realizar el 80 por 100 con el hecho de que los fundadores y patronos no sean los destinatarios principales de sus actividades.

(ii) La letra c) del artículo 32.2 exige también para ser medio propio personificado que: «*Cuando el ente destinatario del encargo sea un ente de personificación jurídico-privada, además, la totalidad de su capital o patrimonio tendrá que ser de titularidad o aportación pública*». La redacción del precepto incluye el término patrimonio, que sí es aplicable a las fundaciones, de tal manera que parece exigirse que la totalidad del *patrimonio* de la fundación sea de *aportación pública*¹²¹. Sin embargo, la redacción plantea dudas interpretativas. En el caso de una sociedad mercantil, el texto legal identifica el término capital, que tiene un alcance mucho menor que el de patrimonio. En el caso de las fun-

¹²¹ Advierten LOZANO CUTANDA y FERNÁNDEZ PUYOL (2018) que «con la referencia tanto al “capital” como al “patrimonio” y tanto a la “titularidad” como a la “aportación”, claramente se exige que, cuando se trate de fundaciones, su patrimonio provenga exclusivamente de aportaciones públicas. Se impide, de esta forma, que las fundaciones constituidas por capital parcialmente privado puedan constituirse como medios propios, aun cuando en atención a su régimen de control y a otros factores se consideren fundaciones del sector público».

daciones, el artículo 19.1 dispone que: «*El patrimonio de la fundación está formado por todos los bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica que integren la dotación, así como por aquellos que adquiera la fundación con posterioridad a su constitución, se afecten o no a la dotación*». El patrimonio lo componen la totalidad de bienes y derechos de valoración económica de una fundación. Y exigir que todos estos bienes tengan una aportación pública resulta casi imposible. Eso supondría que cualquier donación de terceros, o, incluso, cualquier prestación de servicios a terceros, haría que parte del patrimonio no tuviera origen público. A nuestro entender, hay que entender que lo único que puede exigir la Ley es que la totalidad de la dotación sea de aportación pública. Cualquier otra interpretación supondría vulnerar el propio concepto de fundación y de la finalidad de la LCSP¹²².

(iii) También es necesario para poder tener la condición de medio propio personificado que «*ejerza sobre el ente destinatario de los mismos un control, directo o indirecto, análogo al que ostentaría sobre sus propios servicios o unidades*» [art. 31.2.a)]. Dicha verificación solo puede hacerse mediante un análisis de los estatutos. Y, a nuestro entender, exigiría que el poder adjudicador tenga el control de los derechos de voto necesario para tomar cualquier decisión. Es decir, no es suficiente con tener la mayoría de los miembros del patronato si, por ejemplo, hay acuerdos que requieren mayorías cualificadas o, incluso, otros patronos pudieran tener mayor voto ponderado. Lo que se debe exigir es que para cualquier decisión, el poder adjudicador tenga los votos suficientes.

(iv) Por último, es necesario hacer una referencia a las tarifas que debe satisfacer el poder adjudicador. El artículo 31.2.a) determina que las «*tarifas se calcularán de manera que representen los costes reales de realización de las unidades producidas directamente por el medio propio*». La Ley determina que lo que se satisface es coste, por lo que en ningún caso se contempla un posible *beneficio* para la fundación. Y lo cierto es que esa previsión parece casar mal con

¹²² El párrafo segundo del considerando 32 de la Directiva 2014/24/ sobre contratación pública advierte que: «*La excepción debe extenderse a situaciones en las que exista participación directa de un operador económico privado en el capital de la persona jurídica controlada, puesto que, en esas circunstancias, la adjudicación de un contrato público sin un procedimiento de licitación ofrecería al operador económico privado con participación en el capital de la persona jurídica controlada una excesiva ventaja respecto a sus competidores...*». Como puede comprobarse, el fundamento de la exclusión radica en que el privado que participa en capital tiene una ventaja respecto a sus competidores. Desde esa perspectiva, ni el concepto de patrimonio fundacional, ni el concepto de dotación fundacional deberían tener incidencia en la definición de medios propios. Las fundaciones son patrimonios adscritos a fines. El origen de la dotación o del patrimonio debe ser indiferente, en tanto es un concepto que nada tiene ver con una posible ventaja a competidores en las licitaciones.

la regulación de la autocontratación en las fundaciones. El artículo 34 del Reglamento de Fundaciones, RD 1337/2005, exige que se aporte una «*Memoria explicativa de las circunstancias concurrentes, entre las que se incluirán las ventajas que supone para la fundación efectuar el negocio jurídico con un patrono*», y que el valor de la contraprestación que deba recibir la fundación debe resultar «*equilibrado*». Y, a nuestro juicio, limitar el importe a recibir a los costes reales, eliminando cualquier margen o beneficio, ni es equilibrado ni supone ninguna ventaja para la fundación. De hecho, en el ámbito tributario, nos encontraríamos ante una operación vinculada que debería valorarse por su precio de mercado.

XVI. Convenios de las fundaciones del sector público

Relacionado con los contratos se encuentran los convenios. La exclusión de los convenios trae causa de la propia definición de contrato. El artículo 2.1 de la Ley 9/2007 determina que:

«Son contratos del sector público y, en consecuencia, están sometidos a la presente Ley en la forma y términos previstos en la misma, los contratos onerosos, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, que celebren las entidades enumeradas en el artículo 3.

Se entenderá que un contrato tiene carácter oneroso en los casos en que el contratista obtenga algún tipo de beneficio económico, ya sea de forma directa o indirecta».

De la misma forma, el párrafo 3 artículo 47.1 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, determina que: «*Los convenios no podrán tener por objeto prestaciones propias de los contratos. En tal caso, su naturaleza y régimen jurídico se ajustará a lo previsto en la legislación de contratos del sector público*». Y en su párrafo primero identifica como nota definitoria de los convenios que sean «*para un fin común*». Por tanto, lo que define al contrato frente al convenio es la *onerosidad* identificada como beneficio económico. De esta manera, cuando ninguna de las partes obtenga un beneficio de la otra parte, al estar ambas en un proyecto de carácter conjunto sin relación sinalagmática, no habrá contrato sino convenio.

En el caso de que no haya contrato, las Administraciones Pùblicas están obligadas a aplicar el régimen de los artículos 47 a 53 de la ley 40/2015. El artículo 47.1 exige en su primer párrafo que una de las partes sea una «*Administraciones Pùblicas, los organismos pùblicos y entidades de derecho pùblico vinculados o dependientes o las Universidades pùblicas*». Las fundaciones pùblicas no son organismos de derecho pùblico. Por tanto, el ámbito de aplicación de los convenios de la Ley 40/2015 no se aplica cuando una fundación del sector

publico suscribe un contrato con una entidad sometida al Derecho privado. Lo anterior no obsta a que una fundación del sector público no pueda suscribir convenio que no esté sometido a la LCSP. Será la naturaleza de las aportaciones de ambas partes lo que delimita la existencia de un convenio¹²³.

Bibliografía citada

- ARROYO, A. (2018), «La adjudicación de los contratos no armonizados por los poderes adjudicadores, no Administración Pública en la nueva Ley de Contratos del Sector público», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 2 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- BLANCO LÓPEZ, F. (2018), «La interpretación del contrato menor. El mayor bochorno», *Observatorio de Contratación Pública* (7 de mayo de 2018), <http://www.obcp.es/index.php/mod.opiniones/mem.detalle/id.360/relcategoria.208/relmenu.3/chk.6e8389bb7f42ddd65bd20dcaaaa68763>.
- BLÁZQUEZ LIDOV, A. (2016), «Fundaciones del sector público tras su reforma por la Ley 40/2015: análisis de la legislación básica», en AA.VV., DE LORENZO, R., PEÑALOSA ESTEBAN, PIÑAR MAÑAS, J. L. (coords.), *Nuevo tratado de fundaciones*, Aranzadi, Pamplona.
- CANALES GIL, A., y HUERTA BARAJAS, J. A. (2018), *Comentarios a la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público*, Boletín Oficial del Estado, Madrid.
- CARAZA CRISTÍN, M. M. (2016), *La responsabilidad patrimonial de la administración y su relación con los estándares de calidad de los servicios públicos*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid.
- CODINA GARCÍA-ANDRADE, X. (2018), «La modificación objetiva de los contratos del sector público en la nueva LCSP», *Contratación Administrativa Práctica*, núm. 153 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

¹²³ Puede verse, por ejemplo, el Dictamen de la Abogacía General del Estado de 23 de abril de 2007 donde se afirma que «el convenio de colaboración tiene como punto de partida un supuesto preciso, cual es la existencia de dos (o más) partes que tienen competencias o funciones concurrentes, al menos complementarias, sobre una misma realidad material o, lo que es igual, persiguen fines comunes, cuya consecución se articula mediante la puesta en común y de forma coordinada por ambas partes de medios personales, materiales o de ambos para la obtención de esa finalidad común, de la que resultan así ser cogestoras, participando igualmente de forma común o conjunta en el resultado obtenido; todo ello hace que la nota característica de esta figura sea, como lo denota su propia denominación, la cooperación o colaboración de las partes por razón precisamente de esa comunidad de fines». Igualmente, MOREO MARROIG (2010, p. 84) advierte que: «El objeto del convenio no consiste en la ejecución material de una prestación a cambio de un precio ni se puede identificar a una de las partes del convenio como órgano de contratación, “cliente” que encarga, y a la otra como contratista que ejecuta. Las partes no tienen interés patrimonial sino que se trata de establecer una colaboración institucional para llevar a cabo una actuación en respuesta de objetivos compartidos».

- DE ASIS ROIG, R. (1995), *Jueces y Normas (La decisión judicial desde el Ordenamiento)*, Marcial Pons, Madrid.
- DEL SAZ, S. (2018), «El régimen jurídico de los contratos del sector público. Contratos administrativos y contratos privados (arts. 24, 25 26 y 27 LCSP/2017)», en AA.VV., GIMENO FELIU (dir.), *Estudio sistemático de la Ley de contratos del Sector Público*, Aranzadi, Pamplona.
- DÍEZ SASTRE, S. (2017a), ¿El nuevo régimen de los contratos menores se aplica a todos los entes del sector público?, en la página web Instituto de Derecho Local-UAM (<http://www.idluam.org/blog/?p=490>).
- (2017b), «Ejes de la reforma y nueva sistemática de la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público: el régimen jurídico aplicable», en la página web <https://www.fmc.cat/documents/23829/doc/Ponencia-Diez.pdf>.
- (2018a), «La invalidez de los contratos públicos», en AA.VV., GIMENO FELIU (dir.), *Estudio sistemático de la Ley de contratos del Sector Público*, Aranzadi, Pamplona.
- (2018b), «Juntas Consultivas y contratos menores», en la página web Instituto de Derecho Local-UAM <http://www.idluam.org/blog/juntas-consultivas-y-contratos-menores-silvia-diez-sastre/>.
- EZQUIAGA, F. J. (1994), «Argumentos interpretativos y postulado del legislador racional», *Isonomía: Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, núm. 1.
- FERNÁNDEZ ACEVEDO, R. (2018) «El recurso especial en materia de contratación: procedimiento y resolución. El nuevo reparto jurisdiccional», *Contratación Administrativa Práctica*, núm. 153 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- FUEYO BROS, M. (2014), «Los pagos a justificar y los anticipos de caja fija en el ámbito de las administraciones locales», *Auditoría Pública*, núm. 63.
- GALLEGÓ CÓRCOLES, S. (2017) «Las cláusulas sociales como criterio de adjudicación», *Contratación Administrativa Práctica*, núm. 152 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- (2018a), «Los procedimientos abierto, restringido, licitación con negociación, negociado sin publicidad y diálogo competitivo», en AA.VV., GIMENO FELIU (dir.), *Estudio sistemático de la Ley de contratos del Sector Público*, Aranzadi, Pamplona.
- (2018b), «El procedimiento abierto simplificado y el procedimiento “simplificado”», *Contratación Administrativa Práctica*, núm. 153 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- GARCÍA DE LA ROSA, C. (2018), «El recurso especial en materia de contratación en la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público», *La Ley*, núm. 9187 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- GIMENO FELIU, J. M. (2017), «La nueva Ley de Contratos del Sector Público: un nuevo escenario para la contratación pública», *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 23 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

- (2018), «A propósito de la contratación de los poderes adjudicadores no Administración Pública en la ley 9/2017, de contratos del sector público», *Observatorio de Contratación Pública* (7 de febrero de 2018), <http://www.obcp.es/index.php/mod.opiniones/mem.detalle/id.345/relcategoria.208/relmenu.3/chk.e113ad2d337abdb1c-2b860a0263b1b81>.
- (2018a), «Primeras modificaciones parciales a la Ley de Contratos del Sector Público 9/2017», *Observatorio de Contratación Pública* (4 de julio de 2018), <http://www.obcp.es/index.php/mod.opiniones/mem.detalle/id.414/relcategoria.208/relmenu.3/chk.904aae91fa8ae9c332ed270c919e84b0>.
- GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, S. (2017), *Tratado de Derecho Administrativo. Tomo III. Contratación pública comentarios a la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público*, Civitas, Madrid.
- LOZANO CUTANDA, B., y FERNÁNDEZ PUYOL, I. (2018), «La nueva Ley de Contratos pone coto a la utilización instrumental por los poderes adjudicadores de los encargos a medios propios», en la página web de Gomez-Acebo Pombo, <https://www.google.es/search?q=medio+propio+personificado+fundaciones+p%C3%A9C3%BAblicas&ei=cQFsW87BN8PLwQLnyoK4Aw&start=0&sa=N&biw=1075&bih=569&dpr=1.5>.
- LUCENA VALENCIA, J. (2018), «La regulación de la nueva LCSP para los PANAP en la preparación de los contratos no SARA», *Observatorio de Contratación Pública* (30 de abril de 2018), <http://www.obcp.es/index.php/mod.opiniones/mem.detalle/id.346/relcategoria.208/relmenu.3/chk.b7f41ab05734197a51b991a4021af1d3>.
- MADRIGAL ESTEBAN, M.J., y MARTÍNEZ SALDAÑA, D. (2015), «La subrogación de trabajadores y la sucesión de empresa en el ámbito de la contratación pública» *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 40, <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/4745/documento/art03.pdf?id=5933>.
- MARTÍNEZ FERNÁNDEZ, J. M. (2017), «La imprescindible necesidad de anticipación para afrontar las limitaciones a los contratos menores que impone la nueva ley de contratos del sector público», *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 20 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- (2018), «La transparencia en la contratación pública», en AA.VV., GIMENO FELIU (dir.), *Estudio sistemático de la Ley de contratos del Sector Público*, Aranzadi, Pamplona.
- MORENO MOLINA, J. A. (2017), «Novedades en relación con los principios generales de la contratación pública», *El consultor de los Ayuntamientos*, núm. 23 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- MOREO MARROIG, T. (2010), «Los convenios. Distinción entre las tres figuras jurídicas: subvención, contrato, convenio», *Auditoría Pública*, núm. 50.
- MOREU CARBONELL, E. (2018), «El expediente de contratación», en AA.VV., GIMENO FELIU (dir.), *Estudio sistemático de la Ley de contratos del Sector Público*, Aranzadi, Pamplona.

- PLEITE GUADAMILLAS, F. (2011), «Mesas de contratación en una entidad de Derecho Público, poder adjudicador, no Administración Pública», *Contratación Administrativa Práctica*, núm. 108 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- RAZQUIN LIZARRAGA, M. M.^a, y VÁZQUEZ MATILLA, F. J. (2017), *La adjudicación de contratos públicos en la nueva Ley de Contratos del Sector Público*, Aranzadi, Pamplona.
- RODRÍGUEZ CARBAJO, J. R. (2017), «La responsabilidad patrimonial de Derecho Privado de las Administraciones Públicas», *Actualidad Administrativa*, núm. 1 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- RUIZ DAIMIEL, M. (2018), «El responsable del contrato en la nueva Ley de Contratos del Sector Público», *Observatorio de Contratación Pública* (18 de junio de 2018), <http://www.obcp.es/index.php/mod.opiniones/mem.detalle/id.353/relcategoria.208/relmenu.3/chk.79fe7a7c95024ad38c66488d998e60a8>.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A. (1998), *Fundamentos de Derecho Administrativo*, Ramón Areces, Madrid.
- TEJEDOR BIELSA, J. (2018), «Del contrato menor, la interpretación rampante y la perplejidad del gestor público...», en <http://www.administracionpublica.com/> (9 de marzo de 2018), <https://www.administracionpublica.com/del-contrato-menor-la-interpretacion-rampante-y-la-perplejidad-del-gestor-publico/>.
- VÁZQUEZ MATILLA, F. J. (2011), «El impedimento legal de ejercer la acción directa en contratos del sector público», *Observatorio de Contratación Pública* (3 de octubre de 2011), <http://www.obcp.es/index.php/mod.opiniones/mem.detalle/id.25/relcategoria.121/relmenu.3/chk.e99aa48999d5983f009196451fe5616a>.
- (2018), «El fraccionamiento del contrato. Ausencia de regulación en la LCSP y necesidad de definición», *Contratación Administrativa Práctica*, núm. 156 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- VIDAL MONFERRER, R. (2018), «Los contratos del sector público no administración pública», en AA.VV., PALOMAR OJEDA y GARCÉS SAN AGUSTÍN (dirs.), *Comentarios a la Ley de Contratos del Sector Público*, La Ley, Madrid.
- YÁÑEZ DÍAZ, C. (2018), «Régimen jurídico de las garantías en la contratación pública», en AA.VV., GIMENO FELIU (dir.), *Estudio sistemático de la Ley de contratos del Sector Público*, Aranzadi, Pamplona.

La larga marcha de la fiscalidad de las becas para la realización de estudios

Miguel Cruz Amorós

Abogado; ex Inspector de Hacienda del Estado

Miembro del Consejo Asesor de la Asociación Española de Fundaciones

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.—III. LA DOCTRINA DEL CONSEJO DE ESTADO.—IV. LA EVOLUCIÓN NORMATIVA DESDE 1992.—V. LA SENTENCIA DEL TS N.º 1850/2017, DE 28 DE NOVIEMBRE DE 2017.—VI. CONCLUSIONES.

I. Introducción

Las becas apoyan la creación de valor del capital humano, sobre todo joven, de una sociedad, desde el convencimiento de que ese esfuerzo económico redonda en el bienestar general futuro y en la competitividad internacional del país. Por razones de equidad, estas ayudas, en general, se orientan a las capacidades económicas más débiles que de otra manera no podrían acceder a esos estudios, aunque no vemos inconveniente tampoco al estímulo abstracto del esfuerzo del talento, al margen de su potencial económico individual o familiar, cuando se constata que determinados estudios interesan socialmente, o sea, que el beneficio es colectivo y no exclusivamente individual.

En este planteamiento, imputar capacidad económica al becario por la percepción de este tipo de ayudas, no concilia bien con la percepción social de las becas ni con la filosofía subyacente al modelo social de ayudas al estudio. Tampoco probablemente con el sentido común. Por tanto, lo mismo técnicamente que en la consideración social, resulta muy discutible la calificación de las becas como rendimientos a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 17. 2, h) de la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre (Ley IRPF) actualmente vigente). Lo mismo ocurre con otras ayudas procedentes del gasto público (maternidad, RENOVE) que se ofrecen como compensación o estímulo y luego son objeto de gravamen para sorpresa y disgusto de los beneficiarios.

Sin embargo, nuestro Tribunal Constitucional (TC) ha respaldado esta opción legislativa, por lo que no planteamos aquí ningún debate de principios en materia de hecho imponible, sino la cuestión más acuciante, en la vida práctica, de la configuración, también autorizada constitucionalmente, de las excepciones, en forma de exenciones, al principio general de gravamen de las becas y de la visión administrativa sobre la aplicación de estos beneficios fiscales.

Pero antes de referirnos a la evolución del Derecho positivo y de los criterios administrativos y jurisprudenciales sobre la materia, parece imprescindible recoger las manifestaciones del TC y del Consejo de Estado (CdeE), supremo órgano constitucional y supremo órgano consultivo del Estado respectivamente, sobre la fiscalidad de las becas.

II. La doctrina del Tribunal Constitucional

El TC tuvo ocasión de pronunciarse sobre la fiscalidad de las becas en su Sentencia 214/1994, de 14 de julio, relativa a la constitucionalidad de determinados aspectos de la Ley 18/1991, de 6 de junio del IRPF (en adelante Ley 18/1991). Seguimos el orden en el razonamiento del TC si bien consideramos prioritario el argumento sobre capacidad económica, que, acreditada, justificaría la tipificación legal del hecho imponible.

Sobre el gravamen de las becas como rendimientos del trabajo, el TC no ve inconveniente para el mismo porque el IRPF parte de un concepto amplio de renta en el que quedarían incluidos, en cualquier caso, los rendimientos de las becas públicas o privadas. De aquí que la calificación como rendimientos del trabajo carezca de relevancia constitucional. (Principio de legalidad).

El TC considera asimismo que la sujeción de las becas al Impuesto no vulnera el principio de capacidad económica, ya que las becas constituyen renta y la obtención de renta es, precisamente, uno de los índices reveladores de capacidad económica, sin perjuicio de que el legislador, de acuerdo con las exigencias de configuración del sistema tributario que impone el principio de capacidad económica, pueda articular, como así ocurre, las medidas compensadoras que procedan en forma de beneficios tributarios, mínimos exentos o deducciones personales o familiares para acomodar la deuda tributaria a la capacidad económica del sujeto pasivo. (Principio de capacidad económica).

En cuanto a la diferencia de trato entre las becas públicas y privadas tampoco ve problemas el TC por su orientación a ciudadanos con menores re-

cursos económicos, por las condiciones a que se somete el procedimiento de concesión y por el origen público de los recursos empleados. (Principio de igualdad).

No obstante, es relevante su consideración adicional en el sentido de que «... bajo ciertas condiciones las becas privadas pueden servir la misma finalidad general de las becas públicas. Por lo que cabría establecer que las primeras pudieran acogerse a un régimen jurídico de concesión similar al de las segundas y, en tal caso, gozar de la exención fiscal reconocida a éstas...».

III. La doctrina del Consejo de Estado

Tras una larga evolución de la situación normativa y de los criterios de aplicación administrativos y jurisprudenciales, el CdeE entra en la cuestión en su Dictamen 1030/2017 de 21 de diciembre de 2017, sobre el Proyecto de Real Decreto por el que se modifican el Reglamento del IRPF (RIRPF), el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (IS) y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), con una declaración escueta pero contundente: «A juicio del CdeE es preciso comenzar poniendo de relieve que el desarrollo futuro de un Estado está directamente vinculado a la inversión en I+D+i y a la formación de sus ciudadanos. Tras un período de crisis económica en el que se ha producido una disminución de los recursos destinados a estos conceptos, parece necesario que se implanten medidas de distinta naturaleza dirigidas a fomentar el I+D+i y la formación. Entre esas medidas destacan, por su especial importancia, las de naturaleza tributaria. En este sentido, cabe recordar que, en el ámbito de la formación, las becas son la principal medida de fomento, que tiene como finalidad sufragar los costes asociados a toda formación y, por ello, suelen recibir un tratamiento fiscal favorable».

La doctrina de ambos Órganos resulta, en consecuencia coherente y reconoce el carácter compensador, incentivador y necesario, en perspectiva colectiva, de las becas al estudio y, en consecuencia, la oportunidad de su protección fiscal.

IV. La evolución normativa desde 1992

Nos remontamos a 1992 por estar referida la Sentencia del TC citada más arriba a la Ley 18/1991 también mencionada. Hay que advertir, en primer lugar, la importancia que en todo lo ocurrido desde entonces han tenido los desarrollos reglamentarios, a los que también aludiremos.

1. La norma de partida es el artículo 9, Uno, j, de la Ley 18/1991, posteriormente sustituido por el artículo 7, j, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del IRPF y Otras Normas Tributarias (en adelante, Ley 40/1998) que declaraba la exención de: «Las becas públicas percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo, hasta el de licenciatura o equivalente inclusive», previamente calificadas por la propia Ley como rendimientos del trabajo. Este precepto es el que motiva, entre otras cuestiones, el recurso de inconstitucionalidad ya comentado.

Ni el RIRPF de 1991 ni el de 1999 añadieron complementos normativos a la regulación legal, que, completada por abundante doctrina de la Dirección General de Tributos, se aplica hasta 2004 en los siguientes términos:

- Becas *concedidas por entidades pertenecientes al Sector Público exclusivamente*. Según los criterios administrativos esto supone que deben poder ser solicitadas por cualquier ciudadano sin ningún tipo de restricción, por lo que quedarían fuera las reservadas a colectivos específicos.
- Comprenden solo las concedidas *hasta el grado de licenciatura o equivalente*, por lo que quedaron fuera las concedidas para estudios de postgrado o *investigación*, formen parte o no del sistema educativo, se concedan o no por entidades públicas y cualquiera que sea la condición del beneficiario. Tampoco entrarían las becas —frecuentes— para la realización de prácticas.

En un sistema educativo como el nuestro, que combina la educación pública con la privada y el esfuerzo público con el patrocinio privado, este modelo de exención no podía sino provocar agravios e ineficiencias y sobre todo perjuicios para los propios becarios y desincentivos para el espíritu patrocinador, por lo que muy pronto empieza a solicitarse la revisión del mismo.

Sin embargo, como apuntábamos más arriba, hay que esperar al año 2004 para que se produzca la ampliación de la exención.

2. Primero fue la Ley 26/2003, de 30 de Diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la que modifica el artículo 7.j, de la Ley 40/1998, y luego se aprueba el Texto Refundido de la LIRPF por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, al que se incorpora esa modificación en sus propios términos, que reproducimos a continuación:

«Las becas públicas y las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (en adelante, Ley 49/2002), percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del

sistema educativo. Asimismo, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 1326/2003, de 24 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto del becario de investigación, así como las otorgadas por aquéllas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades».

La exención se amplía por tanto, al incluir las becas concedidas por las entidades acogidas a la Ley 49/2002, y, en lo objetivo, las becas para estudios de postgrado, las becas de investigación reguladas y las becas de investigación otorgadas a funcionarios y a personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las Universidades. Aparece, sin embargo, el término *reglados*, que como iremos viendo se convertirá en un factor de conflictividad en la aplicación de la exención, a través de los desarrollos reglamentarios ulteriores, si bien nada aparece todavía en el RIRPF aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio.

3. Sin tiempo para adquirir experiencia en la aplicación de la nueva configuración de la exención, se produce la Reforma del IRPF por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, quedando el artículo 7.j, con la siguiente redacción:

«Las becas públicas y las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, percibidas para cursar estudios *reglados*, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, *en los términos que reglamentariamente se establezcan*.

Asimismo estarán exentas, *en los términos que reglamentariamente se establezcan*, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquéllas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades».

Como puede apreciarse, la novedad consistía en la autorización del desarrollo reglamentario de la exención y en la incorporación del Real Decreto 63/2006 de mayor ámbito que el Real Decreto 1326/2003.

4. El paso siguiente, lógicamente, fue la aprobación del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el nuevo Reglamento del IRPF, cuyo artículo 2.º desarrolla la exención de becas al estudio y de formación de investigadores del artículo 7.j, de la LIRPF, con el establecimiento de una serie de requisitos según las distintas categorías de becas y la fijación de cuantías máximas exentas, en función, también, de los distintos tipos de becas. Alguno de estos requisitos resultan de la doctrina administrativa que se había ido emitiendo desde el inicio de la vigencia de la exención.

Los principales problemas de la regulación resultante y de la interpretación administrativa que la ha acompañado, giran en torno a la inflexibilidad del término «reglados» y al desfase creciente de los umbrales exentos y se han proyectado principalmente sobre los estudios de grado y postgrado en el extranjero respecto de los cuales la exención se ha condicionado a su convalidación u homologación, no siempre fácil ni posible.

El concepto de educación «reglada» u «oficial» no tiene una definición equivalente en los distintos países, ni siquiera en el ámbito de la Unión Europea, a pesar de que los distintos sistemas se hayan ido aproximando progresivamente. De aquí que el término reglado haya desaparecido de la regulación del sistema educativo español desde el año 2006, sustituido por la distinción entre enseñanza oficial y no oficial, sin referencias concretas a los términos de validez académica en otros países, que pueden ser plenamente solventes sin necesidad de convalidación oficial. Bastaría con que la institución educativa en que se realizan los estudios esté debidamente acreditada por el Organismo público competente o por una Agencia de acreditación independiente registrada. No obstante, la interpretación de la Administración tributaria ha seguido aferrada al concepto de educación reglada y su secuela de convalidación, pese a la evolución iniciada por la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación o las posibilidades que ofrece el Real Decreto 967/2014, de 21 de noviembre, de homologación y convalidación de estudios.

5. El último movimiento normativo en la materia, de rango legal, ha sido la incorporación al artículo 7.j, por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, con efectos 1 de enero de 2015, de las «... becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorro y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social...» en las mismas condiciones y con los mismos requisitos que las restantes fundaciones incluidas en el ámbito de la exención. Ninguna novedad, por tanto, en cuanto al perímetro de aplicación de la exención o a los criterios de aplicación de la misma ya descritos más arriba.

Coherentemente, el Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modificó el RIRPF, redacta de nuevo el apartado 1 del artículo 2, para incluir las fundaciones bancarias en el ámbito de este precepto.

De esta forma el artículo 2 del Reglamento del IRPF queda estructurado en dos apartados.

El primero se dedica al establecimiento de requisitos para los distintos tipos de becas exentas: las becas públicas, las becas para estudios concedidas por entidades sin fines lucrativos o por fundaciones bancarias y las becas para investigación. Téngase en cuenta que los requisitos son acumulables cuando coincide el elemento subjetivo y objetivo de algunas becas.

El problema que hay planteado en sede jurisdiccional (económico-administrativa y contencioso administrativa), es el de si los requisitos relativos a las becas de estudios de entidades sin fin de lucro y fundaciones bancarias, son imprescindibles para el disfrute de las becas o simplemente un sistema simplificado de prueba tasada, alternativo a la acreditación de la adjudicación de las becas con criterios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria, que no impediría la prueba libre del cumplimiento de dichos principios por los medios probatorios que se estimen suficientes y convincentes. La cuestión no es baladí porque se ha denegado (por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid) la exención en la instancia administrativa a becas de estudio concedidas por fundaciones que no publicitaron en boletines oficiales las convocatorias de las becas, a pesar de poderse demostrar suficientemente por otros medios el cumplimiento de principio de publicidad exigido.

El segundo apartado, como ya hemos avanzado, determina las cuantías máximas de los importes exentos según la naturaleza de las becas.

6. Y llegamos al final, por ahora, de esta larga historia normativa. La modificación del artículo 2 del RIRPF por el Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, elevando sustancialmente el importe exento de las becas, para adecuarle a la evolución de las circunstancias sociales y económicas. Hay que aplaudir la reforma naturalmente, pero el problema es que no se haya aprovechado la misma, para liquidar los problemas residuales que subsisten en la configuración e interpretación de la exención que, en su mayor parte, podrían haberse abordado reglamentariamente, como hizo notar la Asociación española de Fundaciones (AEF) en el trámite de información pública de la disposición y en audiencia ante el CdeE, que en un informe inusual por su detalle (Dictamen 1030/2017, de 21 de diciembre, relativo al Proyecto de

Real Decreto por el que se modifican el RIRPF aprobado por el Real Decreto 439/2007, ...) recoge extensamente los argumentos de la AEF, estableciendo conclusiones muy relevantes que resumimos aquí:

—La actual regulación hace que el becario se enfrente, a la hora de acreditar y aplicar la exención con dos dificultades: Primero, el tiempo para la obtención de la *convalidación*; segundo, la dificultad de la convalidación de determinados títulos extranjeros, ambas perjudiciales económicamente y académicamente, en posible detrimento de la calidad de las elecciones de los becarios.

Por ello, el CdeE considera que es necesario establecer una redacción del artículo 2. 1 del RIRPF que evite las dificultades que se han puesto de manifiesto y dote de mayor seguridad jurídica este ámbito.

—Es claro que el artículo 7.j, exige que los estudios sean *reglados*, esto es, de acuerdo con la legislación educativa actualmente vigente, *oficiales*, pero debe aclararse si el artículo solo se refiere a los estudios que sean oficiales en España o si también se refiere a los estudios que sean oficiales en otros países.

A juicio del CdeE, el artículo 7.j, se refiere a los estudios reglados (oficiales) realizados tanto en España como en el extranjero, pudiendo aceptarse que la aplicación de la exención esté condicionada a que el título tenga carácter reglado u oficial en el Estado que lo expida. Por tanto, el artículo 2.1 del RIRPF debería redactarse de forma que no condicione el disfrute de la exención a la obtención de la convalidación correspondiente.

—Finalmente, a juicio del CdeE, la modificación de las cuantías no debería hacerse con carácter lineal, sino de forma proporcional, lo que hubiera sido, sin duda, mucho más eficiente en términos de estimular la concesión de becas importantes.

Lamentablemente, ninguna de estas observaciones se ha tenido en cuenta en la redacción definitiva del Real Decreto que, sin embargo, se publica como «de acuerdo con el Consejo de Estado», lo que evidentemente, no se ajusta a la realidad. La *legalidad del Reglamento* queda así fuertemente tocada por la doctrina del CdeE que pone en tela de juicio la exigencia de convalidación y la interpretación administrativa de qué estudios deben entenderse como reglados. Habrá que ver como se adecuan en adelante la doctrina administrativa y la aplicación práctica de la exención a estas novedades interpretativas, pero los contribuyentes tienen perfecto derecho a acogerse a los parámetros interpretativos que suministra el CdeE, tanto en materia de retenciones como a efectos de tributación individual. Se trata de una suerte de «soft law» tan en boga en el Derecho internacional.

Sorprende la relación de desconfianza del RIRPF con la exención de las becas de estudios, más todavía cuando el mismo Real Decreto 1074/2017, no tiene inconveniente en modificar el artículo 44, para excluir de las retribuciones en especie los estudios de empleados, financiados por empresas o entidades que comercialicen productos para los que resulte necesario disponer de adecuada formación por parte del trabajador. La importancia de esta norma en el sector sanitario y farmaceútico tiene una larga historia fiscal y un potencial de efectos secundarios bien conocidos que no es del caso tratar aquí. Visto lo cual, a lo que queremos llegar es a que se entiende todavía menos la resistencia a subsanar las ineficiencias de la reglamentación de las becas de estudios cuando se adoptan medidas de esta generosidad y tan discutibles.

V. La Sentencia del TS N.º 1850/2017, de 28 de noviembre de 2017

Tampoco toma nota el Real Decreto 1074/2017 de la Sentencia de referencia, que resume muy acertadamente *Bernardo Vidal* en el título de su contribución en Carta Tributaria, n.º 35, 2017: *El concepto de ausencia esporádica y la residencia fiscal de los becarios del ICEX*. En realidad son cinco Sentencias del TS de la misma fecha y con el mismo contenido, por lo que centramos nuestro estudio en la de referencia.

Los becarios del ICEX reciben becas del Instituto, mediante contratos de prestación de servicios en una Oficina Económica y Comercial de España en el exterior. Por tanto, el problema no es de aplicación del artículo 7, j, —no hay exención en este caso— sino sobre los artículos 8.1.a) y 9.1.a) de la LIRPF. No obstante, la posible aplicación de la doctrina que se sienta en el caso de las becas de estudios nos resulta evidente, porque el TS fija la siguiente interpretación de los preceptos legales y reglamentarios concernidos:

- «La permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios, no puede considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, a fin de determinar la permanencia en España por tiempo superior a 183 días durante el año natural y, con ello, su residencia habitual en España».
- «El concepto de *ausencias esporádicas* debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del

contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida».

De aquí la irrelevancia de pronunciarse sobre la necesidad de acreditación de la residencia fiscal en otros países pues lo que queda claro probatoriamente es la inexistencia de residencia fiscal en España.

La traslación de esta doctrina a las becas de estudio en el extranjero excluidas de la exención por los criterios interpretativos apuntados, es automática, y consiguientemente la sujeción del becario al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) en lugar de al IRPF, opción ya considerada por las consultas de la DGT y que puede desembocar en la no sujeción del importe de las becas.

Así, la Consulta DGT V 1891-17 señala lo siguiente:

«(…)

2.º En el supuesto de que las becas constituyan una renta sujeta al Impuesto sobre la Renta de No Residentes:

Si, con ocasión de su traslado a otro Estado, las personas a las que se refiere la consulta llegaran a ser no residentes fiscales en España, de conformidad con el artículo 5 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes... estas personas serán contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y les será de aplicación lo dispuesto en el TRLIRNR.

El TRLIRNR somete a tributación únicamente las rentas de fuente española. El artículo 13.3 del TRLIRNR establece que para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en la LIRPF. En virtud de la misma, las becas no exentas han de considerarse como "rendimientos del trabajo", con independencia de que se concedan para cursar estudios, para realizar investigaciones, postdoctorales, etc., y de la entidad que satisfaga tales becas.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1.c del TRLIRNR, se consideran rentas obtenidas en territorio español, entre otras, los rendimientos del trabajo cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español. *De este modo, si las personas a las que se refiere la consulta son no residentes en España, no estarán sujetos a tributación en España salvo que su actividad se desarrolle en territorio español».*

Por tanto, si conjugamos la doctrina administrativa con la jurisprudencia del TS, obtenemos un importante paliativo para las becas de estudios en el

extranjero de cierta duración a las que se niega la exención del artículo 7.j) de la LIRPF, sin perjuicio de las obligaciones potenciales de los becarios en la Jurisdicción territorial de residencia y de la consideración de los Convenios para evitar la doble imposición que pudieran estar en vigor.

VI. Conclusiones

En este punto procede volver al Dictamen del CdeE tan ampliamente seguido en este trabajo, para recoger sus afirmaciones sobre la necesidad de que se «... dote de mayor seguridad jurídica este ámbito» y de que: «... El tratamiento tributario de las becas en ningún caso debe ir en contra de la finalidad de fomento que estas tienen...».

Tampoco es tan difícil el ajuste. Bastaría con incorporar al RIRPF las motivadas observaciones del CdeE, para subsanar las rigideces de la interpretación administrativa al amparo de un mal entendimiento del principio de legalidad, y restablecer los principios de justicia e igualdad en la interpretación de unas normas, por otra parte desfasadas, según hemos explicado, por la evolución de la normativa conexa y la realidad de la situación internacional de los estudios superiores o avanzados. Nadie ha puesto en tela de juicio, que sepamos, la capacidad reglamentaria de realizar este ajuste, que encuentra respaldo legal en lo dispuesto en el artículo 3 del Código Civil (art. 12.1, de la Ley General Tributaria).

Con ello se conseguiría, en primer lugar, superar el pie forzado que supone el término «reglados» como punto de referencia; en segundo lugar, se evitaría la discriminación o el abandono de estudios superiores o avanzados de calidad, que se realizan en el extranjero, que interesan evidentemente a la economía nacional y a la evolución tecnológica e industrial del país y, finalmente, no se perjudicaría al estudiante que no tiene porque soportar los costes psicológicos y económicos derivados de la situación actual, como consecuencia de comprobaciones administrativas *a posteriori*.

La racionalización de la aplicación de la exención estimularía además la iniciativa privada de patrocinio en este ámbito que, en algún caso, se ha frenado como consecuencia de las incertidumbres en la aplicación de la exención. Pero es que, además, atraería más fondos privados que ampliarían los ya existentes. O sea, lo que hace falta en tiempos de limitaciones en los gastos públicos.

Entonces, ¿Por qué costará tanto, a veces, resolver pequeños problemas poco costosos, pero de tan gran importancia cualitativa para muchas personas, Instituciones y los mismos intereses generales?



Las delegaciones de fundaciones extranjeras como «sujetos» del régimen fiscal especial de las entidades sin fin de lucro¹

Manuel J. Caamaño Ríal

T.A.G., rama jurídica. Abogado

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. 1. *La equiparación a las fundaciones españolas.* A) Ideas previas y antecedentes. B) La delegación como pieza clave del disfrute por las fundaciones extranjeras del régimen especial de las entidades sin fin de lucro. C) La intensidad de la presencia de la fundación extranjera en España y su sometimiento a la ley española como condicionantes de su régimen sustantivo y fiscal.—II. LAS DELEGACIONES DE FUNDACIONES EXTRANJERAS. 1. *El concepto de «delegación».* A) La delegación como «prolongación» de la fundación extranjera, carente de personalidad jurídica independiente. B) La delegación como unidad organizativa autónoma. C) La contemplación unitaria de las actividades de la fundación extranjera en España. D) El ejercicio de actividades en territorio español mediante representante o apoderado. 2. *El régimen jurídico aplicable a las delegaciones.*—III. LAS FUNDACIONES EXTRANJERAS Y EL REGISTRO DE FUNDACIONES. 1. *La referencia al «Registro de Fundaciones».* 2. *La inscripción como característica delimitativa de las fundaciones extranjeras destinatarias del régimen fiscal especial.* 3. *Los requisitos para el acceso de las fundaciones extranjeras al Registro de Fundaciones.* A) La acreditación de su válida constitución con arreglo a su ley personal. B) La persecución de fines de interés general y su realización en o desde España.—IV. LA DELEGACIÓN COMO «SUJETO» DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO. 1. *Delegación y establecimiento permanente.* A) Planteamiento. B) La trascendencia del establecimiento permanente en la tributación de las entidades no residentes, en general. C) El concepto de establecimiento permanente. a) El concepto de establecimiento permanente en los Convenios de Doble Imposición (el MCOCDE). b) El concepto de establecimiento permanente en el IRNR y los problemas de encaje de la «delegación» en dicho concepto. c) La contemplación separada de los distintos establecimientos permanentes. 2. *La delegación como «sujeto» del régimen especial de las entidades sin fin de lucro: tributación en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes versus tributación en el Impuesto sobre Sociedades.* A) Fundaciones extranjeras sin delegación, ni establecimiento permanente en España. B) Fundaciones con establecimiento permanente, no inscritas. C) Delegaciones de fundaciones extranjeras no acogidas al régimen de la Ley 49/2002.—V. CONCLUSIONES.

¹ El presente trabajo se ha realizado en mi condición de doctorando del programa de Doctorado en Derecho y Ciencias Sociales de la Facultad de Derecho de la UNED y refleja parte del trabajo de investigación de la tesis doctoral que elaboro bajo el título *Los sujetos del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro*.

I. Introducción

Las *delegaciones de fundaciones extranjeras* son la cuarta categoría de entidades que la Ley 49/2002 menciona como sujetos del régimen fiscal que en la misma se entroniza². A este respecto, hemos de comenzar señalando que, a pesar de la creciente internacionalización del altruismo, la atención que la doctrina patria ha dedicado al establecimiento de este tipo de entidades en nuestro suelo y, en general, al ejercicio de sus actividades en España resulta, sin embargo, abrumadoramente menor que la prodigada al mismo fenómeno cuando éste es protagonizado por otras organizaciones, como las sociedades, en las que, por obvios motivos de importancia en el tráfico económico, se ha centrado el interés de las distintas ramas jurídicas. En este sentido, si exceptuamos alguna monografía realizada desde la óptica del Derecho Internacional Privado³ y algún que otro artículo doctrinal, la literatura sobre la actividad transnacional de las fundaciones no puede, desde luego, calificarse de prolífica⁴.

² *Vid.* el artículo 2.d) de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. BOE núm. 307, de 24 de diciembre.

³ Así, la de GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, Edit. Eurolex, Madrid, 2003.

⁴ La misma carencia, en el ámbito del DIPr, señalaba GARDEÑES (*Las Fundaciones...*, *op. cit.*, p. 46-47). A este respecto, no obstante, al margen de la bibliografía anotada por dicho autor y de las referencias generales en los manuales de Derecho Internacional Privado [por todos, *vid.* «Personas Jurídicas y sociedades mercantiles», en CALVO CARAVACA, A. L. y CARRASCOSA GONZÁLEZ (dirs.), *Derecho Internacional Privado*, Vol. II, Edit. Comares, Granada, 2004, § 75, pp. 483-484] cabe citar, sin ánimo de ser exhaustivo, los trabajos de CAMPUZANO DÍAZ, B.: «Las fundaciones extranjeras en la nueva Ley sobre Fundaciones», *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 1745, 1995, pp. 3204-3225; TRINIDAD GARCÍA, M.^a, «Apuntes sobre el Registro de Fundaciones extranjeras», en AA.VV., *Derecho Registral Internacional. Homenaje a la memoria del profesor Rafael Arroyo Montero*. Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Iprolex, Madrid, 2003, pp. 109-126; PÉREZ MILLA, J.: «De las incertidumbres de la economía social autonómica en el tráfico externo», *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, n.^o 9, 2005, www.reei.org; y del propio GARDEÑES: «Problemática registral de las fundaciones extranjeras que ejerzan actividades en España», en AA.VV., *Derecho Registral Internacional*, *op. cit.*, pp. 68-93, y «Las fundaciones en el contexto internacional», en AA.VV., *Tratado de Fundaciones*, Vol. II, edit. Boch, Barcelona, 1.^a edición, marzo 2007, pp. 1141-1207. También cabe mencionar los trabajos de PIÑAR MAÑAS, J. L.: «Comentario al artículo 5», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Escuela Libre de Derecho-Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 40-44; GARCÍA ANDRADE, J.: *La Fundación: un estudio jurídico*, Colección Solidaridad 11, Fundación Once-Escuela Libre Editorial, Madrid, 1997, pp. 53-54 y 358; GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 20 de diciembre*, Thomsom-Aranzadi, Navarra, 2003, pp. 84-88; CUSCÓ, M. y CUNILLERA, M.: *Comentarios a la nueva Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 20 de diciembre*, DIJUSA, 2003, pp. 82-83; SANTOS MORÓN, M.^a J.: «La nacionalidad de las fundaciones. Actividad en España de las fundaciones extranjeras (art. 7)»,

Mayor escasez de estudios —aunque afortunadamente en aumento— se aprecia aún en el ámbito del Derecho Tributario, donde su tratamiento suele saldarse habitualmente con algún breve comentario a la luz de lo dispuesto en la Ley de Fundaciones, señalando que la posibilidad de que disfruten del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro viene abonada por su sometimiento al mismo régimen jurídico y a los mismos requisitos que las fundaciones españolas⁵; lo que, no por cierto, deja, sin embargo, de resultar

en AA.VV., *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, Fundación Once-Iustel, Madrid, 2005, pp. 181-1997; o LÓPEZ-NIETO Y MALLO, F.: *La Ordenación legal de las Fundaciones*, La Ley, Madrid, 2006, pp.135-136 y 154-156, todos ellos con referencias al tema, aunque con distinta intensidad y calado. Otra cosa, distinta de la actividad de las fundaciones extranjeras en España, son los estudios de Derecho comparado sobre las fundaciones y sobre el mecenazgo, a los que la atención deparada por los autores ha sido mayor. Sobre ello, *vid.* CABRA DE LUNA, M. A.: *El Tercer Sector y las Fundaciones de España hacia el nuevo milenio. Enfoque económico, sociológico y jurídico*. Colección Solidaridad 13, Fundación Once-Escuela Libre Editorial, Madrid, 1998, pp. 271-328, y el comentario bibliográfico que allí se realiza: pp. 1090-1093. Asimismo, se han de citar los trabajos de MONTERO SIMÓ, Marta, «La fiscalidad de las *Nonprofit Organizations* en EE.UU.: El disfrute del estatus de entidades exentas y la tributación de sus beneficios empresariales», *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. núm. 24/09; de ALLÍ TURRILLAS, Juan-Cruz: «Origen, crisis jurídica y cambios en cíernes en la regulación del sector no lucrativo de tipo “fundacional” en los EE.UU.», *Revista Española del Tercer Sector*, núm. 21/mayo-agosto 2012; y, también del mismo autor, *La fundación ¿Una casa sin dueño? (Gobierno, responsabilidad y control público de las fundaciones en Inglaterra, EE.UU., Alemania y Francia)*, Iustel-Fundación Alfonso Martín Escudero, Madrid, 2012; BLÁZQUEZ LIDOV, A. y PEÑALOSA ESTEBAN, I.: «El régimen fiscal del mecenazgo en el derecho comparado: Alemania, Reino Unido, Francia y Estados Unidos», *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, núm. 872, 2013 (ejemplar dedicado a Participación cívica y filantropía), pp. 29-44. Y, más recientemente, los estudios de Derecho comparado de LUCAS DURÁN, M.: «Francia»; GALLEGOS GARCÍA, R. y PEÑALOSA ESTEBAN, I.: «Reino Unido»; BLÁZQUEZ LIDOV, A.: «Comentario General» y «Estados Unidos»; y BÁEZ MORENO, A.: «Alemania», todos ellos contenidos en la obra colectiva *Fiscalidad del mecenazgo*, edit. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, pp. 235-317.

⁵ En este sentido, GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, CISS, Valencia, 2003, p. 51; PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo y del Mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, Civitas, Madrid, 2003, pp. 77-78; y MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Fundaciones y Mecenazgo. Análisis Jurídico-Tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, Aranzadi, Navarra, 1995, pp. 86-87 y 145-146, éste último, respecto de la anterior Ley de Fundaciones. No obstante, abordan, con mayor atención el tema, GUIJARRO ZUBIZARRETA, F. («Las fundaciones ante los convenios de doble imposición», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vól. XXXIV, núm. 173, septiembre-octubre 1984, pp. 1103-1108) y GOTA LOSADA, A. (*Tratado del Impuesto de Sociedades*, tomo III, Banco Exterior de España, Madrid, 1989, pp. 244-250), aunque ambos bajo la vigencia de la LIS-78 y con anterioridad a las Leyes de Fundaciones de 1994 y 2002. También han de mencionarse los trabajos de GIMÉNEZ-REINA, E. y ZURDO, J.: «Disposición adicional decimosexta», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, op. cit., pp. 662-675, específicamente dedicado a la tributación de las fundaciones extranjeras conforme a la citada Disposición

insuficiente para enfrentarnos con algunos problemas, comenzando por los que puede presentar la utilización por la propia Ley 49/2002 de términos como el de «delegación» o el de fundación «extranjera», ajenos, en principio, al ámbito fiscal a que dicha Ley pertenece⁶; máxime, si se tiene en cuenta que su sujeción tributaria no se produce, *prima facie*, a los mismos conceptos impositivos que las fundaciones españolas: adviértase que las fundaciones extranjeras, entendidas como entidades no residentes, no se someten al Impuesto sobre Sociedades (IS), sino al Impuesto sobre la Renta de los no residentes (IRNR). Algo, como veremos, que aparentemente habría olvidado el legislador de la Ley 49/2002, que omite toda referencia a dicho último

adicional de la Ley 30/1994, y de GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1995, pp.107-109, que dedica un apartado a comentar el régimen de las entidades sujetas por obligación real, igualmente en relación a la Ley 30/1994. Ya respecto de la vigente Ley 49/2002, cabe citar el de MARCO SERRANO, L. M.: «El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *Rev. Estudios Financieros*, núm. 250, 2004, pp. 8-9, que, aunque prácticamente de pasada, realiza alguna interesante observación; y, muy especialmente, los de FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: «Aspectos internacionales de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *Nueva Fiscalidad*, núm. 9-2006, octubre 2006, pp. 9-69, y los de LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», en MUÑOZ MACHADO, S.; CRUZ AMORÓS, M., y DE LORENZO GARCÍA, R. (dirs.), *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, Fundación Once-Iustel, Madrid, 2005, pp. 1185-1240; «Mecenazgo europeo sin fronteras», *Crónica Tributaria: boletín de actualidad* núm. 3/2014, pp. 23-28; «Incentivos fiscales sin fronteras para fundaciones y donantes europeos», *Crónica Tributaria* núm. 153/2014, pp. 221-259; «Una fiscalidad para las fundaciones y el mecenazgo en Europa», en MUÑOZ MACHADO, S., y PIÑAR MAÑAS, J. L. (dirs.), *Anuario de Derecho de Fundaciones 2013*, Iustel, Madrid, 2014, pp. 227-262; y, más recientemente, «Fiscalidad Internacional y entidades no lucrativas», en CABRA DE LUNA, M. A. (dir.), *La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo. Estudios en homenaje a Miguel Cruz Amorós*, CERMI, Madrid, 2017, pp. 279-303. Asimismo, se han de mencionar los de SANZ GADEA, E.: «Principio de no discriminación en la Unión Europea y operaciones no lucrativas», en CABRA DE LUNA, M. A. (dir.), *La dimensión social de la fiscalidad...*, op. cit., pp. 449-475, y CÍVICO MALDONADO, J. A. y ABAD GURUMETA, S.: «La fiscalidad de las actividades sin ánimo de lucro con componente internacional», en AA.VV., *Fiscalidad del mecenazgo*, edit. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, pp. 75-95. La lista, no obstante, no pretende ser exhaustiva.

⁶ Como ya apuntara GARCÍA LUIS en relación a la Ley 30/1994, en puridad, hablar de fundaciones «extranjeras» constituye una incorrección, «pues dentro del régimen de tributación del Impuesto sobre Sociedades, no importa la nacionalidad sino su residencia». En este sentido, proseguiría dicho autor, «la fundación “extranjera”, será aquélla que no se encuentre en ninguna de las situaciones contempladas en el artículo 9 de la LIS [hoy, art. 8.1 LIS-2014] y que atribuyen la condición de entidad residente» (cfr. GARCÍA LUIS, T. *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, op. cit., p. 107). No obstante, será necesario prestar especial atención a la utilización de dichos conceptos por el Legislador, porque van a tener una importancia decisiva en orden a identificar con exactitud el tipo de entidades y situaciones que van a merecer el tratamiento ventajoso que dispensa el régimen fiscal de la Ley 49/2002.

Impuesto⁷. Y digo «aparentemente», porque la contemplación de las delegaciones como uno de los «sujetos» del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro exige la reflexión de si verdaderamente se trató de un olvido, superable hermenéuticamente, como han entendido algunos autores⁸, o si, por el contrario, no constituye omisión alguna y lo que ocurre, más bien, no es sino la natural consecuencia de haberse culminado la «personalización» fiscal de la delegación y su plena equiparación a las fundaciones españolas, hasta llevarla —más allá del concepto de establecimiento permanente— al extremo de ser tenida por una entidad residente sujeta al IS.

Es oportuno señalar que esa es también la propuesta que, con carácter general para cualesquiera establecimientos permanentes, ha sido recientemente defendida, desde una perspectiva de *lege ferenda*, por algunos autores⁹. No obstante, en relación a este aspecto, el análisis que aquí se ofrece se sitúa en un escenario distinto: se trata de verificar, de *lege lata*, hasta qué punto se ha dado ya ese paso en el caso concreto de las delegaciones de fundaciones extranjeras, aunque los operadores jurídicos no hayan sido plenamente conscientes o se hayan decantado por otra solución, tal vez, más cómoda, pero no necesariamente la menos perturbadora.

En efecto, la deficiente regulación de la fiscalidad de las delegaciones de fundaciones extranjeras nos enfrentará a dos lecturas contrapuestas de su régimen tributario:

—Por un lado, estimar que se encuentran sujetas al IRNR; tesis por la que se inclina mayoritariamente la doctrina, pero cuya admisibilidad, pese a la primera apariencia, no se revelará tan sencilla, obligando a una ensortijada

⁷ Salvo en relación al mecenazgo (*vid.* los arts. 21, 23.1, 25, 26 y 27 de la Ley 49/2002).

⁸ Por todos, MARCO SERRANO, L. M.: «El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *op. cit.*, p. 9, y LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», en *Commentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, *op. cit.*, pp. 1191-1192.

⁹ Me estoy refiriendo a CUBERO TRUYO, A.: «Aplicabilidad de criterios característicos de la imposición directa a la regulación futura de los establecimientos permanentes y mejoras técnicas en su regulación actual», en LUCAS DURÁN, M. y DEL BLANCO GARCÍA, Á. (dirs.) y GARCÍA MARTÍNEZ, Á. (coord.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. 3/2018, en especial, pp. 264-267. Anteriormente ya lo había defendido en *Principios de la Imposición sobre la Renta de los No Residentes*. Tesis doctoral, Universidad de Sevilla, Departamento de Derecho Financiero y Tributario, 1994, *passim*. [Accesible en <http://hdl.handle.net/11441/23998>]; y en «Un nuevo enfoque legislativo para la obligación real de contribuir», *Boletín Aranzadi Fiscal*, núm. 3/1998 (BIB 1998\1636).

exégesis del TRLIRNR¹⁰, del TRLIS-04¹¹ (hoy ya, de la LIS-2014¹²) y de la propia Ley 49/2002, a la que se ha de añadir la necesidad de encajar el concepto de delegación en la noción de establecimiento permanente, para superar con todo ello el sinsentido de que no se establezca ningún beneficio sobre las rentas que obtengan en España, a pesar de su calificación como entidades sin fin de lucro¹³; y,

—Por otro, considerar, en cambio, a dichas delegaciones como entidades sujetas al IS, lo que no resulta tampoco de menor dificultad, dada su carencia de personalidad jurídica, aunque puede encontrar apoyo, no obstante, en

¹⁰ Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo. BOE núm. 62, de 12/03/2004.

¹¹ Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo. BOE núm. 61, de 11/03/2004.

¹² Ley 27/2014, de 27 Nov., del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 288, de 28/11/2014.

¹³ Que es la conclusión a que conduce, como se ha dicho, la flagrante omisión en la Ley 49/2002 de toda referencia al IRNR cuando establece el régimen tributario de las entidades sin fin de lucro. A colmar esa «laguna» se dirigiría, precisamente, uno de los preceptos de la Proposición de Ley núm. 122/000160, de modificación de la Ley 49/2002, presentada por el Grupo Parlamentario catalán en el Congreso (CiU), *vid.* BOCG, X Legislatura, serie B, núm. 183-1, de 23 de mayo de 2014), en cuyo artículo tercero se proponía una nueva redacción del artículo 5 de la citada Ley para incorporar un nuevo apartado con el siguiente tenor:

«2. En el caso al que se refiere la letra d) del artículo 2 de esta ley [a saber, el relativo a las delegaciones de fundaciones extranjeras], *las exenciones que se establecen en los artículos siguientes, serán de aplicación respecto al Impuesto sobre la Renta de no Residentes*».

Dicha iniciativa, sin embargo, decaería con la disolución de la Cámara (*vid.* el acuerdo de la Mesa de la Diputación Permanente, en su reunión del día 28 de octubre de 2015, mediante el que se dispondría la publicación, entre otras, de la relación de iniciativas ya calificadas que se hallaban en tramitación en el momento de la disolución y que caducaron como consecuencia de ésta: BOCG. Congreso de los Diputados, Serie D, núm. 758, de 20 de noviembre de 2015, p. 10).

En el mismo sentido, debe anotarse la «Proposición de Ley de modificación del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias», presentada por el Grupo Parlamentario Popular el pasado 27 de febrero de 2018 (*vid.* BOCG, Congreso de los Diputados, XII Legislatura, serie B, núm. 225-1, de 9 de marzo de 2018, Proposición de Ley núm. 122/000196), en la que, al margen de lo que cabría considerar su objetivo principal —a saber, la modificación del IIVTNU, tras la STC núm. 59/2017, de 11 de mayo—, se dirige, apelando de forma vaga y somera a la necesidad de «adaptar la normativa interna al ordenamiento comunitario», a proponer la modificación de los artículos 2 y 5 de la Ley 49/2002, así como de la rúbrica del Capítulo II de su Título II, entre otros, con el inconfesado designio de salvar la incoherencia a que nos referimos en el texto, decantándose, entre las distintas opciones, por dar entrada al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

determinada lectura, antes, del artículo 9.2 y de la DF 1.^a del TRLIS-04 y, hoy ya, del artículo 9.2 y de la DF 2.^a de la LIS-2014, en relación con el título II de la Ley 49/2002.

Finalmente, convendrá advertir que no se abordará aquí el examen de estas entidades desde la perspectiva del Derecho comunitario. A pesar de su atractivo tras las polémicas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)¹⁴, el tema merece, por sí solo, un examen específico de cierta amplitud, que, siquiera sea por razón de espacio, no puede ser abarcado en este trabajo. No obstante, al respecto pueden verse, entre otros, los ya citados de LÓPEZ RIBAS y SANZ GADEA.

1. *La equiparación a las fundaciones españolas*

A) *Ideas previas y antecedentes*

Contrariamente que en el caso de las delegaciones de *asociaciones extranjeras*, que no se contemplan como posibles destinatarias del régimen fiscal que nos ocupa¹⁵, la Ley 49/2002, como he señalado, menciona expresamente en

¹⁴ Especialmente, de las sentencias de 14 de septiembre de 2006, *Centro di Musicología Walter Stauffer vs. Finanzamt München für Körperschaften*, as. C-386/04, y de 27 de enero de 2009, *Hein Persche vs. Finanzamt Lüdenscheid*, as. C-318/07, pero también, entre otras, de la de 10 de febrero de 2011, *Missionswerk Werner Heukelbach eV vs. État belge*, as. C-25/10; la de 16 de junio de 2011, *Comisión vs. República de Austria*, as. C-10/10; la de 16 de julio de 2015, *Comisión Europea contra República Francesa*, as. C-485/14; o la de 17 de septiembre de 2015, *FE. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, as. C-589/13.

¹⁵ El artículo 9.3 de la LODA (Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación. BOE núm. 73, de 26 de marzo) establece que: «Sin perjuicio de lo que disponga el ordenamiento comunitario, las asociaciones extranjeras para poder ejercer actividades en España, de forma estable o duradera, deberán establecer una *delegación* en territorio español», lo que, en principio, no parece muy alejado de lo dispuesto para las fundaciones extranjeras en el artículo 7.1 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. Ahora bien, recuérdese que las asociaciones, pese a que son entidades carentes de finalidad lucrativa, no han de perseguir *necesariamente* fines de interés general, a diferencia de las fundaciones, en las que resulta inexcusable (art. 34 CE). En este sentido, la Ley 49/2002 no considera como ESFL a otras asociaciones que a las de *utilidad pública*, que, distintamente, sí tienen como requisito esencial la persecución de fines de interés general y quedan sujetas al control y supervisión de los órganos competentes de la Administración. Y aquí puede encontrarse la causa de que las *delegaciones de asociaciones extranjeras* no se contemplen entre las destinatarias de este régimen fiscal. Nuestro Ordenamiento parte de la premisa de que sólo las entidades que tengan su domicilio en España y se sometan a la ley española se encuentran en condiciones de satisfacer los requisitos necesarios para hacerse merecedoras de la calificación de utilidad pública. En este sentido, como dije, la Ley 49/2002 se pliega enteramente a la consideración que las entidades sin fin de lucro reciben en la normativa reguladora de su respectivo régimen sustantivo y desde el momento en que la LODA no contempla que dichos

su artículo 2 d), entre las entidades susceptibles de ser calificadas como ESFL, a «*las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones*». Pero, como en otros tantos aspectos, su incorporación al elenco de entidades que pueden disfrutar de un estatuto fiscal privilegiado no constituye verdaderamente una novedad: la Ley 30/1994¹⁶ se referiría igualmente a ellas, por un lado, en su artículo 5, al regular el régimen «*sustantivo*» de las fundaciones¹⁷, y, por otro, en el terreno propiamente fiscal, en su Disposición adicional decimosexta, en la que se reconocía la posibilidad de que disfrutaran del régimen especial de las entidades sin fin de lucro respecto de las actividades de sus delegaciones en España¹⁸.

establecimientos secundarios puedan ser objeto de tal calificación (que, por otra parte, arrastra aún ciertos resabios de discrecionalidad en su otorgamiento, fruto de su tradicional concepción como medida de fomento de organizaciones que coadyuvan al cumplimiento de fines encuadrados en la competencia de la Administración), la Ley 49/2002 —que, a la postre, no es sino un instrumento al servicio de los fines extrafiscales que pretenden promoverse— no las contemplará tampoco como sujetos del régimen fiscal que establece. Conviene apostillar que esa diversidad de tratamiento no puede considerarse, sin embargo, discriminatoria ni desde el punto de vista de nuestro Derecho doméstico ni desde el punto de vista del Derecho internacional financiero. Recordemos que las cláusulas de no discriminación habitualmente contenidas en los CDIs suscritos por España siguiendo el MCOCDE no imponen a los Estados contratantes la obligación de conceder a las instituciones privadas sin fin de lucro del otro Estado los mismos beneficios que tenga reconocidos a favor de las suyas (por todas, véase la contestación de la DGT a la consulta V1942-15, de 19/06/2015). La situación es distinta, sin embargo, cuando nos encontramos ante asociaciones de otros países de la Unión Europea que pretendan ejercer las libertades económicas, pero tal análisis, como se ha dicho, escapa de los límites del presente trabajo.

¹⁶ Ley 30/1994, de 24 noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. BOE núm. 282, de 25/11/1994. Ya derogada.

¹⁷ En el aspecto sustantivo, la contemplación de las fundaciones extranjeras por la Ley 30/1994 sí pudo considerarse un cambio respecto del panorama legislativo anterior, pues, hasta entonces, nuestro Derecho de fundaciones, con la notable excepción del Reglamento de Fundaciones Culturales Privadas de 1972 (exclusivamente ceñido a las de carácter cultural o docente), no hacía referencia expresa a las mismas, como han recordado, entre otros, GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, Edit. Eurolex, Madrid, 2003, p. 168-169; y TRINIDAD GARCÍA, M.ª LUISA: «Apuntes sobre el Registro de Fundaciones Extranjeras», en AA.VV., *Derecho Registral Internacional...*, *op. cit.*, p. 111.

¹⁸ Como se indicaba en la nota precedente, ya con anterioridad a la Ley 30/1994, el Reglamento de Fundaciones Culturales Privadas de 1972 (en adelante, RFCP-1972) establecía en su artículo 57 que:

«Las Fundaciones culturales extranjeras que ejerzan en España actividades propias de su objeto gozarán respecto de éstas de los beneficios aplicables a las españolas siempre que se ajusten a lo siguiente:

1. Establecimiento de una delegación dentro del territorio español.
2. Cumplimiento de todos los requisitos de fondo establecidos por este Reglamento y específicamente los de sus artículos 1, 19 y 28.
3. Inscripción en el Registro de Fundaciones culturales privadas».

No obstante a lo anterior, sería erróneo pensar que la fiscalidad de las fundaciones extranjeras ha sido un tema pacífico. En este sentido conviene hacer mención de que, hasta la Ley 30/1994, la tónica dominante era considerar que las fundaciones extranjeras no resultaban fiscalmente equiparables a las españolas, destacándose su sujeción al Impuesto sobre Sociedades *sin poderse beneficiar de la exención establecida en el art. 5.2 e) de la LIS-78*¹⁹ a favor de los «establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones (...) declarados benéficos o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado»²⁰.

En efecto, aunque no faltaron voces autorizadas que abogaron por una interpretación más flexible²¹, para la Administración Tributaria y para un

Al precepto transscrito ha de añadirse lo dispuesto en el artículo 58 del mismo Reglamento, que, en idéntico sentido, sujetaba a dichas fundaciones extranjeras a iguales requisitos que las fundaciones patrias respecto del ejercicio de sus actividades en España, la obligación de elaborar una Memoria anual explicativa y el control del Protectorado «*en la misma forma que las Fundaciones culturales privadas de nacionalidad española*».

Como tendremos ocasión de comprobar, estas exigencias no eran muy diferentes de las que, ya con carácter general y no sólo respecto de las culturales, establecería más tarde la Ley 30/1994 y, hoy, la Ley 50/2002, en la que firmemente se apoyará la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fin de Lucro para el reconocimiento de su paridad fiscal con las fundaciones españolas. No obstante, debemos recordar con SANZ GADEA que, *in illo tempore*, el Texto Refundido de la entonces denominada Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas de 1967 no las calificaba aún como sujetos pasivos, condición que no «ganaron» hasta la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades (LIS-78). Cfr. SANZ GADEA, E.: «Principio de no discriminación en la Unión Europea y operaciones no lucrativas», *op. cit.*, p. 450.

¹⁹ Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 312, de 30/12/1978.

²⁰ Así, lo recordaría MARTÍNEZ LAFUENTE, al señalar que: «*La asimilación de régimen tributario [entre fundaciones patrias y foráneas] no era la que se desprendía de la normativa hasta ahora vigente*» (en referencia a la inmediatamente anterior a la Ley 30/1994), citando a ese respecto una consulta de la DGT de 25 de junio de 1992 en la que, en relación a un legado en favor de una fundación extranjera, el citado Centro Directivo concluía que «la adquisición por la misma por título de herencia de bienes y derechos situados en España *debe tributar como corresponda en el Impuesto sobre Sociedades*» (*vid. MARTÍNEZ LAFUENTE, Fundaciones y Mecenazgo..., op. cit.*, p. 86, nota 125). Para la inteligencia de dicha cita, debemos recordar por nuestra parte: 1.) que hasta la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (LIRNR), las entidades *no residentes* en España tributaban en el Impuesto sobre Sociedades por la denominada modalidad de sujeción por «*obligación real*»; y, 2.) que conforme a la DF 4.^a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD, los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito por las entidades a que se refería el artículo 5.^º de la LIS-78 estaban exentos en el Impuesto sobre Sociedades. Lo que nos lleva a que las fundaciones extranjeras, según el criterio que subyace en la consulta, no se consideraban como una de las entidades a que se refería dicho artículo 5.^º; criterio que, como veremos, aparece confirmado en las consultas y doctrina a que seguidamente se hará referencia.

²¹ En este sentido se manifestaría GUIJARRO ZUBIZARRETA. «Dicho artículo —diría este autor en referencia al citado art. 5.2 e) LIS/78— podría así entenderse aplicable a institucio-

importante sector de la doctrina dicha exención solamente afectaba a los sujetos *por obligación personal*, es decir, a los residentes en España²².

Por mi parte, sin ánimo de entrar en una polémica ya periclitada, considero que la exención había de resultar aplicable tanto a las fundaciones sujetas al Impuesto por *obligación personal*, como a las fundaciones extranjeras, sujetas por *obligación real*, sin que la falta de una mención expresa a las entidades no residentes o la distinta modalidad de sujeción al Impuesto, fuesen argumentos suficientes para negarles su disfrute, desde el momento en que el precepto tampoco constreñía expresamente la exención a los sujetos pasivos por *obligación personal*. Ahora bien, dicho esto, se imponía diferenciar entre aquellas fundaciones no residentes que hubieran sido reconocidas como benéficas por las autoridades españolas competentes, rindiendo cuentas de su actuación ante las mismas²³ (a las que entiendo que resultaba perfectamente aplicable dicha exención), y aquellas otras que, sin llenar dichos requisitos, obtuviesen rendimientos de fuente española sin estar amparadas por un Convenio de Doble Imposición (CDI)²⁴, respecto de las cuales se había de reconocer que las diversas consideraciones sobre la conveniencia de remover los

nes, fundaciones, etc., *con independencia de su nacionalidad y residencia*, en cuanto obtengan fondos destinados a los fines que le son propios y conste suficientemente a las autoridades españolas el carácter benéfico o de utilidad pública de la institución», añadiendo: «En caso contrario resultaría que tal exención sólo se aplica a los sujetos pasivos por obligación personal y no acoge, en cambio, a los sujetos pasivos por obligación real, a pesar de estar unos y otros sometidos al mismo impuesto». Cfr. GUIJARRO ZUBIZARRETA, F.: «Las Fundaciones ante los Convenios de Doble Imposición», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol. XXXIV, n.º 173, septiembre-octubre 1984, p. 1105. La cursiva es mía.

²² De este criterio era GOTA LOSADA, quien, tras recordar su sujeción al IS conforme a lo dispuesto en el artículo 7.º de la LIS-78 y el artículo 19 de su Reglamento, afirmaba sin paliativos que: «Las fundaciones extranjeras no tienen derecho a las exenciones previstas en la letra e), apartado 2, del artículo 5.º de la Ley 61/1978», añadiendo en ese sentido que «[l]a Dirección General de Tributos ha contestado con carácter vinculante una consulta sobre esta cuestión, manteniendo la siguiente tesis: “La exención del art. 5.º.2, e), solamente es aplicable a los sujetos pasivos por obligación personal, o sea, a los residentes en España, sin que pueda admitirse la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de la exenciones”». De la misma opinión, BUIREU GUARRO (*Impuesto sobre Sociedades. Legislación tributaria comentada*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1981, p. 60, según recuerda GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, *op. cit.*, pp. 106-109); y E. GIMÉNEZ REYNA y J. ZURDO («Comentario a la Disposición Adicional Decimosexta», *op. cit.*, pp. 668-669), para quienes dicha doctrina seguía siendo válida después de la Ley 30/1994.

²³ Éste sería el caso de las fundaciones culturales privadas extranjeras que establecieran una delegación en territorio español y cumplieran las prescripciones del RFCP-1972, a que anteriormente me he referido.

²⁴ Pues si lo estaban, había de estarse a los términos de éste: artículos 2 LIS-78 y 2.2, 3, 307 y 342 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por RD 2631/1982, de 15 de octubre. BOE núm. 252, de 21/10/1982 (en adelante, RIS-82).

obstáculos al altruismo internacional, la existencia de controles equiparables en sus países de residencia o la necesidad de dispensar un trato igualitario a fundaciones residentes y no residentes, carecían de la virtud necesaria para que pudieran ser consideradas exentas, conforme a una interpretación riguerosa de la normativa fiscal entonces vigente²⁵.

En puridad, los problemas habían sido planteados no ya por cuanto interesaba a la tributación de las fundaciones no residentes, sino especialmente por la repercusión que la inaplicabilidad de la exención tenía respecto de terceros residentes cuando éstos eran, a su vez, entidades sin fin de lucro con las que la fundación extranjera hubiere suscrito un convenio de investigación o de docencia en el marco de sus respectivos fines de interés general²⁶.

No obstante, fuera de las soluciones que de *iure condendo* sugeriría GOTA²⁷, lo cierto es que la aplicabilidad de la citada exención a las fundaciones extranjeras *por el hecho de que cumplieran fines de interés general y ostentaran dicha calificación en su país de residencia* resultaba difícil de admitir, pues, dados los términos de la LIS-78 y su Reglamento, era, en todo caso, inexcusable que cumplieran los requisitos establecidos para su disfrute (a saber, que estuvieran calificadas como benéficas por los órganos competentes del Estado, que los cargos de patronos fueran gratuitos y que rindieran cuentas al órgano de

²⁵ En este sentido, se pronunciaban E. GIMÉNEZ REYNA y J. ZURDO, para quienes dichos argumentos se formulaban más de *lege ferenda* que con un fundamento legal preciso, advirtiendo, por otra parte, sobre la no extensión del principio de no discriminación a diferencias de trato, en el caso de situaciones amparadas por un CDI, en referencia a los Comentarios al artículo 24.1 del Modelo de Convenio de la OCDE (particularmente hoy, los Comentarios 11, 13 y 47 de la vigente versión del MCOCDE). *Vid.* E. GIMÉNEZ REYNA y J. ZURDO, «Comentario a la Disposición Adicional Decimosexta», *op. cit.*, pp. 668-669.

²⁶ La cuestión sería puesta de relieve por GUIJARRO ZUBIZARRETA en su anteriormente citado trabajo: «Las Fundaciones ante los Convenios de Doble Imposición», pp. 1104 y ss.

²⁷ Para el citado autor, la exoneración de los rendimientos que dichas fundaciones pudieran obtener en España sólo resultaba factible, bien por la vía del entonces artículo 22 de la Ley General Tributaria de 1963, acordando su no sujeción, previa *reciprocidad internacional*, bien mediante la celebración de *Convenios y Acuerdos Internacionales* que contemplaran las peculiaridades de este tipo de sujetos; sin perjuicio de anotar sus dificultades —como la práctica ha evidenciado—, dadas las diferencias legislativas, políticas e ideológicas entre los distintos países, el diferente coste fiscal de la concesión de dichos beneficios, y la transferencia impositiva de un Estado a otro que la aplicación de medidas de igualdad de trato y de no discriminación entre fundaciones residentes y no residentes podía representar en contextos fiscales poco homogéneos (cfr. GOTA LOSADA, *Tratado del Impuesto de Sociedades*, tomo III, *op. cit.*, pp. 246-250). Una visión actualizada en LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del Régimen fiscal de las Entidades sin fin de lucro y del Patrocinio», *op. cit.*, pp. 1185-1241; y, más recientemente, en «Fiscalidad Internacional y entidades no lucrativas», en CABRA DE LUNA, M. A. (dir.), *La dimensión social de la fiscalidad...*, *op. cit.*, pp. 279 y ss.

protectorado correspondiente²⁸), sin que la calificación y el control por las autoridades españolas fueran sustituibles por una vaga constancia del destino de los fondos²⁹ ni por la consideración de benéficas o de utilidad pública que pudieran tener reconocida en su país de origen³⁰, sobre todo, si se repara en las diferencias que distancian las regulaciones de los distintos Estados (desde la naturaleza de los fines a que pueden vincularse los bienes del fundador, a la necesidad o no de atribuir personalidad jurídica a dicho patrimonio, pasando por los requisitos para su constitución, los límites a sus actividades, o el mayor o menor grado de intervención estatal).

En definitiva, y esto es lo que nos interesa destacar, aun en la hipótesis de admitir la aplicabilidad de la citada exención a las fundaciones extranjeras, prescindiendo de su diferente modalidad de sujeción al Impuesto, había de concluirse, en todo caso, que *su calificación con arreglo a nuestro Derecho y su sometimiento a la normativa española y al control del Protectorado*, en lo que concierne al ejercicio de sus actividades en España, constituyan *condiciones básicas para su equiparación con las fundaciones patrias*; lo que, como veremos, tendrá una clara continuación en la normativa en vigor, sin perjuicio, como vengo anotando, de la eventual incidencia del Derecho comunitario.

B) *La delegación como pieza clave del disfrute por las fundaciones extranjeras del régimen especial de las entidades sin fin de lucro*

A diferencia de la normativa tributaria anterior, la Ley 30/1994 contemplaría expresamente a las fundaciones extranjeras como potenciales beneficiarias del nuevo régimen fiscal que inauguraba, pero, como ya se dijo, no de modo generalizado, sino atendiendo a que mantuviesen en España una dele-

²⁸ *Vid. artículo 5.2, e) LIS-78 y artículos 30.1.e), 31 y 355 del RIS-82.*

²⁹ Digo «vaga», porque la constancia que inexorablemente reclamaba la citada normativa fiscal era la rendición de cuentas ante el Protectorado español, sin perjuicio, además, del control que pudiera ejercer la propia Administración Tributaria. En este sentido, el artículo 31 del RIS-82 establecía que «los requisitos señalados en la letra e) del artículo anterior deberán ser cumplidos íntegramente *ejercicio a ejercicio* por las Entidades en ella mencionadas, como condición indispensable para el disfrute de la exención», disponiéndose en el artículo 355.3 del mismo Reglamento, que debían acreditar su observancia presentando ante la Administración Tributaria «*certificación expresa de su cumplimiento y copia certificada de las cuentas presentadas al órgano de protectorado*».

³⁰ Así se pronunciaría la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta vinculante núm. 11 de las contenidas en la Orden de 17 de junio de 1981 (BOE núm. 171, de 18 de julio) en la que, en relación a una fundación estadounidense exenta de impuestos en su país, concluía que «*la exención del art. 5.2.e) de la Ley 61/1978, es solamente aplicable a aquellas instituciones que, con los requisitos que se indican, figuren oficialmente reconocidas como benéficas o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado*».

gación a través de la cual se canalizara su actividad en nuestro país³¹. Análoga solución adoptará también la Ley 49/2002.

En efecto, si bien la técnica utilizada en una y otra Ley es distinta (es muy importante subrayar que en la Ley 30/1994 se decía que eran las «*fundaciones extranjeras*» las que podían disfrutar de dicho régimen, aunque exclusivamente respecto de las actividades de sus delegaciones en España, mientras que en la Ley 49/2002 son directamente dichas «*delegaciones*» las que se citan como «*sujetos*» del régimen fiscal³²), lo cierto es que la finalidad pretendida en ambas Leyes es la misma: circunscribir los beneficios del régimen privilegiando únicamente a aquellas fundaciones foráneas que, *mereciendo la consideración de tales conforme a nuestro Derecho*, ejerzan sus actividades en España *de forma estable*, sometiéndose a *los mismos controles y requisitos que los exigidos a las fundaciones españolas*³³, todo ello, siempre en relación a las actividades que tengan como base nuestro país³⁴. En este sentido, la delegación se erigirá en la pieza clave.

³¹ En este sentido, el artículo 5 de la citada Ley dispondría que: «Las fundaciones extranjeras que ejerzan actividades en España deberán establecer una delegación en territorio español e inscribirse en el Registro de Fundaciones», añadiendo que: «La inscripción podrá denegarse cuando los fines no sean de interés general o cuando no estén válidamente constituidas con arreglo a su ley personal». Por su parte, ya en el terreno fiscal, el artículo 41 de la misma Ley establecería: «Son entidades sin fines lucrativos a efectos de este Título —es decir, a efectos del disfrute del régimen fiscal que entronizaba—, las *fundaciones* [nacionales o extranjeras] inscritas en el Registro correspondiente...», restringiendo luego el citado régimen respecto de las fundaciones extranjeras, al establecer en su DA 16.^a que: «En el caso de Fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones al amparo de lo previsto en el artículo 5 de esta Ley, el régimen fiscal establecido en el Título II se entenderá referido, exclusivamente, a la actividad de la delegación en España».

³² Sobre ello volveremos más adelante, porque constituye un argumento en la cuestión de si las delegaciones quedan sujetas al IRNR o al IS, jugando a favor de su consideración como entidades sujetas a dicho último impuesto.

³³ Como señalaba la contestación de la DGT a la consulta 1518-00, en referencia a la Ley 30/1994, pero igualmente trasladable a la Ley 49/2002, «... el legislador pretende limitar la aplicación de los beneficios fiscales contenidos en la norma a aquellos entes susceptibles de someterse a un sistema de control administrativo de su actividad, fines, organización y funcionamiento, circunstancia que resultaría de imposible cumplimiento en caso de entidades no sujetas a la normativa española».

³⁴ Aunque en el aspecto fiscal, la Ley 49/2002 hoy no deja duda de que las delegaciones de fundaciones extranjeras, al igual que las demás entidades que menciona en su artículo 2.^º, deben cumplir todos los requisitos establecidos en su artículo 3.^º para poder ser consideradas «sin fin de lucro» y disfrutar del régimen fiscal que dicha Ley instituye, debe anotarse que bajo la vigencia de la Ley 30/1994 el tema se prestó en un principio a cierta confusión. La literalidad de su DA 16.^a llevó a algún destacado autor a entender que, a diferencia de las españolas, las fundaciones extranjeras no habían de cumplir los requisitos de los artículos 42 y 43 de la Ley 30/1994 para poder disfrutar del régimen especial, siendo suficiente que sus fines fueran de interés general y que se encontraran válidamente constituidas con arreglo a

Pero antes de cualquier otro comentario sobre su protagonismo en el régimen fiscal que nos ocupa, es preciso realizar algunas observaciones previas, comenzando por aclarar qué fundaciones extranjeras vienen obligadas a mantener una delegación en nuestro suelo y qué consecuencias se siguen para las que no cumplan dicha obligación.

A este respecto, se ha de iniciar trayendo a colación nuevamente el artículo 5 de la Ley 30/1994, por cuanto la actual redacción del artículo 7 de la vigente Ley de Fundaciones —en conexión al cual habrá de learse el art. 2.d) de la Ley 49/2002— no es sino fruto del intento del Legislador de superar las críticas de que se había hecho acreedor aquel precepto. El citado artículo 5 disponía que las fundaciones extranjeras que ejercieran actividades en España habían de establecer una delegación en territorio español e inscribirse en el Registro de Fundaciones. Sin embargo, dicho artículo omitía toda salvedad en el sentido de que *tales deberes sólo fueran exigibles en el caso de que pretendieran ejercer sus actividades «de forma estable» en nuestro país*, como expresamente matiza ahora el artículo 7.1 de la Ley 50/2002. Y ello, a pesar de los intentos en sede parlamentaria de que se puntualizaran dichas obliga-

su ley personal. Así lo interpretaría MARTÍNEZ LAFUENTE, que críticamente señalaría al respecto: «Entendemos que la normativa española no puede sustraerse a la aplicación integral de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, y [debe] referir el régimen fiscal de las delegaciones de fundaciones extranjeras a los regímenes de mayor o menor protección fiscal, según que éstos puedan re conducirse a la misma situación en que se encuentran las fundaciones españolas; lo contrario sería introducir la apuntada discriminación sin excesiva justificación». MARTÍNEZ LAFUENTE, *Fundaciones y Mecenazgo...*, *op. cit.*, p. 146.

Por su parte, para E. GIMÉNEZ-REYNA y J. ZURDO, la intención de la citada DA 16.^a, según se desprendía de los antecedentes parlamentarios, era *que los requisitos de los arts. 42 y 43 sólo fueran exigibles respecto de su actividad en España*, aunque su dicción literal se hubiera limitado a decir que el régimen especial no alcanzaba a la actividad desarrollada por la fundación fuera de territorio español (cfr. GIMÉNEZ-REYNA, E. y ZURDO, J.: «Disposición Adicional Decimosexta», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones...*, *op. cit.*, p. 663. La cursiva es mía).

En efecto, a pesar de sus imperfecciones técnicas, había de convenirse en que la intención de la DA 16.^a no era, en modo alguno, excluir los requisitos que con carácter general se exigían a *todas* las fundaciones, fueran españolas o extranjeras (recuérdese que el art. 41 de la Ley 30/1994 no hacía referencia a su nacionalidad), sino que únicamente pretendía circunscribir el régimen fiscal, en el caso de las extranjeras, a las actividades de sus delegaciones en España. Así pues, dichas delegaciones debían cumplir todos los requisitos establecidos en el título II de la Ley 30/1994 para poder gozar del régimen fiscal especial; en otro caso, habían de tributar en el IS con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.2 de la Ley 61/1978, según la redacción dada a dicho artículo por la DA 9.^a, Uno, de la Ley 30/1994 (régimen de exención parcial) y, posteriormente, tras la aprobación de la LIS-95 (Ley 43/1995, de 27 de diciembre. BOE núm. 310, de 28/12/1995), conforme al régimen de las entidades parcialmente exentas contenido en el capítulo XV de su Título VIII, como vendría a confirmar, en este último caso, la consulta de la DGT de 21 de enero de 1997 (0065-97).

ciones³⁵. La doctrina, por su parte, con desacostumbrado consenso, coincidiría también en censurar tal omisión³⁶, advirtiendo que abocaba a un resultado absurdo y desproporcionado: que cualquier actividad que una fundación extranjera proyectara realizar en territorio español, aunque sólo fuera de forma fugaz o anecdótica (*v. gr.*, por unos días o por unas horas³⁷) o no tuviera que ver con sus fines (así, la simple apertura de una cuenta en un banco situado en España³⁸), provocase indefectiblemente la necesidad de cumplir dichos requisitos, con la consecuente negación de su operatividad en nuestro suelo en caso de incumplimiento³⁹.

Ciertamente, el silencio de la norma se prestaba a dicha interpretación. No obstante, cabía entender que el propósito que animaba la Ley 30/1994, más que impedir la actuación en nuestro suelo de las que no cumplieran tales exigencias, era evitar que pudieran hacerlo *como «fundaciones»*. En este sentido, el artículo 7.3 de la Ley 50/2002 precisa hoy que: «*Las fundaciones extranjeras que incumplan los requisitos establecidos en este artículo no podrán utilizar la denominación de «Fundación»*». Obsérvese que el referido precepto no dice que en tal supuesto no se les reconocerá la personalidad jurídica que hubieran adquirido conforme al Ordenamiento a cuyo amparo se constituyeron, o que no podrán actuar válidamente en España, sino que «*no podrán utilizar la denominación de fundación*», lo que, implícitamente, parece avalar la idea de que

³⁵ En efecto, el citado artículo 5 sería objeto de sendas enmiendas, presentadas infructuosamente por el Grupo Popular en el Congreso (enmienda núm. 253) y en el Senado (enmienda núm. 158), con el propósito (entre otros, pues, también pretendían restringir tales exigencias a las «fundaciones de países distintos a los de la Unión Europea»), de que se introdujera dicha matización. *Vid.* Enmienda n.º 253, BOCG, Congreso, V Legislatura, Serie A, núm. 39-7, de 16 de marzo de 1994, pp. 107-108 y enmienda n.º 158, BOCG, Senado, V Legislatura, serie II, n.º 42-f, de 23 de septiembre de 1994, pp. 79-80.

³⁶ Por todos, *vid.* PIÑAR MAÑAS, J. L.: «Comentario al artículo 5», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos fiscales*, *op. cit.*, pp. 40-41, y GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, *op. cit.*, p. 209.

³⁷ PIÑAR MAÑAS, J. L.: «Comentario al artículo 5», *op. cit.*, p. 41.

³⁸ GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, *op. cit.*, p. 209.

³⁹ Dicha consecuencia, según algunos autores, como DE PRADA, ni tenía sentido, ni estaba clara, ni parecía factible, dado el reconocimiento automático de las personas jurídicas extranjeras que con carácter general efectúa el artículo 9.11 del Cc., por lo que concluiría que «se trata de esas obligaciones que si no se cumplen voluntariamente no producirán efecto alguno, salvo, como es lógico, el que no gozarán de los beneficios fiscales que conceda la legislación española a las fundaciones» (cfr. DE PRADA, «Algunas observaciones en torno al Proyecto de Ley de Fundaciones», *La Ley*, núm. 3237, de 13 de abril 1993, p. 4). En análogo sentido, postulando como vía de salida un entendimiento flexible del concepto de delegación, CAMPUZANO DÍAZ, Beatriz: «Las fundaciones extranjeras en la nueva Ley sobre Fundaciones», *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 1745, 1995, p. 3214.

admite —o, cuando menos, que no descarta *a priori*— que dichas entidades puedan operar en territorio español, aunque no puedan hacerlo bajo tal *nom en apparet* y apariencia⁴⁰.

Sin embargo, a pesar de dichas precisiones, la nueva Ley dista de haber solucionado las insuficiencias que aquejaban en este aspecto a su predecesora. Sin que podamos entrar aquí en la cuestión de qué haya de entenderse por ejercer sus actividades de «forma estable»⁴¹ ni cómo deba comprenderse la mención a «sus» actividades⁴², se ha de advertir ahora que, aunque el inciso incorporado en el nuevo artículo 7.1 constituye una mejora técnica que, al menos, impide la desproporcionada interpretación a que antes nos referíamos, lo cierto es que, en su conexión con el artículo 7.3, se presta, esta vez en sentido inverso, a una exégesis excesivamente indulgente y, a la postre, también perturbadora: puesto que los requisitos establecidos en dicho precepto sólo pueden ser «incumplidos» por las fundaciones *sobre las que pesen tales deberes* —a saber, siguiendo literalmente el artículo 7.1, las que, persiguiendo fines de interés general, «pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España»—, si no se encuentran en tal supuesto, cabría interpretar que no vienen obligadas a cumplir dichas exigencias, por lo que no podría alcanzarles «sanción» alguna por su omisión⁴³.

⁴⁰ En este sentido, SANTOS MORÓN: «... la consecuencia prevista en el artículo 7.3 de la Ley de Fundaciones para el supuesto de incumplimiento, por parte de la fundación extranjera, de los requisitos exigidos en los párrafos precedentes, es exclusivamente, la imposibilidad de utilizar la denominación de “fundación”. La Ley española no prohíbe a las fundaciones extranjeras que deseen desarrollar regularmente en España una actividad, pero que no cumplan las exigencias del citado artículo 7 de la Ley de Fundaciones, el ejercicio de tal actividad. Simplemente les impide ejercerla atribuyéndose la condición de fundación y beneficiándose por tanto de las ventajas fiscales que, en otro caso, podrían disfrutar». SANTOS MORÓN, M.ª J.: «La nacionalidad de las fundaciones...», *op. cit.*, p. 190. De la misma opinión, GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones...*, *op. cit.*, p. 87. En otro sentido, como se verá más adelante, la Resolución de la DGRN de 24 de enero de 2008 (RJ 2008\627).

⁴¹ *V.gr.*, si dicho ejercicio requiere la existencia de una infraestructura en territorio español, o si abarca también los supuestos de prestación de servicios transfronteriza cuando éstos tengan carácter regular o continuo o cuánto ha de durar la permanencia en nuestro suelo para entenderla asentada de forma estable.

⁴² *V.gr.*, si por éstas ha de entenderse sólo las propias de sus fines de interés general o si cabe entender por tales las que ejerzan con carácter instrumental o accesorio.

⁴³ La expresión procede de la propia Exposición de Motivos de la Ley 50/2002, que dice que «se sancionará el incumplimiento de los requisitos legales con la prohibición de usar la denominación “Fundación” en nuestro territorio» (Exposición de Motivos de la Ley 50/2002, apdo. III, primer párrafo).

De esta opinión es GARDEÑES⁴⁴, quien sostendrá que las *únicas* fundaciones foráneas que están legalmente obligadas a mantener una delegación e inscribirse en el Registro de Fundaciones son las «*de interés general*» que actúen de *manera estable* en nuestro país. Así, para dicho autor las referidas obligaciones y la correlativa prohibición de utilizar la denominación de fundaciones, caso de incumplimiento, no afectan a las fundaciones extranjeras cuya actuación en territorio español sea esporádica u ocasional, ni tampoco a las que realicen en España actividades de pura gestión, distintas de las propias de su objeto, ni a las «*de interés particular*», añadiendo, incluso, en relación a estas últimas, que «*deberá[n] ostentar el nombre que tenga[n] de acuerdo con sus estatutos y su ley personal, que puede incluir el término fundación o su equivalente en otros idiomas (fondation, Stiftung...)*»⁴⁵. Consideración ésta, que, a pesar de que pueda encontrar apoyo en determinada lectura del artículo 7, puede resultar difícil de compartir, sobre todo, si no se estima que la ley personal de la fundación (que es a la que corresponde regular, en principio, la denominación de la entidad), deba prevalecer sobre el orden público, que es lo que cabe pensar que ocurriría si pudieran operar en nuestro suelo *fundaciones «de interés particular»* bajo la etiqueta de «*fundaciones*» (que inevitablemente se identificarían con las de «*interés general*», que son las únicas que reconoce como tales nuestro Ordenamiento), ya que ello provocaría una evidente confusión en el tráfico jurídico patrio. En este sentido, cabría argüir *a fortiori* que si una fundación extranjera que persiga fines de interés general no puede utilizar la denominación de «*fundación*» por el hecho de no mantener una delegación o no haberse inscrito en el Registro de Fundaciones, con tanto o mayor motivo no debería admitirse su utilización por aquéllas cuyos fines son de *interés particular*.

En todo caso, debe señalarse que las diferencias entre las interpretaciones que se acaban de exponer se contraen a la forma de presentarse en nuestro tráfico jurídico, pues para el autor antes citado «el hecho de que deba reconocerse [a las de interés particular] su personalidad jurídica en modo alguno

⁴⁴ GARDEÑES SANTIAGO, M.: «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones*, Vol. II, *op. cit.*, p. 1198.

⁴⁵ Si no, se pregunta dicho autor, «¿qué nombre se supone que debieran emplear en España?». Para éste, cuestión distinta es que la fundación de interés particular pretendiera realizar actuaciones que pudieran sembrar confusión, como intentar recaudar fondos haciéndose pasar por una entidad no lucrativa, respecto de lo que, a su juicio, el Ordenamiento jurídico dispone de instrumentos adecuados, incluyendo los de carácter penal. *Vid.* GARDEÑES, «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones*, Vol. II, *op. cit.*, p. 1198 y nota 160, citando como de la misma opinión a ÁLVAREZ GONZÁLEZ, S., en la reseña que éste realiza a su monografía (*Las fundaciones en Derecho internacional privado español*, *op. cit.*), en la *Revista Española de Derecho Internacional*. 2004-1, p. 625.

significa que pueda[n] asimilarse a las fundaciones españolas», ni que puedan acceder al Registro de Fundaciones, ni, por supuesto, que puedan disfrutar del trato fiscal propio de las entidades sin fin de lucro⁴⁶.

Así pues, las de interés particular, las que no pretendan actuar establemente en España, o las que, aun proyectando hacerlo de forma estable, se propongan ejercer en (o desde) nuestro suelo actividades distintas a las propias de sus fines de interés general quedarán al margen de la Ley 50/2002, y su reconocimiento como personas jurídicas —y, por consiguiente, la validez de los actos que puedan llevar a cabo en territorio español— habría de decidirse con arreglo a otras normas de nuestro Derecho, no con arreglo a la Ley de Fundaciones, que no les sería aplicable⁴⁷.

En definitiva, las fundaciones extranjeras que no tengan vocación de establecerse en nuestro país como fundaciones de interés general *quedan extramuros de la Ley de Fundaciones* (no se las considera como personas jurídicas pertenecientes al tipo de entidades que ésta regula), quedando exclusivamente sometidas a su ley personal (sin perjuicio, como es obvio, del respeto al orden público y a las normas imperativas españolas en cuanto a la actividad

⁴⁶ Cfr. GARDEÑES, «Las fundaciones en el contexto internacional», *op. cit.*, p. 1148.

⁴⁷ Un criterio más radical es el que ofrece la DGRN en su ya citada resolución de 24 de enero de 2008 (RJ 2008\627), por la que desestima el recurso interpuesto por el notario autorizante de una escritura de donación de diversos inmuebles a favor de una fundación panameña de *interés privado*. El citado Centro directivo entenderá que el reconocimiento de las fundaciones extranjeras como personas jurídicas depende de que hayan sido inscritas en el correspondiente Registro de Fundaciones y puesto que la fundación panameña ni se encontraba inscrita ni podía estarlo, dados sus fines, confirmaría la calificación del registrador de la propiedad que había denegado la inscripción de dichas transmisiones.

Sin que pueda hacer ahora una glosa más amplia de dicha resolución, es oportuno señalar que, a mi entender, ni la Ley 50/2002 ni el Reglamento de fundaciones de competencia estatal (RFCE05), ni el Reglamento del Registro de Fundaciones Registro de Fundaciones de competencia estatal (RRFCE08), avalan el criterio de que la inscripción de las extranjeras en el Registro de Fundaciones constituya un requisito para el reconocimiento de su personalidad. Como ya indiqué, la citada ley no dice que de no cumplir los requisitos establecidos no se les reconocerá la personalidad jurídica que hubieran adquirido conforme al Ordenamiento a cuyo amparo se constituyeron, sino que «no podrán utilizar la denominación de fundación», lo que no prejuzga que puedan actuar en territorio español, sino exclusivamente que no puedan hacerlo como fundaciones. Dicho en otros términos, la «obligatoriedad de la inscripción» no lo es para que se les reconozca la personalidad jurídica, la cual se entenderá adquirida en los términos que establezca su ley personal, sino para que puedan ser equiparadas a las fundaciones españolas y operar como tales en nuestro tráfico jurídico. Así también, CAMPUZANO DÍAZ, B.: «Las fundaciones extranjeras en la nueva Ley sobre Fundaciones», *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 1745, 1995, p. 3216; y GARDEÑES, «Las fundaciones en el contexto internacional», *op. cit.*, p. 1192, quienes consideran que la inscripción de las delegaciones de fundaciones extranjeras no tiene carácter constitutivo, sino meramente declarativo.

concreta que lleven a cabo en España) y sin que, en lo que aquí nos importa, puedan disfrutar del régimen fiscal de la Ley 49/2002, ya que, como venimos diciendo, su artículo 2.d) se refiere a las «delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de fundaciones».

Entendidas, pues, cabalmente dichas obligaciones, es momento de subrayar, vista su relación con el ejercicio estable de sus actividades en España, que la referencia a las *delegaciones* que, ya en el aspecto fiscal, efectuaba tanto la Ley 30/1994 como ahora la Ley 49/2002, circunscribiendo a las mismas los beneficios de las entidades sin fin de lucro, pone de relieve que, junto a su sometimiento a igual disciplina que las patrias, uno de los fundamentos que presiden la aplicación a las mismas de dicho régimen fiscal es el mantenimiento de un *vínculo estable con nuestro país*, semejante al que puedan mantener las propias fundaciones nacionales.

En otras palabras, su integración en nuestra sociedad, participando de forma estable o permanente en la vida social y económica de nuestro Estado, disfrutando, de análoga forma que las fundaciones patrias, de los bienes, servicios y ventajas que éste proporciona, y contribuyendo de la misma manera que aquéllas al bien común mediante el ejercicio de las actividades propias de sus fines, es lo que justifica materialmente tanto su contribución a los gastos públicos como el disfrute de los beneficios fiscales que nuestro Ordenamiento pueda tener previstos para las entidades sin fin de lucro españolas, y lo que explica su sumisión a los mismos controles y requisitos que las fundaciones patrias.

En este sentido resulta comprensible que la *delegación* constituya la clave de bóveda en la que se sustenta el disfrute por las fundaciones extranjeras del régimen especial de las entidades sin fin de lucro, en cuanto que ésta se erige en *signo, condición y medida* de su participación como tales en la vida social y económica de nuestro país. «**Signo**», porque, sin perjuicio de la formalización, en aras de la seguridad jurídica, de su inscripción en el Registro de Fundaciones, el establecimiento de la delegación patentiza la vocación de la fundación extranjera de mantener una presencia duradera en nuestro suelo, constituyendo un *vínculo material y estable* con nuestro Estado, del que derivará su sometimiento al mismo régimen que las fundaciones residentes; «**condición**», porque, habida cuenta de los intereses generales a que dichas entidades han de servir inexcusablemente conforme a nuestro Derecho y con el objeto de posibilitar su control y supervisión por el Protectorado, la delegación se configura por nuestro Ordenamiento como un requisito indispensable para el regular ejercicio de sus actividades en territorio español como tales fundaciones; y «**medida**», porque ésta se va a contemplar de forma *aislada*.

lada y autónoma respecto de la fundación que la ha establecido, conduciendo, en suma, a una suerte de «personificación» de la delegación, que es la que, en rigor, queda equiparada a una fundación española y lo que explica que la Ley 49/2002 la haya incluido como uno de los «*sujetos*» del régimen fiscal que establece.

C) *La intensidad de la presencia de la fundación extranjera en España y su sometimiento a la ley española como condicionantes de su régimen sustantivo y fiscal*

Como en cualquier otra organización, los vínculos que ligan a las fundaciones con un determinado Estado pueden ser de muy diversa índole. Prescindiendo ahora de los de carácter subjetivo o formal, basados en la mera voluntad del fundador de constituirla al amparo de un determinado Ordenamiento o de residenciarla en un determinado país⁴⁸, es evidente que la propia actividad que ésta desenvuelva para el cumplimiento de sus fines engendrará unos vínculos *objetivos* con el Estado/s en que la misma se desarrolle. Dichos vínculos, atendiendo a su duración o permanencia, pueden tener un *carácter efímero u ocasional* (pensemos, por ejemplo, en una fundación estadounidense que organiza un ciclo de conferencias en nuestro país para divulgar un determinado descubrimiento científico) o, por el contrario, pueden tener un *carácter duradero o estable* (v. gr., una fundación cultural austriaca dedicada a la difusión de la obra de Mozart, establece en España un conservatorio de música). Pero, además de la durabilidad o permanencia, debe tenerse en cuenta su diversa *relevancia*. Así, una fundación extranjera puede ejercer en España sus actividades *de forma estable pero secundaria* (porque principalmente sus actividades se desarrolle en su país de residencia, como será lo más habitual); o puede desarrollar las mismas actividades con similar intensidad en diferentes Estados, entre ellos el nuestro (piénsese, por ejemplo, en el caso de un fundación extranjera de carácter asistencial que mantenga diversos centros de acogida repartidos por igual en España y otros países); o puede ocurrir, en suma, que aunque opere también en otros Estados, prenda desenrollar *principalmente* sus actividades en el nuestro.

Pues bien, ese diverso carácter de los vínculos que las fundaciones extranjeras mantengan con nuestro país va a condicionar el régimen a que quedan

⁴⁸ Este sería el caso que contempla el artículo 6.2-II de la Ley 50/2002 cuando establece que: «Las fundaciones que se inscriban en España para desarrollar una actividad principal en el extranjero, tendrán su domicilio estatutario en la sede de su patronato dentro del territorio nacional», con lo que estaremos ante fundaciones españolas y residentes: artículo 28 Cc y 8.1 LIS-2014.

sujetas, tanto en el aspecto sustantivo como en el fiscal, pudiendo hablarse de una gradación en función de su permanencia e intensidad⁴⁹.

Así, en un primer escalón estarían aquellas fundaciones no residentes que actúen en España de forma esporádica u ocasional, sin centro o establecimiento alguno en territorio español. El carácter puramente anecdótico de su actividad en nuestro país impide que pueda hablarse de la existencia de lazos que justifiquen la imposición de deberes más allá del cumplimiento de las normas de policía y orden público. En esta categoría habrían de incluirse también, las fundaciones no residentes que prestaran servicios transfronterizos desde otro Estado, sin mediación de establecimiento, incluso, aunque dichas prestaciones alcanzasen a tener un carácter regular o continuo, en la medida en que se sitúan extramuros de la ley española y del control y supervisión de las autoridades patrias. Obviamente —a salvo lo que dispongan los CDIs que pudieran ampararlas—, en tanto en cuanto obtengan rendimientos en España, quedarán sujetas por los mismos a la norma tributaria española, pero, como señala LÓPEZ RIBAS, sin que el carácter de entidad sin fines lucrativos que ostenten en su país de residencia, altere la tributación de las rentas que obtengan en territorio español⁵⁰; sin perjuicio, se ha de añadir nuevamente, de la incidencia del Derecho comunitario.

En un siguiente estadio se encontrarían aquellas otras que, aun ejerciendo sus actividades en España de forma regular, no se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones, sea porque no reúnen los requisitos precisos para ser consideradas como tales por nuestro Derecho, sea porque no quieran someterse al régimen y tutela que nuestro Ordenamiento impone a las fundaciones. Dichas entidades no residentes, en principio, van a poder actuar en territorio español como cualquier persona física o jurídica, pero, en todo caso, sin poder utilizar la denominación de fundación (art. 7.3 de la Ley 50/2002), rigiéndose por su ley personal, y sin poder disfrutar ni del régimen reservado para las entidades sin fin de lucro de la Ley 49/2002 ni de los beneficios fiscales que nuestro Ordenamiento pueda tener previstos específicamente para las «fundaciones» (ya que no lo serían para nuestro Derecho), sin perjuicio de que, en la medida en que acrediten que se trata de entidades no lucrativas, puedan gozar, no obstante, de determinadas ventajas (*v. gr.*, las que derivan de

⁴⁹ Se refiere también a la imposición de exigencias más estrictas en función del grado de presencia de la entidad extranjera en nuestro país, GARDEÑES SANTIAGO, en *Las Fundaciones en Derecho Internacional Privado Español*, *op. cit.*, p. 206.

⁵⁰ LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», *op. cit.*, p.1202.

la aplicación del régimen de las entidades parcialmente exentas del IS⁵¹), al igual que ocurre con las entidades no lucrativas españolas que no puedan o no quieran acogerse al régimen de la ley 49/2002.

Un tercer nivel estaría constituido por aquellas fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España y formalicen dicho vínculo mediante el establecimiento de una delegación y su inscripción en el Registro de Fundaciones. Estas son precisamente las que nos ocupan. Dichas fundaciones quedarán sujetas al mismo régimen jurídico que las españolas —más exactamente, serán sus delegaciones las que, en rigor, queden sujetas a su misma disciplina—, pudiendo acogerse al régimen fiscal de la Ley 49/2002 y disfrutar, bajo las mismas condiciones y requisitos que las fundaciones patrias, de cualesquiera otros beneficios previstos para éstas. Ahora bien, conviene recordar que el citado régimen fiscal es un régimen voluntario, lo que significa que si no ejercen la opción por el mismo quedarán sujetas al IRNR, resultándoles de aplicación el régimen de las entidades parcialmente exentas del IS.

Finalmente, aunque en puridad resulta cuestionable hablar realmente de un cuarto nivel, han de mencionarse también aquellas fundaciones extranjeras que no sólo pretendan ejercer regularmente sus actividades en nuestro suelo, sino que hayan sido creadas con el propósito de que nuestro país constituya el lugar de ejercicio *principal* de las actividades propias de su objeto. En efecto, en este supuesto cabría considerar que, más que ante fundaciones *extranjeras*, nos encontraremos ante *fundaciones españolas inválidamente constituidas*, pues nuestro Ordenamiento (art. 6.1 Ley 50/2002) parece exigir en tal caso que se domicilien en España —*i.e.*, que se constituyan con arreglo al Derecho español—, lo que tendría como consecuencia que no puedan disfrutar del régimen especial de la Ley 49/2002⁵².

⁵¹ Así lo reconocen las contestaciones evacuadas por la DGT en las consultas núm. 0065-97, de 21 de enero de 1997; núm. 0111-05, de 17 de marzo de 2005 y núm. V2526-05, de 19 de diciembre de 2005.

⁵² En este sentido se pronunciaba CABRA DE LUNA, quien, en relación al artículo 4.1 de la Ley 30/1994 (hoy artículo 6.1 de la Ley 50/2002), señalaba que tal precepto, al exigir la domiciliación en España para desarrollar *principalmente* actividades en su territorio, «viene a obligar a la fundación extranjera a constituirse según la legislación española, pues de otro modo no conseguiría el acceso al Registro de Fundaciones ni, en definitiva, el funcionamiento como persona jurídica fundacional en España». Cfr. CABRA DE LUNA, M. A.: *El Tercer Sector y las Fundaciones de España hacia el nuevo milenio. Enfoque económico, sociológico y jurídico*. Colección Solidaridad, Fundación ONCE, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1998, pp. 426-427. Así lo entendían también, Margarita CUSCÓ y Montserrat CUNILLERA, para quienes «La exigencia de disponer de una delegación supone que las fundaciones extranjeras sólo pueden actuar en nuestro país con carácter secundario, y es opinión pacífica en la doctrina que la ley niega la po-

En definitiva, si prescindimos de los extremos, a saber, por un lado, de aquéllas respecto de las que, dada la fugacidad de su relación con nuestro país, no cabe hablar del establecimiento de vínculos, y, por otro, de las que, inversamente, deben constituirse con arreglo a nuestro Derecho porque los únicos vínculos materiales son los que las unen con nuestro Estado, vemos que en

sibilidad de que lo hagan con carácter principal». CUSCÓ, M. y CUNILLERA, M.: *Comentarios a la nueva Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 20 de diciembre*. Dijusa, 2003, p. 82 (la cursiva es mía). Del mismo criterio, igualmente, GARDEÑES Santiago, M.: «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones, op. cit.*, t. II, pp. 1171-1175.

Hay que precisar, no obstante, que la unanimidad a que se refieren las autoras antes citadas, no es absoluta, si atendemos a la opinión expresada por otros tratadistas. Es el caso de PIÑAR MAÑAS, que, ya bajo la vigencia de la Ley 30/1994, entendía que la exigencia de domiciliarse en España había de entenderse referida sólo a las fundaciones constituidas con arreglo a dicha Ley, es decir, a las españolas. «El precepto [diría el citado autor en referencia al artículo 4.1 de la Ley 30/1994 (art. 6.1 de la Ley 50/2002)]... intenta producir un efecto: el de estimar que todas las fundaciones que ejerzan sus actividades de forma principal en España deben ser consideradas españolas. La cuestión, sin embargo, no es tan simple. Ante todo porque no está claro que el solo domicilio atribuya la nacionalidad. El artículo 28 del Cc. parece exigir no sólo que las fundaciones estén domiciliadas en España, sino que estén constituidas con arreglo al derecho español, es decir, con arreglo a la Ley 30/1994. De modo que no bastaría con domiciliar la fundación en España, sino que sería necesario constituirla de acuerdo a la Ley». Añadiendo: «[...] para evitar conflictos con el Derecho comunitario, [el art. 4.1] debe interpretarse entendiendo que se refiere a las fundaciones constituidas con arreglo a la Ley española. [...] Por tanto, debe entenderse que el precepto que ahora comentamos exige que, en todo caso, las fundaciones constituidas con arreglo a la Ley 30/1994 *que es a las que se refiere*, deben domiciliarse en España, tienen por tanto la nacionalidad española y se rigen, en consecuencia, por la ley nacional española». Cfr. PIÑAR MAÑAS, J. L., «Artículo 4», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales, op. cit.*, tomo I, p.35-36. La cursiva es mía. En análogo sentido, se expresaba también CAFFARENA LAPORTA, quien, apoyado en la ausencia en la Ley 50/2002 de un precepto como el artículo 5.1 Ley de Sociedades Anónimas (hoy, art. 8 del TRLSC), que reputa españolas a las sociedades domiciliadas en España, parece considerar también que el artículo 6.1 de la Ley 50/2002 «tiene como destinatarias a las fundaciones que se creen conforme a la ley española», de modo que a las extranjeras que se propongan ejercer *principalmente* sus actividades en España les bastaría con establecer una delegación en territorio español e inscribirse en el correspondiente Registro. CAFFARENA LAPORTA, J.: «El Domicilio de la Fundación», en AA.VV., *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo, op. cit.*, pp. 173-174. Una posición en cierta medida coincidente parece mantener, por su parte, SANTOS MORÓN, M.ª J.: «La nacionalidad de las fundaciones...», *op. cit.*, p. 186.

En todo caso, se ha de señalar que el resultado de dichas interpretaciones no se encuentra en la práctica tan alejado, ya que quienes postulan que del artículo 6.1 de la Ley 50/2002 se sigue la necesidad de que las fundaciones extranjeras se domicilien en España —*se (re) constituyan como españolas*— cuando pretendan ejercer *principalmente* sus actividades en nuestro país advierten que el término «*principalmente*» debe ser objeto de una interpretación restrictiva. Así, GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español, op. cit.*, pp. 181, 208 y 209, y «Problemática Registral de las Fundaciones extranjeras que ejerzan actividades en España», en AA.VV., *Derecho Registral Internacional, op. cit.*, p. 30.

los otros dos supuestos restantes existe una presencia estable de la entidad extranjera en nuestro suelo, diferenciándose en su grado de sujeción a la normativa española y su control por las autoridades patrias, correspondiéndose, en el plano fiscal, con los dos niveles de entidades no lucrativas: las del régimen especial de la Ley 49/2002 y las del régimen especial de las entidades parcialmente exentas del IS, en este último caso, por mor del reenvío de la normativa del IRNR.

II. Las delegaciones de fundaciones extranjeras

1. *El concepto de «delegación»*

Cuando la Ley 49/2002 menciona entre los protagonistas de su régimen especial a «las **delegaciones** de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones», sin atribuir a dicha expresión un alcance y significado específicos, no parece sino acoger, implícitamente, la noción de «delegación» que puedan proporcionar otras normas y sectores del Ordenamiento jurídico y, en particular, la que pudiera derivar de la Ley 50/2002.

La citada Ley, como ya más atrás se dijo, establece en su artículo 7.1 que «Las fundaciones *extranjeras* que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España, deberán mantener una *delegación* en territorio español que constituirá su domicilio a los efectos de esta Ley, e inscribirse en el Registro de Fundaciones competente en función del ámbito territorial en que desarrollen principalmente sus actividades». A ello debe añadirse lo dispuesto en el apartado 4 del mismo artículo, que somete expresamente a dichas delegaciones al control del Protectorado, sujetándolas al «*régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas*».

Sin embargo, más allá de lo que pueda desprenderse de dichos preceptos, es lo cierto que el término «delegación» no aparece expresamente definido, ni por la Ley 50/2002, ni por el Reglamento del Registro de Fundaciones (RRFCE08)⁵³, ni tampoco por el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal (RFCE05)⁵⁴, a pesar de que éste último, a diferencia de su antecesor, dedica ahora un artículo específico —el artículo cuarto— a las

⁵³ Reglamento del Registro de Fundaciones Registro de Fundaciones de competencia estatal, aprobado por el Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre (BOE núm. 17, de 19/01/2008).

⁵⁴ Reglamento de fundaciones de competencia estatal, aprobado por el Real Decreto 1337/2005, de 11 noviembre (BOE núm. 279, de 22/11/2005).

«delegaciones en España de fundaciones extranjeras»⁵⁵. Es más, el citado RFCE05 no sólo no define dicho término, sino que contiene algunas referencias que pudieran prestarse a cierta confusión, por lo que parece oportuno comenzar aclarando su significado.

A) *La delegación como «prolongación» de la fundación extranjera, carente de personalidad jurídica independiente*

El citado RFCE05 dispone en su artículo 4.2 que: «El protectorado dictaminará, de forma preceptiva y vinculante para el Registro de fundaciones de competencia estatal, si los fines de la *fundación matriz* son de interés general de acuerdo con el Ordenamiento español». El precepto es desarrollo de lo establecido en el artículo 7.2 de la Ley 50/2002, que exige como requisitos de su inscripción en dicho Registro que acrediten encontrarse válidamente constituidas conforme a su ley personal y que sus fines son de interés general con arreglo a nuestro Derecho. Pero lo que ahora nos interesa es llamar la atención sobre la referencia que realiza a la *«fundación matriz»*. Y la primera observación que se ha de realizar a ese respecto es que dicha polisémica mención no debe llevarnos a la idea de que las «delegaciones» son una suerte de *«fundaciones filiales»*⁵⁶, a pesar de que algunos autores asimilan

⁵⁵ El anterior y hoy derogado Reglamento de Fundaciones de Competencia estatal (aprobado por el Real Decreto 316/1996, de 23 febrero. BOE núm. 57, de 6 de marzo de 1996) era de aplicación, del mismo modo que el ahora vigente, a las delegaciones de fundaciones extranjeras que actuaran principalmente en el territorio de más de una Comunidad Autónoma, respecto de los bienes situados en España y las actividades que realizaran en territorio nacional, conforme disponía el pfo. segundo de su artículo 1.1. Sin embargo, prescindiendo de dicha previsión, el citado Reglamento no contenía una regulación específica sobre las mismas. El que sí las dedicaba diversos preceptos era el antiguo Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal, dictado en desarrollo de los artículos 36 y 37 de la Ley 30/1994 y aprobado por el Real Decreto 384/1996, de 1 marzo (BOE núm. 77, de 29 marzo 1996). Dicho último Reglamento —hoy ya también derogado— establecía en su artículo 3 b) la obligatoriedad de la inscripción en el Registro estatal del establecimiento en territorio español de tales delegaciones (cuando por el ámbito de sus actividades no entrasen en la competencia de los registros autonómicos), especificando en el artículo 7 que su inscripción «abre hoja registral», y que requiere el previo informe del Protectorado acerca de que sus fines son de interés general; por su parte, los artículos 8 y 9 se detenían en el contenido de la primera y ulteriores inscripciones y el artículo 10 volvía a mencionarlas al referirse a determinados extremos relativos a la llevanza de dicho Registro. Pero, al igual que el resto de la normativa citada, no definía qué debía entenderse por «delegación». Tampoco lo hace ahora, como se ha indicado, el vigente Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal de 2008.

⁵⁶ Téngase en cuenta que como el de «casa central» o «casa madre», el término «matriz» se emplea habitualmente con dos significados distintos: a) para diferenciar las *sucursales y otros establecimientos secundarios* del establecimiento principal (la casa central o casa madre), y b) para

ambos fenómenos. Así, LÓPEZ-NIETO, para quien la delegación «puede ser una fundación filial de la extranjera aunque utilice el nombre de simple delegación. En este caso —continuará diciendo dicho autor— la constitución de la delegación deberá seguir los mismos trámites que una fundación corriente. La diferencia quedaría reflejada en la redacción de los estatutos, que harían constante referencia a los de la fundación de la que tiene origen»⁵⁷.

No comparto dicho criterio. Aún admitiendo que las fundaciones extranjeras, lo mismo que las españolas, pueden crear, a su vez, una nueva persona jurídica fundacional⁵⁸ (extremo en el que, no obstante, se habrá de estar no a lo que disponga nuestro Derecho, sino a la *ley personal de la fundación extranjera* que se proponga crear la «filial»: art. 9.11 Cc⁵⁹), se trata claramente, a mi juicio, de un supuesto distinto del establecimiento de una delegación, con el que no debe confundirse por más que desde el punto de vista funcional puedan cumplir análoga misión. La creación por la matriz extranjera de una nueva fundación —que, en cuanto constituida con arreglo al Derecho español, sería, en rigor, una fundación «española»— donde encuentra acomodo, no es ni en el artículo 4 RFCE05 ni en el artículo 7 de la Ley 50/2002, sino, en su caso, en el artículo 6.1 o en el artículo 6.2-II de la misma Ley,

designar a la entidad (matriz) que detenta una determinada porción del capital social de otra (la *filial*), sea por su aportación para la constitución de ésta, sea por adquisición del de una preexistente. Sin embargo, como se explica en el texto, no es este último el significado con que se utiliza en el artículo 4 del RFCE05.

⁵⁷ *Vid.*, LÓPEZ-NIETO Y MALLO, F: *La Ordenación Legal de las Fundaciones*, *op. cit.*, p. 155.

⁵⁸ El artículo 8 de la Ley 50/2002, establece en su apartado 1 que «podrán constituir fundaciones las personas físicas y las personas jurídicas, sean éstas públicas o privadas» y si bien es verdad que, al señalar en su apartado 3 los requisitos que estas últimas deben cumplir, utiliza unos términos un tanto ambiguos (así, se refiere, por un lado, a las de índole asociativa y, por otro, a «*las de índole institucional*»), la doctrina no ha encontrado dificultad en considerar comprendidas en dicha última expresión a las fundaciones. En este sentido, MORILLO GONZÁLEZ, quien, tras dedicar cierta atención a descifrar los posibles sentidos de la fórmula empleada, concluye que con ella el legislador no pretendió sino abrir una vía de escape para que, además, pudieran constituir fundaciones otras personas jurídicas que no son fundaciones o carecen de miembros propiamente dichos, tales como las Cajas de Ahorro o la ONCE (cfr. MORILLO GONZÁLEZ, F: *El proceso de creación de una fundación*, Thomson-Arandi, Navarra, 2006, pp. 86 y ss.). En el mismo sentido se pronuncia CAFFARENA LAPORTA, J.: «La constitución de las fundaciones», en *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, *op. cit.*, pp. 87-88.

⁵⁹ De la misma opinión es GARDEÑES quien considera que «la solución “anglosajona” de hacer depender la capacidad de la ley aplicable al acto concreto para el que se requiere (...) no tiene cabida en el Derecho positivo español», concluyendo que «será la ley personal del fundador y no el ordenamiento al que pretenda someterse la fundación proyectada la que determinará la capacidad para fundar». GARDEÑES SANTIAGO, F: *Las fundaciones en Derecho Internacional Privado español*, *op. cit.*, pp. 189-190.

dependiendo de que la nueva fundación ejerza principalmente sus actividades en territorio español o fuera del mismo⁶⁰. Y ésta será, cabe decir, la vía que emplearán aquellas fundaciones foráneas de «carácter mixto»⁶¹ que pretendan ejercer actividades de interés general en España, pero que, por no perseguir *exclusivamente* fines de esta naturaleza, no podrían actuar como tales en territorio español mediante el establecimiento de una delegación⁶², por lo que una opción para que sus actividades en nuestro país puedan gozar de un tratamiento beneficioso sería la de constituir *ad hoc* una nueva fundación que reúna los requisitos establecidos por la Ley española. Obviamente, no hay nada que impida que fundaciones extranjeras cuyos fines estatutarios —y no sólo las actividades que pretendan ejercer en nuestro suelo— sí sean exclusivamente de interés general utilicen también esta otra vía, en vez de establecer una delegación conforme al artículo 7 de la Ley 50/2002. Pero se trata, insisto, de dos supuestos diferentes, que deben ser distinguidos incluso en el caso de sostener que deben recibir un tratamiento similar.

⁶⁰ El artículo 6.1 de la Ley 50/2002 dispone que: «Deberán estar domiciliadas en España las fundaciones que desarrollen principalmente su actividad dentro del territorio nacional». Por su parte el artículo 6.2-II establece que: «Las fundaciones que se inscriban en España para desarrollar una actividad principal en el extranjero, tendrán su domicilio estatutario en la sede de su Patronato dentro del territorio nacional». Obsérvese que en ambos casos nos encontraremos ante fundaciones «españolas», conforme al artículo 28 Cc, aunque su fundadora no lo sea.

⁶¹ GARDEÑES se refiere a ellas como las que en parte persiguen fines de interés general y en parte de interés particular, ilustrando con el ejemplo de una fundación «cuyos estatutos establecieran que el 50% de sus recursos se destinaran a atender necesidades de los descendientes del fundador y el resto a obras de caridad». GARDEÑES SANTIAGO, M.: «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones, op. cit.*, p. 1196, nota 152.

⁶² Sobre este particular no existe unanimidad en la doctrina, aunque, vistos los términos del artículo 7.2 de la Ley 50/2002 (y antes del art. 5 de la Ley 30/1994), estimo que la controversia se sitúa más en un plano de *lege ferenda* que de *lege data*. Así, mientras que unos autores consideran que no debería existir inconveniente en que actuaran en España como fundaciones siempre que las actividades que ejercieran en territorio español fueran exclusivamente de interés general (en este sentido, PIÑAR MAÑAS, J. L.: «Comentario al artículo 5», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos fiscales, op. cit.*, pp. 41-42; TRINIDAD GARCÍA, M.^a L.: «Apuntes sobre el Registro de Fundaciones extranjeras», en AA.VV., *Derecho Registral Internacional..., op. cit.*, p. 124; y JUÁREZ PÉREZ, P., «Comentario al art. 5 de la Ley 30/1994», en CALVO CARAVACA, A.-L. y CARRASCOSA GONZÁLEZ (dirs.), *Legislación de Derecho internacional privado. Comentada y con jurisprudencia*. Colex, Madrid, 2002, según cita en este último caso GARDEÑES, en «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones, op. cit.*, pp. 1196-1197, haciendo eco de una interpretación más flexible, aunque sin pronunciarse expresamente a favor de la misma). Otros autores, sin embargo, niegan rotundamente dicha posibilidad (así, GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 de diciembre, op. cit.*, pp. 86-87; y LÓPEZ-NIETO Y MALLO, Francisco, *La Ordenación legal de las Fundaciones, op. cit.*, p. 155).

Por explicarlo de modo sencillo, podría decirse que entre la creación de una fundación filial y el establecimiento de una delegación por una fundación extranjera existe, *mutatis mutandis*, la misma diferencia que la que media entre la constitución de una sociedad filial y la apertura de una sucursal por una sociedad extranjera⁶³. En este sentido, tan inapropiado sería la utilización del término «sucursal» para referirse a la sociedad filial⁶⁴, como que se emplee la denominación de «delegación» en los supuestos de creación de una nueva persona jurídica fundacional, además de que induciría, a quienes se relacionasen con ella, a la errónea creencia de que la «matriz» responderá de su actuación, cuando se trata realmente de personas jurídicas distintas.

Así pues, el término «matriz» ha de entenderse aquí, simplemente, como alusivo a la idea de *vinculación y dependencia* del establecimiento o representación de la fundación extranjera en España respecto de su sede o establecimiento principal, donde radica el ápice estratégico de la organización. En este aspecto se debe señalar que por mucho que se les adscriban unos bienes, puedan gozar de cierta autonomía, sean objeto de inscripción registral y se les asigne un NIF, esto es, aunque se les atribuya, en suma, una cierta *subje-*

⁶³ Cuando digo que existe la misma diferencia, obviamente, no debe interpretarse en el sentido de que la relación entre dicha nueva fundación y su creadora resulte coincidente con la que se establece entre una sociedad matriz y sus filiales. Aunque, como ya hemos señalado, no son pocos los aspectos en los que la regulación de las sociedades anónimas ha servido de inspiración al Legislador de la Ley de fundaciones, es evidente que ni la *aportación societaria* es identificable con la *dotación*, ni cabe confundir ésta con el «*capital social*» (al respecto, *vid. SERRANO CHAMORRO, M.ª Eugenia, Las Fundaciones: Dotación y Patrimonio*, Civitas, Madrid, 2000, en especial pp. 74-75). Piénsese que mientras que la sociedad matriz es dueña de todo o parte del capital de la sociedad filial, no ocurre lo mismo en el caso de la fundación filial, que en modo alguno es «propiedad» de su fundadora, y que, una vez creada, se independiza de su voluntad y señorío. No obstante, una vez dicho esto, no puede ignorarse que, a pesar de su formal independencia jurídica, la fundación matriz puede ejercer cierto poder o influencia, no sólo a causa de la redacción de los estatutos de la fundación filial, sino también a través del nombramiento de los patronos que han de regirla, lo que puede plantear algunos problemas que, salvando las distancias, guardan cierta semejanza con los que se suscitan en los «grupos de sociedades». Evidentemente, aquí no hay socios minoritarios que proteger, pero sí hay beneficiarios, donantes y colaboradores y unos fines de interés general que, dependiendo del diseño estatutario de la fundación filial, pueden no ser exactamente coincidentes con los de la casa madre, lo que podría dar lugar a la imposición por ésta de estrategias que favorezcan a colectivos distintos o que beneficien en menor medida a aquellos para los que debe maximizarse la actividad de la fundación filial en España (*v. gr.*, como consecuencia del distinto ámbito territorial o de la especialización funcional de los fines para los que se la haya constituido), lo que deberá ser objeto de especial atención por el Protectorado.

⁶⁴ Sobre los conceptos de «sucursal» y de «filial» en el ámbito del Derecho comunitario, resulta ilustrativo el análisis del Abogado General Sr. La Pérpola, en el apdo. 15 de las Conclusiones de 16/07/1998 (Rec.1999 página I-01459), presentadas respecto del asunto C-212/1997, STJUE de 9 de marzo de 1999, *Centros Ltd vs. Erhvervs-og Selskabsstyrelsen*.

tividad a determinados efectos⁶⁵, las delegaciones carecen de personalidad jurídica propia, distinta de la fundación que las establece, respecto de la que no son más que su prolongación en el territorio de un Estado distinto al de su sede central.

En efecto, con la apertura y mantenimiento de una delegación es la fundación misma la que se establece formalmente en otro país, al que extiende el ejercicio habitual de todas o de alguna de sus actividades, pero *ni se crea una nueva persona jurídica ni cabe considerar los bienes que se le pudieran adscribir como la «dotación» a una supuesta «fundación filial»*. Y menciono expresamente este término —dotación— para aclarar que, aunque éste era precisamente el que utilizaba el artículo 8.2 del (hoy derogado) Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal de 1996⁶⁶ cuando señalaba que uno de los contenidos que, en su caso, habían de consignarse en la primera inscripción del establecimiento en España de la delegación era «*la dotación prevista para sus actividades en territorio español*», el empleo de dicho término no puede interpretarse con el significado jurídico específico que este concepto tiene de elemento esencial del negocio constitutivo de una fundación. Aquí no se trata de una atribución patrimonial dirigida a la *creación* de una nueva persona jurídica fundacional, sino de la *prolongación* del ejercicio en nuestro país de las actividades de una fundación extranjera. Es más, ni siquiera se condiciona su inscripción a que se le adscriban bienes «suficientes y adecuados» para el cumplimiento de las finalidades que se proponga cumplir en nuestro país, como contrariamente ocurriría si se tratara de la dotación necesaria para constituir una fundación.

Y, por idéntico motivo, tampoco la responsabilidad frente a terceros quedará constreñida a los bienes y derechos que le hayan sido afectados (ni a éstos, ni a los que haya podido obtener por sí misma); es decir, el establecimiento de la delegación no divide o limita la responsabilidad de la fundación, en lo que se refiere a su actuación en España a través de aquélla, al patrimonio vinculado a la misma, sino que la fundación extranjera responde con todos sus bienes, sin necesidad de «levantamiento del velo», al tratarse de la misma persona. En este aspecto, lo que sí debe apuntarse es que la obligación de que mantengan una delegación en territorio español, aunque sirva prin-

⁶⁵ Ya bajo la anterior Ley 30/1994, E. GIMÉNEZ-REYNA e I. ZURDO, hablaban de su «*personificación registral y fiscal*», ésta última una vez cumplida la anterior [se referían a la inscripción de la delegación en el registro] mediante la obtención del oportuno NIF» (cfr. «Comentario a la disposición adicional decimosexta», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones...*, *op. cit.*, p. 664).

⁶⁶ Ya citado anteriormente, *vid. nota 55*.

cipalmente, como luego se verá, al propósito de facilitar su control administrativo por el Protectorado, cumple también, entre otras, una importante función en el ámbito de la competencia judicial⁶⁷, pues dicha exigencia permite que las fundaciones extranjeras puedan ser demandadas en España por las actividades que sus delegaciones ejerzan en o desde nuestro país⁶⁸.

En la misma clave ha de interpretarse también la letra g) del artículo 4.1 del RFCE05. El citado precepto requiere que conste en la escritura en la que ha de formalizarse el establecimiento de la delegación, «la identificación de la persona o de las personas que ejercerán la *representación de la delegación* o que integrarán sus *órganos de gobierno*»⁶⁹; expresiones que, sin embargo, consideradas literalmente, resultarían asimismo inadecuadas: en rigor, no cabe hablar ni de órganos de gobierno ni de representantes «*de la delegación*», que, insisto, carece de personalidad jurídica independiente, sino que lo serán, en su caso, *de la fundación*, aunque sus poderes y facultades estén constreñidas al

⁶⁷ A este respecto, deben citarse el artículo 22.4.º de la Ley Orgánica del Poder Judicial, el artículo 5.5.º del Convenio de Bruselas de 27 de septiembre de 1968, sobre competencia judicial y reconocimiento y ejecución de decisiones en materia civil y mercantil —extendido, a su vez, a los Estados miembros de la Asociación Europea del Libre Comercio por el Convenio de Lugano de 16 de septiembre de 1988, sustituido hoy por el Convenio de Lugano de 30 de octubre de 2007—, así como el artículo 5.5.º del Reglamento (CE) núm. 44/2001, del Consejo, de 22 de diciembre de 2000 (DOCE L 12, de 16.01.2001), hoy sustituido también por el Reglamento (UE) núm. 1215/2012, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2012 (DO L 351, de 20.12.2012), en cuyo artículo 7.5 establece idéntica regla. Sobre dichas cuestiones véase, con carácter general, CALVO CARAVACA, A. L. y CARRASCOSA GONZÁLEZ, J. (dirs.), *Derecho Internacional Privado II*, *op. cit.*, pp. 444-449; y, específicamente en relación a las fundaciones, GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, *op. cit.*, pp. 121 a 145.

⁶⁸ Así, resaltando tanto la finalidad de facilitar la labor del Protectorado como su importancia a efectos de la competencia judicial, GARDEÑES SANTIAGO, M.: «Problemática Registral de las Fundaciones Extranjeras», en AA.VV. *Derecho Registral Internacional*, *op. cit.*, p. 77, y en *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, *op. cit.*, pp. 139 y 210, donde destaca, asimismo, que el foro del establecimiento secundario de los artículos 5.5 de los Convenios de Bruselas/Lugano y del Rgto. 44/2001 [hoy la referencia ha de entenderse realizada al artículo 5.5 del Convenio de Lugano de 2007 y al artículo 7.5 del Rgto. (UE) 1215/2012], «alcanzaría a todos los litigios que se derivaran de la actividad de la delegación y, por tanto, no se limitaría a las actividades que ésta llevara a cabo dentro de nuestro territorio», citando en apoyo de su tesis la STJUE de 6-04-1995 (as. *Lloyd's*, C-439/93). Cfr. GARDEÑES, *Las Fundaciones...*, *op. cit.*, p. 139 y nota 358. El mismo criterio sostendrá dicho autor, ya tras la Ley 50/2002, en «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones*, *op. cit.*, p. 1191, nota 135. Por nuestra parte, debemos avanzar que la misma conclusión cabe alcanzar, como veremos, respecto del régimen fiscal de las actividades de la delegación *fuera de territorio español*.

⁶⁹ Obsérvese que literalmente dicho artículo se refiere, no a los representantes en España de la fundación extranjera, sino a los «*representantes de la delegación*», refiriéndose, del mismo modo a los órganos de gobierno *de la delegación*: «*sus*».

ámbito territorial y al tipo de actividades para el que la delegación ha sido establecida⁷⁰.

En este sentido, con mejor técnica, el nuevo Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal de 2008 dispondrá en su artículo 32.3 que: «La primera inscripción de la delegación de la fundación extranjera comprenderá, además de la denominación de la fundación y la identidad de los titulares de sus órganos de gobierno [se refiere, obvio es, a los de la fundación], las siguientes circunstancias relativas a la delegación: [...] d) *La identidad de los representantes nombrados con carácter permanente “para” la delegación, con expresión de sus facultades*»⁷¹.

B) *La delegación como unidad organizativa autónoma*

Cuestión distinta de la personalidad jurídica —de la que, como hemos visto, carece—, es que la delegación deba gozar de cierta *autonomía* respecto de su casa central, que es —junto al desarrollo, total o parcial, de las mismas actividades que la matriz— lo que permite distinguir el «establecimiento» del mero «local accesorio»⁷², lo que dota a aquél de sustantividad jurídica y lo que habilita, en suma, a que pueda contemplarse como una *unidad organizativa*.

⁷⁰ A este respecto, el artículo 89 del Reglamento de Fundaciones Culturales Privadas de 1972, al regular los requisitos de la inscripción de las Fundaciones extranjeras, no se refería a los «órganos de gobierno», sino a «las personas encargadas de la regencia de dicha Delegación». De modo parecido, en referencia a la apertura de sucursales, el artículo 297 del vigente Reglamento de Registro Mercantil (RRM), aprobado por el RD 1784/1996, de 19 de julio (BOE núm. 184, de 31 de julio) establece que en las inscripciones que al efecto se practiquen, se haga constar «*lla identidad de los representantes nombrados con carácter permanente para la sucursal, con expresión de sus facultades*», lo que, por expresa remisión, también es aplicable a la inscripción de las *sucursales extranjeras*, conforme a los artículos 300.2, *in fine*, y 301.3.^a del RRM. Obsérvese que dicho precepto habla de representantes, no de la sucursal, sino «*para*» la sucursal. En cambio, a diferencia de las disposiciones que acabamos de referir, el artículo 10 del TRLIRNR se referirá, de análogo modo que el artículo 4.2 RFCE05, al «*representante del establecimiento permanente*», a pesar de que éste carece igualmente de personalidad jurídica.

⁷¹ Fórmula que, como puede apreciarse, reproduce literalmente la utilizada por el artículo 297 del Reglamento del Registro Mercantil respecto de la apertura de sucursales, a que ya nos hemos referido en la nota anterior. En idéntico sentido, el artículo 24.1 del citado RRFCE08, al referirse a los actos sujetos a inscripción, dispondrá que: «Se inscribirán en el Registro los siguientes actos: [...] j) La creación o supresión de delegaciones de fundaciones extranjeras y la designación de *los representantes de la fundación en aquéllas*, así como los poderes o facultades que se les confieran y su modificación o revocación».

⁷² *Vid.* GARRIGUES, J.: *Curso de Derecho Mercantil*, tomo I, 7.^a edición, Madrid, 1982, pp. 205-208.

tiva separada, susceptible de un tratamiento jurídico independiente⁷³. Y esto, en mi sentir, es lo que quería subrayar el RFCE05 tanto al referirse a «sus» órganos o representantes como al exigir que se consignen las actividades que se proponga ejercer en España —es decir, el ámbito material en el que ejercerán autónomamente las facultades que se les atribuyen—, y lo que se desprende también de la alusión a los recursos económicos que se les hayan asignado⁷⁴; menciones éstas con las que, en definitiva, no se está sino haciendo referencia a distintas manifestaciones de su autonomía respecto de la casa matriz.

En efecto, de lo dispuesto en los artículos 7.4 de la Ley 50/2002 y, sobre todo, del artículo 4.1 del RFCE05, se desprende que no se ha concebido la delegación como un local accesorio o como un lugar exclusivamente dedicado a la realización de meras actividades auxiliares o preparatorias (en el sentido de carentes de trascendencia externa, operando *ad intra* de la propia fundación extranjera), sino que se parte del presupuesto de que la delegación desenvuelve, total o parcialmente, en España, las mismas actividades que su casa central⁷⁵.

⁷³ El Tribunal Constitucional, en su Sentencia n.º 133/2006, de 27 de abril de 2006, al examinar si la obligación de inscribir en el Registro de Asociaciones la «apertura y cierre de delegaciones o establecimientos» que se contempla en el artículo 28.1.f) de la LODA constituye una condición básica del ejercicio del derecho de asociación, destacaría también la nota de su autonomía como elemento distintivo: «no todos los locales de los que sea titular la asociación pueden merecer la consideración de “delegaciones” y “establecimientos”, únicos supuestos a los que se limita la previsión de inscripción registral establecida por el legislador estatal. En efecto, dichos supuestos hacen referencia a la creación de nuevos centros en los que, con una cierta autonomía de gestión, se desarrollan permanentemente operaciones en nombre de la asociación. Por consiguiente, es claro que la carga de inscripción establecida por el legislador estatal no alcanza a la apertura de aquellos locales de la asociación en los que no concurran estas circunstancias. Examinado el precepto desde su perímetro exterior, baste añadir que tampoco se refiere a la creación de filiales pues ello implica el surgimiento de una nueva persona jurídica». (FJ 12.º, pfo. 3.º La cursiva es mía).

⁷⁴ El artículo 4 del RFCE05 no hace referencia directa a dichos recursos económicos (sí lo hacía, como vimos, el artículo 8.2 del derogado RRFCE96, al referirse a «la dotación prevista para sus actividades en territorio español» como uno de los datos a reflejar en su inscripción en el Registro). No obstante, conforme al artículo 4.1.h) del RFCE05, uno de los contenidos que debe recogerse en la escritura de establecimiento de la delegación es «el primer plan de actuación de la delegación en España», el cual, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26 del mismo Reglamento, debe hacer mención a «los ingresos y otros recursos previstos» para la realización de las actividades y el cumplimiento de los objetivos que se proponga desarrollar en cumplimiento de dicho plan.

⁷⁵ El citado artículo 4.1 f) resulta elocuente a este respecto:

«El establecimiento de la delegación de una fundación extranjera deberá constar en escritura pública, en la que se recogerán, al menos, los siguientes datos: (...).

La misma conclusión cabe extraer del artículo 4.1 h) al referirse al «primer plan de actuación *de la delegación en España*». De acuerdo con el artículo 25.8 de la Ley 50/2002, dicho *plan de actuación* debe reflejar «*los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar* durante el ejercicio siguiente», especificándose en el artículo 26.2 del RFCE05 que «*contendrá información identificativa de cada una de las actividades propias y de las actividades mercantiles, de los gastos estimados para cada una de ellas y de los ingresos y otros recursos previstos, así como cualquier otro indicador que permita comprobar en la memoria el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos*». Resulta claro, pues, que la delegación se concibe como una estructura organizativa capaz de desarrollar por sí misma en territorio español, las actividades propias de la fundación de la que forma parte.

En este sentido, en ausencia de una definición específica, cabría, *prima facie*, asimilar el concepto de «delegación» al de «*sucursal*», que no en vano, constituye el paradigma de «establecimiento secundario» en el ámbito mercantil, al punto de que han desaparecido las menciones a otros subtipos que anteriormente se contemplaban en dicha legislación⁷⁶, empleándose indistintamente ambos términos como sinónimos. «A efectos de lo prevenido en este

f) *Las actividades que, en cumplimiento de los fines, pretende realizar la delegación de forma estable en España, sin que éstos puedan consistir exclusivamente en la captación de fondos».*

⁷⁶ Así, los artículos 11.3.º, e) de la derogada Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951 (BOE núm. 199, de 18 de julio de 1951) y 7.5 de la también derogada Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 17 de julio de 1953 (BOE núm. 199, de 18 de julio de 1953), exigían que se hiciese constar en los estatutos y en la escritura de constitución, respectivamente, «[el] domicilio social y los lugares en que vaya[n] a establecer *sucursales, agencias o delegaciones*». Por su parte, el artículo 71 del igualmente derogado Reglamento del Registro Mercantil de 14 de diciembre de 1956 (BOE núm. 66, de 7 marzo 1957), al referirse a la inscripción del comerciante individual imponía que se expresase «[la] calle y número o lugar de situación del establecimiento [principal] y de las *sucursales y agencias*, si las tuviere, ya sean dentro o fuera de la provincia» y, en relación a las sociedades mercantiles, al contemplar en su artículo 97 la apertura de *sucursales*, señalaba que: «*Las agencias o delegaciones con establecimiento abierto al público se inscribirán en la misma forma que las sucursales*». Posteriormente, en cambio, el Texto Refundido de Ley de Sociedades Anónimas (RDLegislativo 1564/1989, de 22 de diciembre; BOE núm. 310, de 27 de diciembre) y, de igual modo, la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (Ley 2/1995, de 23 de marzo; BOE núm. 71, de 24 de marzo), sólo se referirían ya a las *sucursales*, al igual que el nuevo texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 julio (BOE núm. 161, de 3 julio 2010. C.e. BOE núm. 210, de 30 de agosto). Y lo mismo ocurre con el vigente Reglamento del Registro Mercantil, que, entre otros preceptos, dedica la primera sección del capítulo XI de su Título II, a la inscripción de dichos establecimientos.

Reglamento —señala hoy el art. 295 del vigente Reglamento del Registro Mercantil—, *se entenderá por sucursal todo establecimiento secundario dotado de representación permanente y de cierta autonomía de gestión, a través de la cual se desarollen, total o parcialmente, las actividades de la sociedad*».

Es oportuno recordar igualmente a este respecto que la misma noción, ya fuera del Derecho mercantil, fue también utilizada por el TC en relación a las *asociaciones*, en su ya citada Sentencia 133/2006, en la que, en referencia a la «*apertura de delegaciones o establecimientos*», señalaría que «la carga de inscripción, establecida en el artículo 28.1 f) de la LODA, se contrae a la *creación de centros que gocen de autonomía de gestión y representación permanente de la asociación*», llegando, incluso, en alguno de sus pasajes, a emplear *indistintamente* los términos «*delegación*» y «*sucursal*»⁷⁷.

No obstante, dicha asimilación ha de acogerse con cierta cautela, pues si bien sirve, en un primer acercamiento, para resaltar que la «*delegación*», al igual que la «*sucursal*», se concibe como una estructura organizativa autónoma aunque dependiente de la entidad matriz, no debe menospreciarse el hecho de que la Ley 50/2002 no sólo no habla de sucursales —lo que, ciertamente, puede encontrar fácil explicación en tratarse de un concepto característico de otro Sector—, sino que tampoco utiliza, en momento alguno, el término más genérico y común de «*establecimiento*» (y menos aún en plural); es decir, se está refiriendo —y no parece infundado presumir que con plena conciencia de su especificidad— a *una concreta clase de establecimiento secundario*⁷⁸. Piénsese, en este sentido, que el que en otras parcelas de nuestro Dere-

⁷⁷ Así, en el penúltimo párrafo de su FJ 12.º dirá: «la consideración de la obligación de inscribir la *apertura y cierre de sucursales y establecimientos* como una garantía en beneficio de terceros lleva consigo la lógica consecuencia de que la documentación en la que se acrediten estas actuaciones habrá de quedar depositada en el registro administrativo competente y ser accesible según lo dispuesto en el artículo 29.1 LODA». Debe hacerse notar que los preceptos que se analizaban en dicho Fundamento Jurídico —en lo que aquí nos interesa, los arts. 28.1, f) y 28.2, c) de la LODA— no se referían a las «*sucursales*» (término que no emplea la LODA), sino a las «*delegaciones*».

⁷⁸ En análogo sentido señalaba con intuición LÓPEZ-NIETO Y MALLO, en relación a los términos «*delegaciones o establecimientos*» empleados por la LODA, que «[a]unque la Ley parece utilizar estas dos palabras en forma indistinta, creo que la utilización de las mismas no debe ser considerada como casual. La *delegación* —prosigue dicho autor— nos acerca a la idea de aparato burocrático, de oficina donde se dirigen o gestionan asuntos relacionados con los fines sociales, con posibilidad de poner al frente personas que obren por delegación de los órganos de gobierno de la asociación. El *establecimiento* recuerda más bien los lugares donde las asociaciones llevan a cabo actividades sociales concretas». LÓPEZ-NIETO Y MALLO, F: *La Ordenación legal de las Asociaciones*. Edit. Dykinson, 4.ª edición, Madrid, 2004, p. 267.

cho se prescinda de sus diferencias⁷⁹, e incluso aunque quepa estimar que éstas radican simplemente en el énfasis sobre alguno de los aspectos de una misma definición común, ello no autoriza a ignorar los matices que diferencian los distintos tipos de establecimientos secundarios, considerando, sin más, que los diversos modos que éstos representan de que una entidad organice sus actividades fuera de los límites propios de su establecimiento principal, resultan también irrelevantes en otros sectores del Ordenamiento. En otras palabras, no parece disparatado pensar que la específica referencia a las «delegaciones» entraña una determinada visión sobre la forma en que la fundación extranjera ha de organizar sus actividades en territorio español.

C) *La contemplación unitaria de las actividades de la fundación extranjera en España*

Como anteriormente avanzaba, en mi opinión, a pesar de su innegable proximidad, el concepto de «sucursal» no resulta plenamente coincidente con el concepto de «delegación» que se infiere de la Ley 50/2002, ni con el propósito que ésta persigue al exigir su establecimiento como presupuesto del ejercicio estable de las actividades de la fundación extranjera en España.

En efecto, mientras que la noción de sucursal obedece al desdoblamiento de la explotación: al hecho de que en ella se concluyan los mismos negocios que forman el objeto fundamental de la empresa⁸⁰, el establecimiento de una delegación se exige para facilitar las funciones de control y supervisión del Protectorado, en tanto en cuanto la prolongación de forma estable o continua de las actividades de la fundación extranjera en nuestro país, engendrará diversas relaciones con beneficiarios, donantes, voluntarios..., cuya mejor protección y defensa, juntamente con la tutela de los intereses gene-

⁷⁹ Es el caso, como ya señalé, de la legislación mercantil (*vid. nota 76*) y también de la procesal, donde el artículo 22.4.º de la LOPJ alude a «los litigios relativos a la explotación de una sucursal, agencia o establecimiento mercantil» de forma indiferenciada, del mismo modo que los artículos 5.5 de los Convenios de Bruselas/Lugano, en que éste se inspira, y del Reglamento (CE) 44/2001 [hoy la referencia ha de entenderse realizada al artículo 5.5 del Convenio de Lugano de 2007 y al artículo 7.5 del Rgto (UE) 1215/2012], ya mencionados anteriormente, que se refieren igualmente a las distintas categorías de establecimientos secundarios considerándose equiparables a efectos de la competencia judicial. (En este sentido, la STJUE de 6 de octubre de 1976, as. 14/1976, *De Bloos c. Bouyer*: «21. Qu'en ce qui concerne la notion d' "établissement" figurant dans le dit article —dirá el Tribunal de Luxemburgo en referencia al art. 5.5 del CB—, il ressort tant du but que de la lettre de cette disposition qu'une telle notion repose, dans l'esprit de la Convention, sur les mêmes éléments essentiels que ceux de succursale ou d'agence»).

⁸⁰ *Vid. GARRIGUES, J.: Curso de Derecho Mercantil, tomo I, 7.ª edic., Madrid, 1982, p. 207.*

rales a que han de servir, hace necesaria la presencia en territorio español de un «*centro responsable*» que, además de facilitar su relación con los eventuales interesados y permitir, como se dijo, residenciar en sede española la competencia judicial, posibilite *la inmediación del control y la contemplación unitaria de sus actividades en España*, evitando la dispersión de la información, y simplificando y agilizando las labores de supervisión del Protectorado⁸¹.

Dicho en otros términos, sin perjuicio de que en ambos casos se trate de establecimientos secundarios, carentes de personalidad jurídica propia y dependientes de la entidad matriz cuya representación ostentan y cuya responsabilidad vinculan con sus actos, el acento en el caso de la *sucursal* se marca, por un lado, en el *aspecto operativo* y, por otro, en su *carácter separado y autónomo* no sólo respecto de la casa central, sino también *respecto de otros establecimientos o sucursales* de la misma entidad; mientras que en el caso de la *delegación*, el énfasis recae en el carácter de *representación permanente* de la fundación extranjera en territorio español, que actúa de punto de referencia de las operaciones y actividades que ésta desenvuelva en o desde España, permitiendo su sometimiento a un mismo régimen y facilitando el control del Protectorado.

Piénsese que mientras que en otros sectores, como el mercantil, no existe obstáculo para que en el mismo ámbito territorial (incluso en una misma población) puedan establecerse distintos centros o sucursales a través de los cuales se ejerzan, con autonomía unos de otros y respecto de la casa central, las mismas actividades que la entidad matriz⁸², la idea de delegación que trasluce la Ley 50/2002 implica, en cambio, la necesaria existencia de *una misma y única sede en España*, con independencia de que operativamente pueda mantener uno o varios centros de actividad.

«Las fundaciones extranjeras —dice en este sentido el art. 7.1 de la Ley 50/2002— deberán mantener *una delegación* en territorio español *que constituirá su domicilio* a los efectos de esta Ley»⁸³, de lo que se infiere que su ámbito territorial de actuación podrá abarcar todo el territorio nacional, el de una sola Comunidad Autónoma o el de varias, pero habrá una *única delegación*.

⁸¹ En este sentido, GARDEÑES SANTIAGO, M., en «Problemática Registral de las Fundaciones Extranjeras», *op. cit.*, p. 77, y en *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, *op. cit.*, p. 210.

⁸² El artículo 296.2 RRM contempla expresamente el supuesto de que la sucursal radique en la misma provincia en que esté situado el domicilio de la sociedad o de que concuerren diversas sucursales en la misma circunscripción registral.

⁸³ Por su parte, el artículo 4.1.e) del RFCE05 dispondrá que en la escritura en la que conste su establecimiento, deberá recogerse *«el domicilio y el ámbito territorial de actuación de la delegación en España»*.

gación y un único domicilio de la fundación extranjera en territorio español, con independencia del número de locales o establecimientos que despliegue en el mismo para el ejercicio de sus actividades en nuestro suelo.

Así pues, la «delegación», en un sentido amplio, se identifica con *la organización encargada de las actividades de la fundación en territorio español*, esto es, con aquella parte de la fundación extranjera a la que, investida de cierta autonomía respecto de sus órganos centrales y provista de los medios necesarios, se encomienda el desarrollo en nuestro país de las actividades que se considera oportunas para el cumplimiento de los fines fundacionales. Ello no empece a que dicha organización se articule en distintos centros o establecimientos dotados, a su vez, de cierta autonomía⁸⁴, pero deberá designarse uno que asuma las funciones de representación e interlocución con el Protectorado —lo que implica, a mi juicio, ostentar la capacidad de decisión necesaria para vincular a los restantes centros de actividad⁸⁵— de forma que, en cuanto a *centro responsable* —por delegación de la matriz— de las actividades que se desarrollen en nuestro país, vendría a ocupar la posición de *sede o establecimiento principal de la fundación extranjera en España*. Éste será, en suma, el que, en un sentido más restringido, quepa identificar como *delegación*, y el que como tal habrá de hacerse constar en el Registro de fundaciones correspondiente, en el entendido de que las actividades y el ámbito territorial de actuación que han de consignarse serán los que correspondan al conjunto de

⁸⁴ A diferencia de la vigente Ley 50/2002, el RFCP-1972, además de exigir con carácter general la necesidad de que la fundación extranjera estableciera una delegación en territorio español (art. 57), contemplaba el supuesto de que ésta pretendiera la creación de establecimientos culturales o docentes de carácter permanente, sin supeditar en tal caso, al menos inicialmente, el ejercicio de sus actividades en España al previo establecimiento de una delegación. Así dispondría en su artículo 90: «1. Las fundaciones culturales extranjeras que pretendan crear en España establecimientos culturales o docentes de carácter permanente deberán figurar inscritas en el Registro. 2. La inscripción se producirá cuando acrediten que la actividad que pretenden realizar por medio del establecimiento permanente se ajusta a los requisitos generales establecidos en este reglamento y específicamente a los requisitos de su artículo primero. 3. Los requisitos para la inscripción serán los establecidos en el artículo anterior, salvo lo referente al establecimiento de una delegación en España que no será necesaria con carácter previo a la inscripción».

⁸⁵ Obsérvese que la exigencia del mantenimiento de una delegación en España no sólo pretende facilitar el control del Protectorado en el sentido de impedir la dispersión de los datos y evitar la necesidad de contactar con una pluralidad de intermediarios, sino que persigue también, como dijimos, la *inmediación de dicho control*, lo que reclama la existencia de un auténtico interlocutor, capaz de hacer cumplir los acuerdos que puedan adoptarse, exigiendo, pues, cierta «superioridad» de éste sobre los restantes centros en territorio español; lo que contrastaría con una visión separada de cada centro de actividad relacionándose directamente con su casa central fuera de España.

la organización en España a que ésta ha de extender su responsabilidad, conforme se desprende del artículo 7.1 de la Ley 50/2002⁸⁶.

En este sentido, conviene distinguir este último supuesto —que, insistimos, implica, en todo caso, la existencia de una organización en territorio español dotada de cierta autonomía respecto de la casa madre—, del caso de la apertura de una oficina limitada a la realización de tareas auxiliares o de apoyo de las actividades que la fundación extranjera ejerza *por sí misma* en España; es decir, que fuera ésta, y no dicha oficina, quien contratase con terceros y realizará *directamente* las actividades concernientes a sus fines, con cargo a sus propios presupuestos. Aun en la hipótesis de que cupiera considerar aquélla como «delegación», no sería ésta la idea a que, a mi juicio, responde el concepto acogido por la Ley 50/2002, como se desprende de su artículo 7.4 y, especialmente, del artículo 4.1, f) del RFCE05, que exigen claramente que las actividades sean realizadas *por la delegación* de la fundación extranjera; esto es, por su *organización en España*⁸⁷.

⁸⁶ A este respecto no es ocioso añadir que, en relación a otras entidades extranjeras que, aun siendo claramente de mercado, se encuentran sujetas al control y supervisión de la Administración en aras de la protección y tutela de los intereses generales que pudieran verse afectados, se impone también dicha contemplación unitaria. Así, cabe traer a colación la Directiva 2013/36/UE, de 26 de junio de 2013, relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a la supervisión prudencial de las entidades de crédito y las empresas de inversión (DO L 176 de 27.6.2013, p. 338), en cuyo artículo 38 se previene expresamente que: «*Todos los centros de actividad establecidos en el mismo Estado miembro por una misma entidad de crédito que tenga su administración central en otro Estado miembro se considerarán una única sucursal*».

⁸⁷ En apoyo de dicha interpretación, aunque ceñidos a la materia procesal, cabría traer nuevamente a colación el artículo 5.5 del Convenio de Lugano de 2007 y el artículo 7.5 del Reglamento (CE) núm. 1215/2012, así como sus antecesores. Dichos preceptos, como ya se aludió, contienen una fórmula abierta, comprensiva de las distintas categorías de establecimientos secundarios (se refieren a las *sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento*), que ha sido objeto de una interpretación amplia por el TJUE, en el sentido de que resultan equiparables entre sí (STJUE de 6 de octubre de 1976, asunto 14/1976, *De Bloos c. Bouyer*, § 21), pero sentando, en todo caso, la necesidad de una trascendencia externa del establecimiento. «La noción de sucursal, de agencia o de cualquier otro establecimiento —decía el Tribunal de Luxemburgo en la sentencia del caso *Somafer*— implica un *centro de operaciones que se manifiesta de forma permanente hacia el exterior* como la prolongación de la casa madre, provisto de una dirección y equipado materialmente para poder negociar asuntos con terceros». STJUE de 22 de noviembre de 1978 (Asunto 33/78, *Somafer c. Saar-Ferngas AG*). En el mismo sentido, la STJUE de 18 de marzo de 1981 (Asunto 139/80, *Blanckaert & Willems PVBA c. Luise Trost*).

Igualmente cabría recordar el artículo 97 del derogado Reglamento del Registro Mercantil de 1956 Decreto de 14 de diciembre de 1956 (BOE núm. 66, de 7 marzo 1957), en el que se señalaba que: «Las agencias o *delegaciones con establecimiento abierto al público* se inscribirán en la misma forma que las sucursales». Aunque la mención a que estuvieren «abiertos al público», puede hacer pensar que se refería a los de carácter comercial (art. 85 C.com.),

En efecto, cuando la Ley 50/2002 exige para que la fundación extranjera pueda actuar de forma estable en nuestro país, que mantenga una delegación —que actúe por medio de la misma— en territorio español y se inscriba en el Registro de Fundaciones correspondiente, aunque ello no suponga la constitución de una nueva persona, sí representa el mantenimiento de una estructura organizativa dotada de cierta *unidad* y *autonomía* respecto de su casa central, lo que implica la separación de las actividades que pretenda ejercer en o desde territorio español, aislándolas del resto de actividades de la fundación, que es, en suma, lo que permite el sometimiento de la delegación a las mismas reglas y requisitos que a las fundaciones españolas y su control por el Protectorado; objetivos éstos, a los que, como venimos diciendo, se dirige dicha exigencia. Es por ello que si la oficina a que antes se aludía, carece verdaderamente de autonomía, limitándose a la prestación de servicios a la fundación matriz, y las actividades de la fundación extranjera en territorio español son ejercidas directamente por ésta, sin separación de las que pueda ejercer en otros ámbitos, aquélla no podrá considerarse como «delegación» en el sentido de la Ley 50/2002, al no posibilitar el cumplimiento de dichos objetivos⁸⁸.

D) *El ejercicio de actividades en territorio español mediante representante o apoderado*

Lo tratado hasta ahora no agota, sin embargo, la problemática que presenta el concepto de delegación. Si regresamos al artículo 7.1 de la Ley 50/2002 y contemplamos la exigencia de que mantengan una delegación en territorio español, no en el sentido de que deban tener un *establecimiento físico* —aunque ordinariamente existirá un lugar donde se haga visible el vínculo con el territorio donde pretenden ejercer sus actividades—, sino con ese significado de centro de referencia que permite contemplar *unitariamente* la actividad desarrollada por la fundación extranjera en España, cabría preguntarnos si constituiría delegación el ejercicio estable de sus actividades en

excluyendo a otros establecimientos, entiendo que tal referencia (máxime teniendo en cuenta la finalidad de publicidad y seguridad del tráfico a que se endereza la inscripción en dicho Registro) habría de interpretarse en sentido amplio; es decir, que su equiparación a las sucursales —*su propia consideración como establecimiento*—, se producía en tanto en cuanto se manifestaran externamente, *i.e.*, en tanto en cuanto supusieran el ejercicio, total o parcial, de las actividades propias del objeto social, *sin estar reducidas a ser una mera dependencia interna limitada a la prestación de servicios a su casa central*.

⁸⁸ Otra cosa es que dicha oficina, en cuanto suponga un espacio a disposición de la fundación matriz desde la que ésta desenvuelva sus actividades en España, sea susceptible de ser considerada a efectos impositivos como un establecimiento permanente.

territorio español a través de una persona o entidad que actuase como agente o representante de la misma en nuestro país.

Sabido es que en los procesos de internacionalización de empresas es frecuente que las sociedades que pretenden implantarse en mercados extranjeros utilicen diversas vías para optimizar sus recursos (desde la constitución de filiales al establecimiento de sucursales, pasando por las agrupaciones de empresas a partir de variadas fórmulas: AIE, UTEs, *Joint ventures*, etc.), lo que, precisamente por las diversas consecuencias que acarrean en el ámbito tributario, da lugar a lo que se conoce como «planificación fiscal». Pues bien, una de esas fórmulas que evitan los costes del mantenimiento de una sucursal es la utilización de agentes o representantes que, en lo que concierne al Derecho tributario, ha dado origen a su reconocimiento como «establecimiento permanente» (EP). Se trata de la llamada «cláusula del agente dependiente» (arts. 5.5 MCOCDE y 5.5 TRLIRNR), que, en puridad, constituye una segunda modalidad de EP, junto a la cláusula general —el «lugar fijo de negocios»— incluida en los modelos de convenio (arts. 5.1 y 2 MCOCDE) y en nuestra legislación doméstica (art. 5 TRLIRNR).

Debe anotarse, seguidamente, que en este punto existen, no obstante, diferencias apreciables entre la normativa convencional y nuestra normativa interna —más amplia—, al delimitar esta última de forma menos restrictiva el supuesto que origina la existencia de EP y no contemplar las exclusiones que limitan el estatus de EP en el artículo 5.5 MCOCDE. No obstante, en la actualidad dichas diferencias se encuentran más atenuadas, habida cuenta de que la utilización abusiva de prácticas artificiosas para eludir la condición de EP a través de estructuras comisionistas ha conducido a la postre a la modificación en 2017 del aludido artículo 5.5 MCOCDE⁸⁹.

⁸⁹ Sobre estos particulares véanse: CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Beneficios empresariales (y de navegación)», particularmente, su epígrafe 2, «El criterio de reparto del poder tributario: la noción de establecimiento permanente del artículo 5 del Modelo de Convenio de Doble Imposición», dentro del capítulo III, «Reglas de reparto de las potestades fiscales», de la obra colectiva *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2017* (coord. CARMONA FERNÁNDEZ, N.), CISS, Madrid, 2017, pp. 178-358; CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «Los Tratados internacionales. Los Convenios de doble imposición en el Ordenamiento español: Naturaleza, efectos, interpretación e impacto del Proyecto OCDE/G20 BEPS a la luz del Convenio multilateral frente a la erosión de bases imponibles y la transferencia de beneficios», *ibidem*, pp. 38-114; y también GOROSPE OVIEDO, J. I.: «El concepto de establecimiento permanente en la imposición directa y su evolución jurisprudencial», en LUCAS DURÁN, M. y DEL BLANCO GARCÍA, Á. (dirs.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional...*, *op. cit.*, pp. 367-382; así como la bibliografía que más adelante se cita en el apartado «IV.1.C) El concepto de establecimiento permanente».

En todo caso, los problemas que aquí se suscitan no provienen del encaje en la cláusula del agente dependiente (ni en la del comisionista, corredor o agente independiente del artículo 5.6 TRLIRNR y artículo 5.6 MCOCDE, que, en sentido negativo, no determina la existencia de EP). A pesar de que, sin duda, dichas cláusulas entrañan no pocas dificultades interpretativas, el problema se encuentra en el propio concepto de delegación, que quiere conducirse a la noción de EP.

En efecto, por algunos autores se ha propugnado una interpretación flexible de aquel concepto, en aras de evitar que la exigencia de mantener una delegación en nuestro suelo pueda convertirse en un obstáculo efectivo a las actividades de interés general. Así, en opinión de GARDEÑES⁹⁰, «como la ley no dice qué características debe reunir, puede interpretarse que constituiría delegación cualquier persona establecida en España que tuviera atribuidas facultades de representación de la entidad y un establecimiento permanente», entendiendo que «no sería imprescindible que la fundación dispusiera de sus propios locales y personal en España, siendo suficiente que dispusiera de un representante o apoderado autorizado establecido en el país»⁹¹.

A mi juicio, sin embargo, del RFCE05 parece desprenderse que el concepto de delegación está revestido de cierta solemnidad y formalismo que impiden considerar que el mero apoderamiento o encargo a un sujeto para que actúe por cuenta de la misma, o la representación otorgada a otra entidad (*v. gr.*, a otra fundación), puedan reputarse como delegación. En este sentido, el artículo 4 del citado RFCE05 requerirá un acuerdo del máximo órgano de gobierno de la fundación extranjera *aprobando expresa y específicamente su establecimiento en España* para el ejercicio de todas o de algunas de las actividades y su elevación a escritura pública.

Ello significa que sin dichos requisitos, aunque el representante designado por la fundación pueda considerarse que constituye un «establecimiento permanente» a los fines, por ejemplo, de su tributación en el IRNR, habría de concluirse que tanto a efectos de la normativa sustantiva como del propio régimen fiscal de la Ley 49/2002 no constituirá delegación y, por consiguiente, la fundación extranjera ni podrá actuar como tal en nuestro país, ni podrá beneficiarse del régimen fiscal de la Ley 49/2002, reservado exclusivamente

⁹⁰ GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, Edit. Eurolex, Madrid, 2003, pp. 210-211. La misma opinión mantendrá en «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones*, Vol. II, *op. cit.*, p. 1191.

⁹¹ Aunque como el mismo autor puntualiza, «no podría considerarse “delegación” un simple apartado de correos». GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones...*, *op. cit.*, pp. 210-211.

a las *delegaciones* de fundaciones extranjeras *inscritas* en el Registro de Fundaciones.

2. *El régimen jurídico aplicable a las delegaciones*

Como he venido exponiendo, uno de los pilares en que reposa la equiparación a las fundaciones patrias de las fundaciones extranjeras (o, más exactamente, de sus *delegaciones en España*, puesto que, a pesar de carecer de personalidad jurídica, son éstas las que verdaderamente se van a equiparar, al contemplarse de forma autónoma e independiente de su matriz) es el sometimiento de dichas delegaciones al control del Protectorado y al «*régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas*».

En este aspecto se ha de comenzar recordando que, a diferencia de la actual Ley de Fundaciones, la anterior Ley 30/1994 guardaría silencio en este punto, limitándose a disponer en su artículo 5 que las fundaciones extranjeras que pretendieran ejercer actividades en España debían establecer una delegación en territorio español e inscribirse en el Registro de Fundaciones, recogiendo la sola cautela de que dicha inscripción podía denegarse cuando sus fines no fueran de interés general o no estuvieran válidamente constituidas con arreglo a su ley personal. Al margen de las críticas, a que ya antes aludí, por la falta de precisión de que dichos deberes quedaban circunscritos exclusivamente a las que pretendieran ejercer sus actividades *de forma estable* en España, la extrema cortedad de este magro precepto originaría que algunos autores consideraran que las fundaciones extranjeras, *cualquiera que fuera su régimen jurídico*, siempre que estuvieran válidamente constituidas en sus respectivos países y persiguieran fines de interés general, podían operar en España *sin tener que adaptarse al régimen legal español*, expresando en ese sentido sus dudas sobre si quedaban o no sujetas al control del Protectorado, a la rendición de cuentas y al cumplimiento de los procedimientos previstos para las fundaciones españolas⁹². De ahí que la Ley 50/2002 se haya cuidado ahora de disponer expresamente en su artículo 7.4 que: «Las delegaciones en España de fundaciones extranjeras quedarán sometidas al Protectorado que corresponda en función del ámbito territorial en que desarrolleen principalmente sus actividades, siéndoles de aplicación el régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas».

⁹² *Vid.*, en este sentido, GARCÍA-ANDRADE, J.: *La Fundación: un estudio jurídico*, Colección Solidaridad, n.º 11, Fundación ONCE-Escuela Libre Editorial, Madrid, 1997, p. 53.

Sin embargo, a pesar de la aclaración, varios son los problemas que dicho artículo plantea aún.

La primera cuestión que conviene despejar es que, cuando el inciso final del transcritto artículo 7.4 dice que a las delegaciones de fundaciones extranjeras les será de aplicación «... el régimen jurídico previsto para las *fundaciones españolas*», ello no debe entenderse en el sentido de que queden sujetas al régimen jurídico de las «*fundaciones de competencia estatal*»⁹³. Como resulta obvio, tan «española» es una fundación «catalana», que ejerce principalmente sus actividades en dicha Comunidad Autónoma, como una fundación que actúa, principalmente también, en todo el territorio español o en el territorio de más de una Comunidad Autónoma. Y de idéntico modo, tan «española» es la normativa dictada por los órganos competentes de una Comunidad Autónoma como la dictada por los órganos centrales del Estado. En otras palabras, el *régimen jurídico* a que dicho precepto alude es el *estatal* o el *autonómico*, según el ámbito territorial en el que ejerzan principalmente sus actividades en España.

Precisamente, como señala SANTOS MORÓN⁹⁴, fue la salvaguarda de las competencias legislativas de las CC.AA. la que motivaría la redacción final de este artículo 7.4, si bien, a juicio de dicha autora, la fórmula definitiva en que cristalizarían las enmiendas presentadas a dicho fin pecaría de una «considerable vaguedad» por la imprecisa referencia al «régimen jurídico».

Ciertamente, el artículo 6.º del Proyecto de Ley —correspondiente al actual art. 7 de la Ley 50/2002— no utilizaba dicha mención, sino que se refería, de forma específica, por un lado, a la rendición de cuentas «con arreglo a la normativa contable que resulte de aplicación a las fundaciones españolas» y, por otro, a las facultades del Protectorado (apartados 4 y 5, respectivamente de dicho art. 6.º)⁹⁵. Ambos apartados serían objeto de sendas enmiendas presentadas por el Grupo parlamentario catalán CiU, orientadas, como se ha dicho, a garantizar el respeto a la normativa autonómica⁹⁶. Así,

⁹³ En este sentido, discrepamos de Antonio PAU —compartimos la conclusión pero no el fundamento— cuando acude a la referencia a las «*fundaciones españolas*» contenida en el citado inciso del artículo 7.4, para justificar la competencia del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal en los supuestos en que la delegación extiende el ejercicio de sus actividades con carácter principal a más de una Comunidad Autónoma (*vid.*, PAU, A.: «El Registro de Fundaciones. Artículos 36 y 37 y DT 4.º», en AA.VV., *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, *op. cit.*, p. 561).

⁹⁴ SANTOS MORÓN, M.ª J.: «La nacionalidad de las Fundaciones. Actividad en España de las Fundaciones Extranjeras», *op. cit.*, pp. 193-196.

⁹⁵ *Vid.* BOCG, VII Legislatura, serie A, núm. 105-1, de 20/08/2002, pp. 4-5.

⁹⁶ *Vid.*, BOCG, VII Legislatura, serie A, núm. 105-12, de 24/10/2002, p. 51.

la enmienda núm. 122 se encaminaría a especificar que las *normas de contabilidad* son las que les resulten aplicables «por razón de su domicilio», al considerar dicho Grupo parlamentario que «*la regulación del sistema que ha de regir la rendición de cuentas es una facultad que corresponde a las CC.AA. con competencias exclusivas*». Por su parte, la núm. 123 se dirigiría a suprimir el apdo. 5, en cuanto disponía que: «El Protectorado ejercerá sobre las delegaciones de Fundaciones extranjeras las facultades *que esta Ley le confiere* respecto de las Fundaciones españolas», justificándose su supresión en que las CC.AA. tienen capacidad legislativa en esta materia. Según comenta SANTOS MORÓN⁹⁷, a resultas de ambas enmiendas, dichos apartados quedarían refundidos en el Dictamen de la Comisión en uno solo, coincidente con la actual redacción del artículo 7.4, sin que, no obstante, se llegara a explicar por qué la referencia a la normativa contable fue sustituida por la alusión al «régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas»⁹⁸.

Pues bien, en base a tales antecedentes legislativos —y con ello entramos en la segunda de las cuestiones que plantea este precepto, a saber, la del contenido de dicho régimen jurídico—, sostiene SANTOS MORÓN que la finalidad perseguida por los autores de la norma no era otra que el sometimiento de las delegaciones a las atribuciones del Protectorado y al régimen —estatal o autonómico— relativo al cumplimiento de las obligaciones contables, *sin que se pretendiera aplicarles la regulación en los restantes aspectos, que, a su juicio, quedan regidos por la ley nacional de la fundación*⁹⁹.

⁹⁷ SANTOS MORÓN, M.º J.: «La nacionalidad de las Fundaciones. Actividad en España de las Fundaciones Extranjeras», *op. cit.*, p. 193 y notas 24 y 25.

⁹⁸ A mi juicio, más que de dichas concretas enmiendas —aunque desde luego que también en su mérito—, la redacción final de este precepto sería fruto del proceso transaccional mantenido entre los Grupos Parlamentarios, incluso tras haber sido ya aprobado el Informe de la Ponencia, donde todavía figuraban los apartados 4 y 5 en su redacción inicial. Resulta elocuente en ese sentido, la explicación del señor Bermúdez de Castro Fernández en el debate de aprobación del Dictamen de la Comisión, que da idea tanto del esfuerzo por conseguir un texto consensuado, como de la ausencia de una específica justificación de su redacción definitiva. *Vid.* BOCG, Congreso de los Diputados, Diario de Sesiones, Comisiones, VII Legislatura, núm. 616, de 6 de noviembre de 2002. Comisión Constitucional, sesión n.º 18, p. 20246. El Informe de la Ponencia y el Dictamen de la Comisión, en BOCG, VII Legislatura, serie A, núm. 105-12, de 24/10/2002, p. 51 y núm. 105-15, de 15/11/2002, p. 89, respectivamente.

⁹⁹ SANTOS MORÓN, M.º J.: «La nacionalidad de las Fundaciones...», *op. cit.*, pp. 192-193. En el mismo sentido, GARDEÑES, para quien «una lectura superficial y descontextualizada de la misma [se refiere a la expresión “régimen jurídico”, contenida en el último inciso del art. 7.4] podría dar lugar a entender, erróneamente, que a las delegaciones de fundaciones extranjeras se les aplicarían las mismas normas que a las fundaciones españolas y ello no es así». GARDEÑES SANTIAGO, M.: «Las fundaciones en el contexto internacional», *op. cit.*, p. 1199.

Sólo podemos compartir parcialmente dicho criterio. En primer lugar, aun en la hipótesis de admitir que el propósito de sus autores fuera el que quiere deducirse de su tramitación parlamentaria¹⁰⁰, ha de recordarse que, en todo caso, una vez promulgada, la Ley se independiza de la intención de quienes la elaboran: no es la *voluntas legislatoris*, sino la *voluntas legis*, la que nos interesa descifrar. Lo que queremos decir es que los «precedentes legislativos» antes expuestos resultan insuficientes, *por sí solos*, para restringir el alcance de este precepto. El artículo 7.4 emplea la expresión «régimen jurídico», que, cualquiera que sea el significado que quepa atribuirle, es un concepto desde luego más dilatado que el de «régimen contable», que sólo haría referencia al modo de reflejar los sucesos económicos, esto es, a la adopción de un determinado sistema capaz de brindar una «imagen fiel» de su situación económico-financiera y patrimonial, pero que, obviamente, no comprende normas como las relativas a la proporción de recursos que deban de destinarse al cumplimiento de sus fines, o a los límites al ejercicio de actividades económicas.

Otro tanto cabe decir en relación a las atribuciones del Protectorado. El sometimiento de ciertos actos a comunicación o autorización de éste sólo tiene sentido si los criterios para fiscalizar y prestar, en su caso, consentimiento a la actuación de la delegación son los que dimanan de la normativa española.

Y tampoco considero que las disposiciones patrias que regulan tales aspectos sean «en todo caso» de aplicación a las fundaciones extranjeras sólo

¹⁰⁰ En mi opinión, el que el Proyecto se refiriera a la normativa contable y al control del Protectorado, que las concretas enmiendas a que nos hemos referido tuvieran sólo como objeto preservar la competencia autonómica, o que la documentación parlamentaria no ilustrase sobre los motivos del cambio de redacción, no autorizan a considerar que sus autores no abrigaran una intención más amplia que la que lucía inicialmente en el Proyecto de Ley. La modificación pudo deberse a que, a raíz precisamente de las distintas enmiendas y del clima de consenso e integración conseguido tanto en la Ponencia como en la Comisión —y durante todo el curso de su tramitación parlamentaria, cabe añadir—, sus redactores llegaran al convencimiento de que existían los mismos motivos para preservar las competencias autonómicas en materia contable que en lo que concierne a otros aspectos de su régimen jurídico; régimen jurídico que, no nos olvidemos, cuando se trata de fundaciones —nacionales o extranjeras— que ejercen principalmente sus actividades en el territorio de una Comunidad Autónoma, le corresponde definir al Legislador autonómico, sin perjuicio de la posibilidad de que el Legislador estatal incida en dicho ámbito en base al artículo 149.1, apartados 1.º, 6.º y 8.º CE, que son precisamente los títulos competenciales en que se ampara la Ley 50/2002 (*vid. E. de M. apdo. III y DF 1.º, y STC 341/2005, de 21 de diciembre, FJ 1*). Es más, si no hubiera existido esa intención, ¿por qué utilizaron entonces una expresión diferente?. No es razonable pensar que si querían que tuviera el mismo alcance que en el Proyecto, emplearan una expresión claramente más amplia.

«porque constituyen requisitos ineludibles que han de cumplir tales entidades si quieren acceder al régimen fiscal especial»¹⁰¹. A mi juicio, ello supone confundir el régimen sustantivo y el régimen tributario; confusión en la que también parece incurrir el Dictamen del Consejo de Estado sobre el Proyecto de Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal de 2005¹⁰², aunque la oscuridad de sus términos en este punto no permita alcanzar una conclusión precisa.

En efecto, al examinar el artículo 2.1.b) del citado Proyecto de Reglamento¹⁰³, el Consejo de Estado comenzaría señalando que cuando en relación a las delegaciones de fundaciones extranjeras éste restringe su ámbito de aplicación a los *bienes* situados en España y a las *actividades* que realicen *en territorio nacional*, dicha restricción «es correcta en términos generales, pues se muestra respetuosa con el principio de la ley personal de la fundación (arts. 9.11 del Código Civil y 7.2 de la Ley 50/2002)», aunque, a su juicio, quizá hubiera debido especificar qué partes o disposiciones concretas del mismo les serán de aplicación, o lo que es igual: que a pesar de que dicha restricción es correcta «en términos generales», no todas las disposiciones relativas a los bienes y actividades les resultan aplicables. A lo que, en relación a la expresión «*actividades*», añade a continuación críticamente: «Si se entienden por tales, en sentido estricto, las “actividades fundacionales” reguladas en la Sección 1.^a del Capítulo V, se podría obtener la impresión de que [a las delegaciones de fundaciones extranjeras] no se les aplicarían, por ejemplo, las disposiciones de la Sección 3.^a del mismo Capítulo¹⁰⁴, cuyas prescripciones, sin embargo, es claro que deben observar si quieren beneficiarse del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (art. 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre)».

¹⁰¹ SANTOS MORÓN, M.^aJ.: «La nacionalidad de las Fundaciones...», *op. cit.*, pp. 192-193. Igualmente, GARDEÑES SANTIAGO, M.: «Las fundaciones en el contexto internacional», *op. cit.*, p. 1200.

¹⁰² Dictamen del Consejo de Estado de 6/10/2005, sobre el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de competencia estatal. Número de expediente 1248/2005 (PRESIDENCIA).

¹⁰³ La redacción final de dicho artículo 2.1, b) del RFCE05 es del siguiente tenor: «Este Reglamento se aplica: [...] b) A las delegaciones de las fundaciones extranjeras que actúen principalmente en el territorio de más de una Comunidad Autónoma, respecto de los bienes situados en España y de todas las actividades que realicen en territorio nacional».

¹⁰⁴ Se refiere a la Sección 3.^a del Capítulo V del Reglamento, rubricada «Gestión económica», en la que se regula el destino que las fundaciones han de dar a sus diversas rentas e ingresos, y se desarrollan las limitaciones cuantitativas que la Ley 50/2002 prevé para ciertos gastos.

No comparto dicho razonamiento, que, en todo caso, como enseguida veremos, resulta extremadamente impreciso. En primer lugar, debe destacarse que, aunque en el caso de las fundaciones de competencia estatal —que es a las que se ceñía el Dictamen— puedan coincidir las prescripciones de dicha Sección 3.^a con los requisitos establecidos en ese ámbito por la Ley 49/2002, ello carece, en puridad, de relevancia para la cuestión que se trataba. El régimen «sustantivo» puede ser, y de hecho es, en ciertos aspectos, *diferente* del meritado régimen fiscal (máxime, si de las de competencia estatal nos trasladamos a las de competencia autonómica), pero ahora de lo que se trata es de concretar cuál sea el alcance que para las delegaciones de fundaciones extranjeras tiene la remisión al régimen jurídico previsto para las españolas; si, más allá de los aspectos contables y del sometimiento al control del Protectorado, les resulta aplicable dicho régimen, al margen de su coincidencia con los requisitos fiscales y de sus implicaciones en el ámbito tributario. Y, en ese aspecto, el Dictamen resulta de una objetable ambigüedad: ¿quiso decir que las delegaciones de fundaciones extranjeras deben observar las prescripciones de la referida Sección 3.^a «**sólo**» porque en otro caso no podrían beneficiarse del régimen fiscal especial, o lo que quiso fue subrayar que «**también**» deben observar tales prescripciones si quieren disfrutar de dicho régimen, al margen de que ya les resulten exigibles desde el punto de vista sustantivo?

Obsérvese que, de admitirse la primera hipótesis, a lo que realmente quedarían sujetas sería a las disposiciones del régimen tributario especial, y ello únicamente en el supuesto de que optasen por acogerse a la Ley 49/2002. Dicho en otras palabras, con arreglo a esa primera lectura se estaría partiendo de la idea de que (al menos) las normas contenidas en dicha Sección 3.^a, es decir, las que regulan la gestión económica¹⁰⁵, no forman parte del régimen jurídico que les resulta aplicable, lo que conduce a entender que, *de no acogerse al régimen de la Ley 49/2002*, se regirían en dichos aspectos por su ley personal que es la tesis que mantiene SANTOS MORÓN y que, como ya anticipé, no comparto en este extremo¹⁰⁶. A mi juicio, tales prescripciones —o las que, en su caso, se deriven de la normativa autonómica— también forman parte del régimen sustantivo, y las delegaciones de fundaciones extranjeras quedan sujetas a las mismas *con independencia de si se acogen o no al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002*.

¹⁰⁵ Conviene aclarar que el «régimen contable» se encuentra regulado en otra Sección distinta: la Sección 2.^a del Capítulo V, a la sazón rubricada «Plan de actuación, contabilidad y auditoría».

¹⁰⁶ Ha de señalarse que el Dictamen, aunque advierte de que «*quizá debieran especificarse las partes o disposiciones concretas del Reglamento que les serán de aplicación*», no resulta tampoco nada explícito sobre la relación entre la ley personal y el régimen que establece el Reglamento.

Ello no quiere decir, sin embargo, que dichas fundaciones dejen de regirse por su ley personal, sino que, como acertadamente señala SANTOS MORÓN en este punto y se deduce también del Dictamen del Consejo de Estado, «uno y otro preceptos —los arts. 9.11 Cc y 7.4 de la Ley de Fundaciones— deberán ser puestos en conexión para concretar la regulación aplicable a las delegaciones de fundaciones extranjeras»¹⁰⁷. La diferencia de criterio no reside, pues, en que desterremos la aplicación de la ley personal de la fundación, sino en el alcance, en el contenido del régimen jurídico que resulta aplicable a sus delegaciones, que, en mi sentir, no queda limitado al régimen contable y a su sometimiento al control del Protectorado.

Como es sabido, el artículo 9.11 Cc. establece con carácter general que: «La ley personal correspondiente a las personas jurídicas es la determinada por su nacionalidad y regirá en todo lo relativo a capacidad, constitución, representación, funcionamiento, transformación, disolución y extinción».

Ello significa que será su ley personal la que rija todo lo referente a las condiciones para que puedan entenderse válidamente constituidas (*v. gr.*, si es suficiente una mera declaración del fundador, si es necesaria aprobación administrativa o judicial, o si se requiere su inscripción registral); será dicha ley igualmente la que regule lo relativo a su capacidad y a sus fines (*v. gr.*, si pueden ejercer actividades lucrativas de forma directa o indirecta; si han de perseguir inexcusablemente fines de interés general o si se admiten también fines de interés particular), así como lo concerniente a su funcionamiento interno, a la composición de sus órganos, a la supervisión que de sus actividades pueda realizar el Estado bajo cuyo Derecho se han constituido y, en suma, por no demorarnos, será la que rija todos aquellos aspectos que integran su estatuto jurídico personal¹⁰⁸.

Ahora bien, como es fácilmente entendible, ello no quiere decir que no puedan intervenir otras leyes distintas o que no deban cumplir otras condiciones exigidas por el Estado donde pretendan ejercer sus actividades. En este sentido debe recordarse que la aplicación de la ley personal encuentra sus límites en el orden público y las leyes de policía del Estado en el que actúan¹⁰⁹. Pero, sobre todo —y, a mi juicio, aquí está la clave de la articulación de la ley personal de la fundación y de la ley territorial española—, debe tenerse en cuenta que el artículo 7.4 de la Ley 50/2002 no está diciendo que el

¹⁰⁷ SANTOS MORÓN, M.ºJ.: «La nacionalidad de las Fundaciones...», *op. cit.*, p. 194.

¹⁰⁸ Sobre estas cuestiones, en relación a la Ley 30/1994, *vid.* GARDEÑES, *Las Fundaciones...*, *op. cit.*, pp. 185-203 y ya en relación a la Ley 50/2002, el mismo autor en «Las fundaciones en el contexto internacional», *op. cit.*, pp. 1152 y ss.

¹⁰⁹ Artículos 12.3 y 8.1 Cc.

régimen jurídico de las fundaciones españolas se aplique a las *fundaciones extranjeras*, sino que dicho régimen se aplique a *sus delegaciones*. Como he venido sosteniendo, aunque éstas carecen de personalidad jurídica propia, van a ser contempladas de forma autónoma e independiente de las fundaciones que las establecen, configurándose como un centro de imputación de relaciones jurídicas, *cuasi-personificándose*, precisamente para posibilitar un tratamiento homogéneo al de las fundaciones españolas.

En este sentido, cuando la Ley 50/2002 establece que dichas delegaciones queden sujetas al mismo régimen que las fundaciones españolas, lo que trata de evitar es que a dos fundaciones que despliegan sus actividades de forma estable en un mismo territorio se les aplique, en relación a su actuación en el mismo, una regulación diferente por el hecho de que se hayan constituido al amparo de distintos Ordenamientos.

En el fondo, si se repara, el fundamento es el mismo que parece encontrarse tras el artículo 6.1 de la Ley 50/2002, al establecer la obligación de que se domicilien en España, *id est*, de que se constituyan con arreglo a nuestro Derecho, cuando ejerzan principalmente sus actividades en territorio español. Nuestro Ordenamiento, por razones de igualdad, de coherencia interna, de prevención del fraude y de protección de la seguridad del tráfico jurídico, persigue salvaguardar el imperio de la ley española, máxime en un ámbito en el que existe un notorio interés general¹¹⁰.

Así pues, si bien aspectos como la posibilidad de que lleven a cabo actividades económicas, o los límites a su ejercicio, son cuestiones que caen bajo la órbita de la ley personal de la fundación, ello no significará que quede excluida la normativa española. Dicha normativa resultará aplicable, sin perjuicio de las disposiciones más estrictas que pudieran derivarse de su estatuto personal, de forma que si éste, pongamos por caso, les prohíbe ejercer actividades económicas, no podrán desarrollarlas en España, aunque lo permita la Ley 50/2002, por cuanto se trataría de actuaciones que excederían de las que válidamente pueden llevar a cabo conforme a la Ley rectora de la persona jurídica de la que forman parte. Y a la inversa, aunque su ley personal no las imponga, por ejemplo, que destinen a sus fines una proporción mínima de sus rentas e ingresos (o la que imponga se calcule de forma distinta a la que resulte del régimen jurídico aplicable según el ámbito territorial en que ejerzan sus actividades), las *delegaciones*, que son a las que se somete

¹¹⁰ Otra cuestión, perdóñeseme la insistencia, son los problemas que dicho criterio puede generar respecto de las fundaciones constituidas al amparo del Ordenamiento de otro Estado de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

al régimen jurídico de las españolas y las que a la sazón quedan sujetas a obligaciones contables independientes de su casa matriz, deberán destinar a los fines para los que fueron establecidas en España el porcentaje que proceda de sus rentas e ingresos, conforme a lo establecido por la normativa estatal o autonómica que corresponda. Y ello, a mi entender, tanto en lo que se refiere a las actividades e ingresos obtenidos «en» territorio español como a las que puedan realizar u obtener fuera de España, *siempre que resulten imputables a la delegación*¹¹¹.

Aquí reside, precisamente, a mi juicio, una de las implicaciones del cambio introducido por el artículo 7.4 de la Ley 50/2002 respecto de su antecesora. La Ley 30/1994, como vimos, guardaba silencio respecto del sometimiento de las fundaciones extranjeras al régimen jurídico de las españolas. Incluso cuando en la DA 16.^a restringía el alcance del disfrute régimen fiscal, situaba como sujetos a las propias *fundaciones extranjeras*, aunque limitara luego dicho régimen «a las actividades de sus delegaciones en España». Por el contrario, la Ley 50/2002 utiliza como criterio para la aplicación de la normativa española no tanto a la fundación extranjera, o a las actividades que desenvuelva en territorio español, como a la *delegación*, a la que, a mi juicio, aun careciendo de personalidad jurídica independiente, llega a reconocer cierta subjetividad a tales efectos.

La misma conclusión cabe apoyar en el nuevo Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia estatal de 2008 cuando en su artículo 11, bajo la rúbrica «*sujetos inscribibles*», se refiere no a la fundación extranjera, sino a «*las delegaciones de fundaciones extranjeras*» de competencia estatal.

En este aspecto, aunque el RFCE05 (que prácticamente ha transscrito, sin más, el art. 1, pfo. segundo, del derogado Reglamento de 1996) siga hablando de las actividades que realicen «en» territorio nacional, sin percatarse del cambio operado en este punto por el artículo 7.4 de la Ley 50/2002, pienso que resulta posible una interpretación correctiva: cuando el artículo 2.1.b)

¹¹¹ En este sentido también, LÓPEZ RIBAS: «No debiera, por último, interpretarse que cuando el art. 7 de la Ley 50/2002 se refiere a las fundaciones extranjeras que “... pretanden ejercer sus actividades de forma estable en España...” se está exigiendo que la ejecución de dichas actividades deba materializarse, exclusivamente, en territorio español» (LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», *op. cit.*, p. 1190). Y también, FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: «Aspectos internacionales de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos...», *op. cit.*, pp. 44-45. Esta idea, incluso a pesar del tenor literal de la DA 16.^a, era ya manejada bajo la Ley 30/1994 por E. GIMÉNEZ REYNA e I. ZURDO, que se referían a la «actividad exterior» de las delegaciones, mostrándose partidarios de que el régimen fiscal alcanzara también a éstas (*vid.* GIMÉNEZ-REYNA, E. y ZURDO, J.: «Disposición adicional decimosexta», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones...*, p. 666).

del RFCE05 dice «en», debe entenderse también «desde», abarcando los ingresos y actividades que la *delegación* pueda obtener o realizar fuera de España¹¹².

Y, en todo caso, como veremos, ésta es la conclusión que cabe alcanzar en el ámbito fiscal, en el que, ya se considere que han de tributar en el IS, como entidad residente, ya se considere que deben hacerlo en el IRNR, como entidad no residente con establecimiento permanente, la *delegación* tributará *por la totalidad de la renta imputable a la misma, cualquiera que sea el lugar de su obtención*.

En resumen, su sometimiento al régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas no debe interpretarse en el sentido de que las fundaciones extranjeras dejen de regirse por su ley personal, sino de que, sin perjuicio de ello y *en lo que se refiere a sus delegaciones en España*, éstas se han de someter a las mismas normas que las fundaciones españolas en punto a la contabilidad, rendición de cuentas, publicidad, control, supervisión y demás atribuciones de los Protectorados, así como en lo que concierne a los principios de su actuación, bienes afectos, proporción de recursos que han de destinar al cumplimiento de sus fines o los límites al ejercicio de actividades económicas; todo ello, insistimos, exclusivamente en lo que se refiere a su actividad «en» o «desde» territorio español.

En este sentido, es oportuno traer a colación la conclusión de PEDREIRA, cuando señala que «estas delegaciones van a operar en España igual que si fueran una fundación constituida conforme a nuestro ordenamiento jurídico. De ahí que el artículo 2.d) de la Ley 49/2002 también las considere entidades sin fines lucrativos a los efectos de esta norma, puesto que, realmente, no dejan de ser una fundación ordinaria para el ordenamiento jurídico español»¹¹³.

III. Las fundaciones extranjeras y el Registro de Fundaciones

1. La referencia al «Registro de Fundaciones»

Junto a la referencia a las «delegaciones», la otra mención que contiene el artículo 2.d) de la Ley 49/2002 es la relativa a la inscripción en el *Registro de Fundaciones*. Como he venido exponiendo, sólo las delegaciones de

¹¹² Así ocurre también en el ámbito procesal, donde, como ya se apuntó, el foro del establecimiento secundario alcanza a todos los litigios derivados de la actividad de la delegación, no limitándose a las actividades que ésta lleve a cabo en nuestro suelo.

¹¹³ PEDREIRA, *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo y del Mecenazgo...*, *op. cit.*, p. 78

fundaciones extranjeras *inscritas en dicho Registro* podrán ser consideradas entidades sin fin de lucro a efectos del régimen fiscal especial que dicha Ley establece.

Pues bien, la primera observación que se ha efectuar a este respecto es que, a pesar de mencionarse así, *en singular y con mayúsculas*, la referencia al «Registro de Fundaciones» ha de entenderse realizada no al *Registro de fundaciones de competencia estatal*, como, dados los términos de dicho inciso, pudiera parecer en una primera lectura¹¹⁴, sino, distintamente, al *registro que corresponda*; a saber, el citado Registro de fundaciones de competencia estatal o los *Registros autonómicos*, dependiendo del ámbito territorial en el que la fundación extranjera desenvuelva principalmente sus actividades. Y ello, de un lado, porque estatutariamente las CC.AA. han asumido competencias en materia de fundaciones, y en ellas han de entenderse comprendidas tanto las fundaciones españolas, como las delegaciones de fundaciones extranjeras¹¹⁵. Y, de otro, porque, presupuesto lo anterior, el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 no es un régimen al que exclusivamente puedan acogerse las fundaciones (nacionales o extranjeras) «de competencia estatal», sino un régimen aplicable a las «entidades sin fin de lucro», en cuyo concepto caben

¹¹⁴ Dicho Registro, cuya creación ordenaría de nuevo el artículo 36 de la Ley 50/2002, tras haberlo hecho ya infructuosamente la Ley 30/1994, sustituye a los existentes en cada uno de los Ministerios que ejercían el Protectorado de las fundaciones de su ramo. Se trata, ciertamente, de un Registro de Fundaciones único, dependiente del Ministerio de Justicia, en el que habrán de inscribirse todas las fundaciones de competencia estatal, cuyo Protectorado, tras la modificación del artículo 34 de la Ley 50/2002 por la disposición final 4 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, también corresponde ahora a un único órgano administrativo, hoy residenciado en el Ministerio de Cultura y Deporte [cfr. art. 3.1, d) y 3.2.c) del RD 817/2018, de 6 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Cultura y Deporte y se modifica el RD 595/2018, de 22 de junio, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales. BOE núm. 164, de 07/07/2018].

¹¹⁵ La diversidad de tratamiento en este punto entre fundaciones y asociaciones, a pesar de ser habitualmente mencionadas conjuntamente en el texto de los distintos Estatutos de Autonomía, no deja de resultar sorprendente. Como anticipa la Exposición de Motivos de la LODA, «Las restantes normas [de dicha Ley Orgánica] son sólo de aplicación a las asociaciones de competencia estatal... y, en su caso, a las *asociaciones extranjeras*» (E. de M., IX, penúltimo párrafo). Y en tal sentido, el artículo 25.1.b) de la LODA dispondrá que las asociaciones extranjeras que desarrollen actividades en España de forma estable o duradera, deberán establecer una delegación en territorio español e inscribirse en el *Registro Nacional de Asociaciones*, añadiendo que «cuando el ámbito de actividad de la asociación extranjera sea principalmente el de una o varias Comunidades Autónomas, el Registro Nacional comunicará la inscripción a las referidas Comunidades Autónomas». La solución contrasta palmariamente con la adoptada respecto de las fundaciones extranjeras por el artículo 7.1 de la Ley 50/2002. La única explicación posible es la inexcusable presencia del interés público en las fundaciones, que, «administrativizando» la materia, ha hecho prevalecer la competencia autonómica.

tanto las de competencia estatal como las de competencia autonómica, en la medida en que unas y otras se ajusten a la definición que se infiere de sus artículos 2 y 3.

En este sentido, la Ley 50/2002 ordenará en su artículo 7.1 que: «Las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España, deberán (...) inscribirse en el *Registro de Fundaciones competentes en función del ámbito territorial en que desarrollen principalmente sus actividades*»; idea en la que insiste su apartado 2 al añadir que la acreditación de que han sido válidamente constituidas ha de efectuarse ante el Registro de Fundaciones «correspondiente». Por su parte, el artículo 36.1 de la misma Ley, a diferencia de su predecesor —el también art. 36.1 de la Ley 30/1994—, que no precisaba qué hubiera de entenderse por «fundaciones de competencia estatal», señalará ahora expresamente que «existirá un Registro de Fundaciones de competencia estatal (...) en el que se inscribirán los actos relativos a las fundaciones que desarrollen su actividad en todo el territorio del Estado o principalmente en el territorio de más de una Comunidad Autónoma». Y, en el mismo sentido, el artículo 2.1.b) del nuevo RFCE05 reiterará, con prácticamente la misma dicción que el derogado Reglamento de 1996, que sus normas serán aplicables «a las delegaciones de las fundaciones extranjeras que actúen principalmente en el territorio de más de una Comunidad Autónoma».

2. *La inscripción como característica delimitativa de las fundaciones extranjeras destinatarias del régimen fiscal especial*

La segunda observación tiene que ver con los motivos que han inducido al Legislador fiscal a efectuar la precisión de que se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones; precisión que, sin embargo, no hace, por ejemplo, cuando se refiere a las «Fundaciones» en el apartado a) de dicho mismo artículo 2.º

Para situarnos, conviene diferenciar entre el sistema de adquisición de personalidad por las fundaciones españolas y el reconocimiento por nuestro Derecho de la personalidad adquirida por una fundación constituida con arreglo a un Ordenamiento extranjero. En lo que concierne al sistema de adquisición de personalidad por las fundaciones españolas, debe recordarse que la caótica situación imperante en este punto hasta la Ley 30/1994 quedaría finalmente encauzada a partir de que dicha Ley estableciera la necesidad de su inscripción en el Registro de Fundaciones —y la Ley 50/2002 ha mantenido la misma exigencia— como condición básica inex-

cusable para su consideración como personas jurídicas¹¹⁶. Sin embargo, ese carácter constitutivo de la inscripción no puede predicarse de las *fundaciones extranjeras*. Éstas disfrutan de personalidad de acuerdo con lo que establezca su Ley nacional, sin que la inscripción en el meritado Registro constituya un requisito para su reconocimiento. Téngase en cuenta que nuestro Ordenamiento, conforme se desprende del artículo 9.11 Cc, acoge, con carácter general, el criterio del reconocimiento automático de las personas jurídicas extranjeras¹¹⁷. Como señala GARDEÑES¹¹⁸, «sería incoherente establecer que la ley personal rige las condiciones de constitución de la entidad y luego no admitir la principal consecuencia de dicha regla, esto es, el reconocimiento de la válida existencia de la entidad»¹¹⁹. Cuestión distinta

¹¹⁶ Artículo 3 de la Ley 30/1994 y artículo 4 de la Ley 50/2002, ambos declarados condiciones básicas del derecho de fundación y, por consiguiente de aplicación en todo el territorio nacional al amparo del artículo 149.1.1.º CE (cfr. DF 1.º.1 de una y otra Leyes). No obstante, se ha de observar que la Comunidad de Navarra mantiene —de forma cuestionable— el «sistema de libre constitución» que resulta de las leyes 43 y 44 de la Compilación de Derecho Civil foral (Ley 1/1973, de 1 de marzo).

¹¹⁷ En este sentido, GARDEÑES, que distinguirá entre reconocimiento de la personalidad adquirida con arreglo a otro Ordenamiento y régimen de extranjería (*vid.* GARDEÑES, *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, *op. cit.*, p. 205). Aunque debe advertirse que la conclusión en relación a las fundaciones, no es unánime. Así, en referencia a la Ley 30/1994 señalaba TRINIDAD GARCÍA que «ya la propia Exposición de Motivos se refiere al Registro de Fundaciones como “constitutivo” y de publicidad frente a terceros». Sin inscripción, la fundación no adquiere personalidad jurídica (art. 3 LF), *o bien no se le reconoce esa personalidad a la fundación extranjera que quiere establecerse en España (art. 36 en relación con el art. 5 LF) impidiendo, en consecuencia, el desarrollo de la actividad proyectada* (cfr. TRINIDAD GARCÍA, M.ª L.: «Apuntes sobre el Registro de Fundaciones extranjeras», en AA.VV., *Derecho Registral Internacional...*, *op. cit.*, p. 116. La cursiva es mía). En el mismo sentido se pronuncia GIL DEL CAMPO, en relación ya con la Ley 50/2002: «si bien se reconoce la validez de su constitución si ésta se ha realizado de acuerdo con su ley personal, el proceso de reconocimiento en nuestro ordenamiento jurídico no es automático. *En nuestro Derecho el reconocimiento se producirá por la inscripción de la Fundación en el Registro de Fundaciones...*» (GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, *op. cit.*, p. 51. La cursiva es mía). Igual criterio se mantiene en la resolución de la DGRN de 24 de enero de 2008 (RJ 2008\627).

¹¹⁸ Cfr. GARDEÑES, *Las Fundaciones...*, *op. cit.*, p. 205. El mismo razonamiento también en «Problemática registral de las fundaciones extranjeras...», *op. cit.*, p. 70, y, tras la Ley 50/2002, en «Las fundaciones en el contexto internacional», AA.VV., *Tratado de Fundaciones*, *op. cit.*, p. 1185.

¹¹⁹ No empece a lo dicho que el artículo 3.1 del nuevo Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal (RRFCE08) establezca que «De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 50/2002 (...) las fundaciones a las que se refiere el artículo 11 de este Reglamento tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el Registro de Fundaciones de Competencia Estatal». Si bien es verdad que entre los sujetos inscribibles a que se refiere dicho artículo 11 figuran «las delegaciones de fundaciones extranjeras», no es menos cierto que la referencia del artículo 3.1 RRFCE08 lo es a las «fundaciones» y, sobre todo, porque lo que establece dicho precepto se

es que *para que puedan actuar en España como fundaciones* deban inscribirse en el citado Registro¹²⁰.

No es difícil intuir que, desde el punto de vista sustantivo, la necesidad de proteger el tráfico jurídico se encuentra detrás de dicha exigencia. Baste pensar que el establecimiento en España de la fundación extranjera implica su intervención en la vida social y económica española, generando diversas relaciones jurídicas (con beneficiarios, donantes, voluntarios...) en un ámbito de especial sensibilidad al afectar al interés general.

En este sentido, pues, la inscripción en el correspondiente Registro de Fundaciones sirve esencialmente —aunque no sólo— al principio de seguridad jurídica, ya que, por un lado, dota de *publicidad legal* a aquellos pormenores de la delegación y de la fundación extranjera que la establece, que se consideran relevantes para el tráfico jurídico; y, por otro, conlleva, asimismo, su *control*. Control y publicidad tanto más necesarios cuanto que, al tratarse de una entidad extranjera, puede entrañar cierta dificultad a los eventuales interesados conocer, por ejemplo, si se encuentra regularmente constituida o si se trata, en verdad, de una persona jurídica perteneciente al tipo de entidades que nuestro Derecho identifica como fundaciones¹²¹.

Por otra parte, debe destacarse que, sin perjuicio de los más intensos lazos que mantenga con el Estado de procedencia, el ejercicio estable en territorio español de las actividades propias de su objeto supone la constitución de un vínculo con nuestro país al que se van a anudar importantes efectos tanto en el ámbito civil y administrativo (obligación de mantener una delegación,

hace «de acuerdo con el artículo 4 de la Ley 50/2002», no con arreglo al artículo 7.1 de la misma Ley, que es el que regula las fundaciones extranjeras.

¹²⁰ Así también, GONZÁLEZ CUETO, quien señalará que: «La inscripción en el Registro determina la adquisición de personalidad jurídica para las fundaciones españolas. Obviamente no ocurrirá lo mismo para las extranjeras, que la adquirirán de acuerdo con las previsiones de su ley personal. No obstante, y por asimilación, la inscripción es también para estas últimas un presupuesto de capacidad y de actuación *como tales fundaciones*» (cfr. GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 20 de diciembre, op. cit.*, p. 85. La cursiva es mía).

¹²¹ Piénsese que no es difícil encontrar ejemplos en el Derecho comparado de fundaciones foráneas que de acuerdo con su Ley rectora pueden perseguir fines de *interés particular*, resultando, por tanto, incompatibles con el concepto de fundación que se desprende de nuestro Derecho. Es el caso, por citar algunos, de los Ordenamientos alemán, suizo, italiano, sueco, el de Liechtenstein o el de los Países Bajos, que, aunque con diverso alcance, admiten las fundaciones de interés particular y, entre ellas, las fundaciones familiares (*vid.*, CABRA DE LUNA, M. A.: *El Tercer Sector y las Fundaciones de España hacia el nuevo milenio...*, *op. cit.*, pp. 271-328, y GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, *op. cit.*, pp. 87-107).

sometimiento de la misma al régimen jurídico de las fundaciones españolas, sujeción al control del Protectorado...), como también en el fiscal (*v. gr.*, disfrute de determinados beneficios tanto en lo que se refiere a las propias delegaciones como a sus benefactores). De ahí que, junto a las razones antes expuestas en orden a la protección de terceros y su contribución a facilitar las labores del Protectorado, nuestro Derecho, más allá del signo material que pueda representar la ubicación en nuestro suelo de un establecimiento, exija *que ese vínculo se formalice* mediante su inscripción en el correspondiente Registro de Fundaciones. En suma, sea cual fuere la calificación que ostenten con arreglo a su Ordenamiento de origen, sólo las fundaciones extranjeras que satisfagan dicha exigencia podrán operar como tales en el tráfico jurídico patrio.

Vistas, pues, las cautelas adoptadas por la Ley de Fundaciones, podría pensarse entonces que la referencia contenida en el artículo 2.d) de la Ley 49/2002 a que se encuentren «inscritas en el Registro de fundaciones», es una exigencia redundante e inútil. Y, en cierta medida, no faltaría razón a quienes lo consideren de esa forma. Sobre todo, si se tiene en cuenta que posteriormente el artículo 3.7 de la misma Ley vuelve nuevamente a exigir, como requisito común a todas las entidades sin fin de lucro, que se encuentren «inscritas en el Registro correspondiente». Pero también es verdad que, al margen de los problemas que pudiera haber planteado alguna normativa autonómica que no exige tal requisito¹²², dicha mención sirve al propósito de delimitar el círculo de entidades susceptibles de ser calificadas como entidades sin fin de lucro. Como acaba de exponerse, a diferencia de las fundaciones españolas, a las que no basta con la perfección del negocio jurídico fundacional para que adquieran personalidad, requiriendo su inscripción en el Registro de Fundaciones (con lo que, al ser ésta en todo caso necesaria para que puedan cobrar existencia, huelga reseñar nuevamente dicho requisito), las fundaciones extranjeras, en cambio, existen y gozan de personalidad jurídica en tanto se encuentren válidamente constituidas con arreglo a su Ordenamiento nacional, pudiendo llevar a cabo ciertas actuaciones en España, a pesar de que no se inscriban en el Registro de Fundaciones (*v. gr.*, arrendar bienes; percibir dividendos o intereses; ejercer, incluso, actividades económicas), aunque, en ningún caso, puedan hacerlo con tal denomina-

¹²² Éste parece ser, también en lo que concierne a las fundaciones extranjeras, el caso de la Comunidad foral Navarra, según se infiere de la DA 1.^a, apdo. 3, pfo. último, de la Ley foral 10/1996, de 2 julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio (BOE núm. 244, 9 octubre 1996), en la redacción dada por la DA 13.^a de la Ley Foral 35/2003, de 30 de diciembre (BO. Navarra, n.^o 165, de 31/12/2003).

ción¹²³. Como es obvio tras lo expuesto, no es a éstas, a las que el legislador de la Ley 49/2002 dirige su mirada cuando construye el concepto de entidad sin fin de lucro. De ahí, en definitiva, la inclusión de dicha referencia.

3. *Los requisitos para el acceso de las fundaciones extranjeras al Registro de Fundaciones*

Prescindiendo de los aspectos formales (básicamente constreñidos, por un lado, al doble control ejercido por el Protectorado y por el Registro de Fundaciones, y a su articulación; y, por otro, a la forma de acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos), las condiciones materiales para el acceso de las fundaciones extranjeras al Registro de Fundaciones (entiéndase, al estatal o al autonómico, según proceda) se encuentran contenidas, básicamente, en la Ley 50/2002, cuyo artículo 7.2 establece en este aspecto dos requisitos esenciales: A) que la fundación extranjera acredite «ante el Registro de Fundaciones correspondiente que ha sido válidamente constituida con arreglo a su Ley personal» y, B) que sus fines sean de interés general «con arreglo al ordenamiento español». A ellos vamos a referirnos seguidamente, pero conviene hacer la previa advertencia de que, lógicamente, ha de tratarse de entidades jurídicas susceptibles de ser asimiladas a nuestras fundaciones; *i.e.*, han de ser *entidades cuyo sustrato sea patrimonial*, por cuanto de lo contrario nos encontraríamos con asociaciones. E igualmente, aunque la Ley 50/2002 haga sólo referencia a los fines de interés general, ha de tratarse de *entidades carentes de ánimo de lucro*.

A) *La acreditación de su válida constitución con arreglo a su ley personal*

La exigencia de que la fundación extranjera acredite su válida constitución implica que sólo tendrán acceso al Registro de Fundaciones aquéllas entidades extranjeras que gocen de personalidad jurídica. Ello tendrá una doble repercusión: por un lado, supone excluir a las fundaciones *irregularmente constituidas* conforme a su Ordenamiento de origen, así como a aquéllas que no hayan ultimado su proceso de constitución (por ejemplo, las fundaciones en

¹²³ En este sentido, GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones...*, *op. cit.*, p. 87 y LÓPEZ-NIETO Y MALLO, F.: *La Ordenación legal de las Fundaciones*, *op. cit.*, p. 155. Recordemos, sin embargo, que para algunos autores la prohibición de utilizar la denominación de fundaciones no afecta a las que actúen en España de forma esporádica, a las que realicen actividades distintas de las propias de su objeto, ni a las fundaciones de interés particular (así, como vimos, GARDEÑES, «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones*, Vol. II, *op. cit.*, p. 1198 y nota 160), lo que justificaría aún más esta mención del artículo 2 d).

espera de reconocimiento, a que se refiere el Derecho italiano). Pero, por otro, supone también excluir a ciertas entidades, admitidas por otros Ordenamientos, cuyos fines y funciones pudieran ser asimilables a nuestras fundaciones, pero que *carecen de personalidad*, como ocurre en el caso de las *charities-trustees* del Derecho anglosajón. Como señala GARDEÑES, «la existencia de personalidad jurídica es una característica esencial desde el punto de vista de nuestro ordenamiento y su ausencia comporta que la entidad extranjera no pueda considerarse equivalente a la fundación española a efectos del desarrollo de sus actividades en nuestro país»¹²⁴.

No obstante, debe tenerse en cuenta que, a pesar de que España no suscribió el Convenio de La Haya de 1 de julio de 1985, sobre ley aplicable al *trust* y su reconocimiento, en lo que concierne a la disciplina fiscal, algunos CDIs, como es el caso de los suscritos con Estados Unidos¹²⁵, Canadá¹²⁶ y Filipinas¹²⁷, establecen que la expresión «persona», además de las personas físicas, las sociedades de personas («partnership»), las sociedades (en el amplio sentido de personas jurídicas) y cualquier otra agrupación de personas, comprende también *a las herencias y a las fiducias (trusts)*, a pesar de que ambas carecen de personalidad jurídica, por lo que, merced a la aplicación de las cláusulas de no discriminación, cabría plantear la aplicación de los beneficios fiscales.

B) *La persecución de fines de interés general y su realización en o desde España*

El segundo requisito que establece el artículo 7 es que los fines sean de interés general con arreglo a nuestro Derecho. *A priori*, cabría pensar que, dada la amplitud de la lista que establecen tanto el artículo 3.1 de la Ley 50/2002 como el artículo 3.1.º de la Ley 49/2002, y su carácter en ambos casos abierto, no es previsible que se presenten excesivos problemas. Sin embargo, no debe descartarse que, más allá de la mera coincidencia abstracta y nominal, dadas las idiosincrasias nacionales, se planteen contradicciones cuando se descienda al caso concreto, incluso entre Estados que comparten su pertenencia a la UE. Pero, dando por supuesto que, en todo caso, los fines de la fundación extranjera han de encontrarse homologados *con arreglo a nuestro Derecho*, el tema a que voy a ceñirme ahora es el de si las actividades de su delegación deben dirigirse de forma *directa e inmediata* a la realización de dichos fines *en España*.

¹²⁴ GARDEÑES SANTIAGO, M., *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, *op. cit.*, p. 214.

¹²⁵ Convenio de 22 de febrero de 1990, BOE núm. 306, de 22 de diciembre de 1990.

¹²⁶ Convenio de 23 de noviembre de 1976, BOE núm. 32, de 6 de febrero de 1981.

¹²⁷ Convenio de 14 de marzo de 1989, BOE núm. 299, de 15 de diciembre de 1994.

A este respecto debe comenzarse anotando que el artículo 7.1 de la Ley 50/2002 no dice —a diferencia del Reglamento de Fundaciones Culturales de 1972— que dichas actividades deban ser *las propias de su objeto*: sólo impone como requisitos que se encuentren válidamente constituidas con arreglo a su ley personal y que sus fines sean de interés general. Ciento que la Ley habla de «sus» actividades, lo que podría interpretarse en el sentido de que se refiere a las actividades propias de sus fines¹²⁸, pero dicha interpretación, forzada en un contexto como el del Reglamento de 1972, en que todavía no se permitía que las fundaciones pudieran ejercer actividades económicas más que de una forma residual y condicionada, no resulta ya tan evidente, en la medida en que hoy se admite normalmente que las fundaciones puedan desarrollar actividades económicas, aunque sujetas a ciertos límites para preservar la propia naturaleza de dichas instituciones. Por consiguiente, por «sus» actividades, cabría entender tanto las directamente orientadas a la consecución de sus fines como las desarrolladas de forma instrumental con el objeto de obtener los recursos necesarios para su cumplimiento (*ubi lex non distinguit nec non distingue debemus*).

No obstante, aún cabría considerar que los artículos 7.1 y 7.4 de la Ley 50/2002 prestan amparo a una interpretación que exigiera la materialización de sus fines de interés general en España, no tanto merced a la referencia a «sus» actividades como en mérito al término «principalmente» que se contiene en uno y otro preceptos; sobre todo, si éste se interpreta no en sentido cuantitativo (*v. gr.*, la mayor parte de las actividades de la delegación), sino en sentido cualitativo: aquéllas que se realizan de forma no puramente instrumental o accesoria, sino de forma «principal»; *i.e.*, aquéllas que llevan a cabo en cumplimiento de sus fines.

Sin embargo, esta interpretación tampoco resulta concluyente. Frente a ella cabría oponer que la referencia al ámbito territorial (autonómico o estatal) en que la delegación vaya a ejercer «principalmente» sus actividades no pretende imponer la exigencia de que ésta haya de desenvolver forzosamente en el mismo sus actividades de interés general. Cabría pensar —y así parecen confirmarlo sus antecedentes parlamentarios— que su propósito no era otro que el de evitar que el ejercicio anecdótico de alguna actividad fuera

¹²⁸ En este sentido se manifiesta GARDEÑES, para quien «aunque la Ley no lo diga expresamente, debe considerarse que el artículo 7 no se referiría a cualquier actividad, sino únicamente a las actividades propias del objeto fundacional». Para el referido autor, estas otras fundaciones extranjeras que no pretendan ejercer sus actividades de interés general en nuestro suelo, tampoco vendrían obligadas a inscribirse en el Registro de Fundaciones. Cfr. GARDEÑES SANTIAGO, M., «Las fundaciones en el contexto internacional», en AA.VV., *Tratado de Fundaciones*, *op. cit.*, p. 1191 y nota 134.

del territorio al que habitualmente ciñan su actuación dentro de España pudiera sustraer a dichas delegaciones de la competencia autonómica¹²⁹. Así pues, dicho inciso sería una simple salvaguarda de las competencias de las CC.AA. y no un nuevo requisito para que las delegaciones de fundaciones extranjeras puedan tener acceso al Registro de Fundaciones.

Distintamente, el que sí parece dar una respuesta más contundente (y negativa) a dicho interrogante —y enseguida razonamos por qué decimos que «parece»— es el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal, al disponer en su artículo 4.1.f) que en la escritura pública en la que ha formalizarse el establecimiento de la delegación deben constar *«las actividades que, en cumplimiento de los fines, pretende realizar la delegación de forma estable en España, sin que estos [sic] puedan consistir exclusivamente en la captación de fondos»*.

Comenzando por el análisis de este último inciso del artículo 4.1.f), la primera cuestión que éste suscita es si la errata ortográfica —la omisión de la tilde en la palabra «estos»— es la única que se ha producido¹³⁰ o si también hay error en el género del pronombre. Nos estamos refiriendo a si debe leerse «éstos»¹³¹, en alusión a los *fines* de la fundación, o «éstas», en referencia a las *actividades* de la delegación.

En principio, parece obvio que la «captación de fondos», en sí misma, no constituye un *fin*. A lo sumo, sería el *objeto* de la entidad, esto es, el tipo de actividades a que ésta se dedica para lograr sus fines últimos. Pero cabe pensar que, tal vez, a lo que haya querido referirse el Reglamento es a determinadas entidades cuyo único *objeto* —prescindiendo de su eventual carácter

¹²⁹ Recordaré que la redacción del artículo 7.1 de la Ley 50/2002 (art. 6.1 en el Proyecto de Ley) fue debida a la enmienda núm. 142, presentada por el Grupo Popular en el Congreso, que tenía la misma literalidad que el artículo finalmente aprobado y llevaba la siguiente justificación: «Garantizar la competencia del Registro autonómico pese a que la Fundación extranjera pretenda ejercer sus actividades en otras Comunidades Autónomas de forma no principal» (cfr. BOCG, VII Legislatura, serie A, núm. 105-12, de 24/10/2002, pp. 56-57).

¹³⁰ He de apresurarme en aclarar que, lejos de constituir una errata, ahora sería la fórmula más correcta, ya que la RAE, en su nueva *Ortografía de la lengua española* de 2010, permite o recomienda —no está claro que prescriba— la eliminación de la tilde diacrítica en los pronombres demostrativos: «a partir de ahora se podrá prescindir de la tilde en estas formas *incluso en casos de doble interpretación*» (OLE, 2010, § 3.4.3.3. La cursiva es mía). No voy a discutir el consejo sobre la corrección lingüística, pero sí debo indicar que, con anterioridad, la RAE mantenía otro criterio: su acentuación era obligatoria cuando había riesgo de ambigüedad y voluntaria en los restantes casos (OLE, 1999, § 4.6.2). Y el texto que comentamos, además de haber utilizado la tilde en otros pronombres demostrativos —lo que delata claramente la omisión en el que nos ocupa—, es de fecha anterior al cambio de opinión académica.

¹³¹ Así se ha consignado en algunos repertorios legislativos, que directamente han «enmendado» el tenor literal del BOE, pese a no haberse publicado ninguna corrección.

temporal— consiste en la realización de «*cuestaciones y suscripciones públicas, actos benéficos y otras iniciativas análogas... destinadas a recaudar fondos para cualquier finalidad lícita y determinada*» (y de interés general, cabe añadir aquí), que en nuestro Ordenamiento se contemplan en la disp. adicional cuarta de la LODA y que anteriormente se regulaban por el Decreto de 20 de mayo de 1965 bajo la denominación de «*asociaciones de hecho de carácter temporal*».

En este sentido, algunos autores, como DE SALAS MURILLO¹³², señalan que, a pesar de dicha denominación, estas organizaciones giran en torno a un capital, habiéndose destacado también por otros «*la primacía de la faceta fundacional sobre su vertiente asociacional*»¹³³. De hecho, según DE SALAS, en países como Italia se las conoce como *Comitati* (arts. 30 a 42 del Código civil) y no como asociaciones¹³⁴. Sin embargo, aun a pesar de las dificultades de su

¹³² DE SALAS MURILLO, Sofía: *Las asociaciones sin ánimo de lucro en el Derecho español*, Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1999, pp. 680-681.

¹³³ MARÍN LÓPEZ, en CARRASCO PERERA *et al.*, *Derecho civil. Introducción. Derecho de la persona. Derecho subjetivo. Derecho de la propiedad*, Tecnos, Madrid, 1996, p. 219, cit. por DE SALAS MURILLO en *Las asociaciones sin ánimo de lucro...*, *op. cit.*, p. 680.

¹³⁴ Para dicha autora, no obstante, estas organizaciones no pueden identificarse con las fundaciones, tanto por la inexistencia previa de un patrimonio como por su carencia de personalidad, aunque tampoco son, a su juicio, auténticas asociaciones y su inclusión en la LODA es técnicamente incorrecto. *Vid.* DE SALAS MURILLO, S.: *Las asociaciones sin ánimo de lucro...*, *op. cit.*, pp. 680-681. También MORILLO GONZÁLEZ, al estudiar el tema de las fundaciones irregulares, da cuenta, siguiendo a GALGANO («*Sull'ammissibilità d'una fondazione non riconosciuta*», *RDC*, 1963, II, pp. 172 y ss), de que «*junto a las fundaciones autónomas existe en Italia un tipo de fundación no autónoma, el llamado comitato regulado por los artículos 39 y ss. Cc., que consiste en la posibilidad de recaudar fondos con el objeto de destinarlos al logro de un fin, y que se trata a su juicio [al de GALGANO], de una fundación que no necesita reconocimiento, y que carece de personalidad jurídica*». MORILLO GONZÁLEZ, F.: *El Proceso de Creación de una Fundación*, Thomson-Aranzadi, 3.^a edición, Navarra, 2006, p. 275, nota 168 (la cursiva es mía). No obstante, el mismo autor, en una obra anterior (MORILLO GONZÁLEZ, F.: *La fundación: concepto y elementos esenciales*, Tecnos, Madrid, 2001, p. 114), ya había advertido de que la posición de GALGANO, partidario de considerar el patrimonio únicamente como esencial en las fundaciones que pretendan la adquisición de personalidad (para el tratadista italiano la finalidad del patrimonio no es otra que servir de garantía frente a terceros del cumplimiento de las obligaciones de la fundación), era la más alejada de la doctrina dominante en Italia y, en todo caso, quedaba referida a las «fundaciones no reconocidas», en las que los administradores responden de forma ilimitada; lo que, en nuestro Derecho, no tiene cabida como fundación. Interesa también destacar de este mismo estudio de MORILLO GONZÁLEZ, porque puede resultar ilustrativo de la problemática que pudo animar la inclusión de un inciso como el que estamos examinando, la referencia a que, en Alemania, el BGB no exige para el nacimiento de las fundaciones la presencia de un patrimonio y que, en Francia, con anterioridad a la Ley de Mecenazgo de 23 de julio de 1987 y la Ley de 4 de julio de 1990, sobre la fundación-empresa (en las que ya se contempla expresamente la necesidad de una dotación patrimonial para la válida constitución de una fundación), autores como POMEY (*Traité des fondations d'utilité publique*, PUG, París, 1980, pp. 239 y ss.), habían sostenido «la posibilidad de que en

encaje dentro del concepto de asociación, debe concluirse que, en nuestro Derecho, por mucho que se haya enfatizado el elemento *organizativo* en la definición del artículo 2 de la Ley 50/2002, difuminando las diferencias entre el fenómeno asociativo y el fundacional, lo cierto es que dichas organizaciones no pueden identificarse con una fundación. En aquéllas, el patrimonio no es algo que preexista, «sino que tal organización existe para que haya una capital»¹³⁵. Y en ello podría encontrarse la explicación de este inciso del artículo 4.1.f), que se dirigiría a prevenir que entidades de este tipo puedan ser calificadas inadecuadamente como fundaciones.

En una segunda hipótesis —no excluyente de la anterior—, el precepto que comentamos lo que pretendería es recalcar que, en todo caso, la delegación debe desarrollar *en nuestro suelo*, cuanto menos parcialmente, las actividades propias de los fines de interés general de la fundación que las establece, lo que subrayaría la idea —máxime si se enfatiza su conexión con el comienzo del apartado¹³⁶— de que la «equiparación» a las españolas sólo tiene lugar en la medida en que las fundaciones extranjeras, a través de sus delegaciones, contribuyan al bien común *en nuestro país*: *v. gr.*, coadyuvando en la cobertura de determinadas necesidades sociales *en España*¹³⁷.

Obsérvese que, desde ese punto de vista, la cuestión que se suscita no es ya si la expresión «*captación de fondos*» ha de entenderse limitada a la consecución de subvenciones, donativos, donaciones u otras aportaciones públicas o privadas, sino si debe interpretarse más ampliamente, de forma que las actividades de la delegación tampoco podrían limitarse en nuestro país al ejercicio de explotaciones económicas «instrumentales», exclusiva o principalmente enderezadas a la obtención de fondos con que financiar sus fines.

Como vimos, la literalidad del artículo 4.1.f) exige que se reflejen en la escritura de establecimiento «las actividades que, *en cumplimiento de los fines*,

la práctica existan fundaciones con una dotación parcial o simbólica e, incluso, *que lo único que exista sea una institución, es decir, un consejo de administración estatutario al servicio de una misión especial, cuya financiación estaría asegurada por subvenciones exteriores, como colectas anuales de suscriptores o la remuneración de ciertas actividades estatutarias*» (vid. MORILLO GONZÁLEZ, F: *La fundación: concepto y elementos esenciales*, *op. cit.*, p. 115. La cursiva es mía).

¹³⁵ DE SALAS MORILLO, S.: *Las asociaciones sin ánimo de lucro...*, *op. cit.*, p. 681.

¹³⁶ Recordemos que el artículo 4.1.f) del RFCE comienza diciendo que: «El establecimiento de la delegación... deberá constar en escritura pública, en la que se recogerán, al menos (...) f) *Las actividades que, en cumplimiento de los fines pretende realizar la delegación de forma estable en España...*».

¹³⁷ Como antecedente, cabría traer a colación, en apoyo de esa tesis, el viejo Reglamento de Fundaciones Culturales privadas de 1972, en cuyo artículo 57 disponía que: «Las Fundaciones culturales extranjeras que ejerzan en España *actividades propias de su objeto gozarán respecto de éstas de los beneficios aplicables a las españolas...*».

pretende realizar la delegación de forma estable *en España*. Si ello se pone en relación con el artículo 23 del mismo RFCE05 que diferencia entre «*actividades propias*» y «*actividades mercantiles*», definiendo las primeras como «la[s] realizada[s] por la fundación *para el cumplimiento de sus fines*, sin ánimo de lucro, con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación», parece claro que el Reglamento está exigiendo que la realización de dichas «*actividades propias*» ha de tener lugar de forma estable *en España*.

En otras palabras, de acuerdo con esta lectura, el RFCE05 estaría impiadiendo que la delegación extranjera sirviera de mera plataforma para la obtención de rentas en España, aprovechándose de las ventajas que pudiera proporcionar nuestro país respecto de su Estado de residencia, sin beneficio alguno para nuestra sociedad.

Conviene aclarar que no estamos hablando de ningún fenómeno patológico de utilización fraudulenta de estas instituciones, sino de la posibilidad de que una fundación, constituida al amparo de un determinado Derecho en atención a las facilidades que éste proporcione (*v. gr.*, porque autorice su constitución con una dotación inicial de menor cuantía), pueda «deslocalizar» sus actividades en diversos Estados, de manera que, pongamos por caso, una parte de las mismas (*v. gr.*, la captación de fondos) se centralice en países con mayor renta disponible y cuyo sistema fiscal facilite la recepción de ayudas y donativos (al permitir, por ejemplo, mayores desgravaciones a sus beneficiarios), mientras que, en otros, ubique sus explotaciones mercantiles (*v. gr.*, por las ventajas que pueda encontrar en sus mercados internos), siendo, finalmente, terceros países, distintos de los anteriores, los únicos beneficiarios de las actividades propias de sus fines altruistas.

A primera vista, cabría pensar que facilitar hasta tal punto la internacionalización de la filantropía, suprimiendo unilateralmente las barreras y fronteras que condicionan la actividad trasnacional de las fundaciones, no era uno de los propósitos de la Ley 50/2002. Ahora bien, dicho esto, me parece precipitado negar la posibilidad de establecimiento en nuestro país de una fundación extranjera en base al criterio de que sus actividades deban dirigirse inexcusadamente a procurar un beneficio que se materialice, que se haga tangible, *en territorio español*¹³⁸.

¹³⁸ Ya bajo la vigencia de la Ley 30/1994, aun reconociendo que el tenor de su artículo 5 no era claro y parecía indicar que las fundaciones extranjeras habían de cumplir en España fines de interés general, CAMPUZANO DÍAZ se inclinaba decididamente por la idea de que éstas pudieran limitarse a desarrollar actividades de tipo puramente económico en nuestro

A pesar de que la labor «sustitutiva» del Estado que llevan a cabo dichas entidades en ciertos ámbitos (enseñanza, sanidad, servicios sociales...), con la correspondiente minoración del gasto público, ha sido —es— un argumento frecuentemente utilizado para justificar un régimen favorable para las mismas, especialmente en el aspecto fiscal, no parece que nuestro Ordenamiento exija que los fines de interés general se traduzcan *necesariamente* en un beneficio *localizable en nuestro suelo*. Baste señalar a este respecto que tanto la Ley 50/2002 como la Ley 49/2002 admiten como fines de interés general, entre otros, la promoción de los derechos humanos, la defensa del medio ambiente o la cooperación internacional para el desarrollo, lo que, obviamente, no se compadece con la exigencia de una actividad ceñida a los límites territoriales de nuestro Estado; siendo notorio, en ese sentido, que el párrafo segundo del artículo 6.2 de la Ley 50/2002 admite la existencia de fundaciones constituidas para *desarrollar principalmente su actividad fuera de nuestras fronteras*¹³⁹, como, por otra parte, resulta evidente en el caso de las ONGDs.

Por consiguiente, si se permite que fundaciones domiciliadas en España puedan ejercer principalmente sus actividades fuera de territorio español, esto es, si se admite que sean terceros países los principales y hasta los exclusivos beneficiarios de las actividades desarrolladas por las mismas en cumplimiento de sus fines, no parece convincente negar que las delegaciones de fundaciones extranjeras establecidas en España puedan gozar del mismo tratamiento cuando se someten a los mismos controles y requisitos que las españolas.

Debo aclarar que no estoy defendiendo la idea de que el RFCE05 haya cometido un exceso al imponer un requisito no exigido por la Ley. Más bien, me decanto por considerar que la exigencia de que desarrollen en nuestro país las actividades de interés general propias de sus fines ha de interpretarse no tanto en el sentido de que éstas deban ejercerse *materialmente en territorio español* como de que *sean imputables a la delegación en España*; es decir, que cuando el artículo 4.1, f) ordena que consten en la escritura de estableci-

país (cfr. CAMPUZANO DÍAZ, Beatriz: «Las fundaciones extranjeras en la nueva Ley sobre Fundaciones», *op. cit.*, p. 3220).

¹³⁹ El citado artículo 6.2-II dispone: «Las fundaciones que se inscriban en España para desarrollar una actividad principal en el extranjero, tendrán su domicilio estatutario en la sede de su Patronato dentro del territorio nacional». Ciertamente, la letra del artículo tampoco en este caso es muy afortunada: como vemos, habla de desarrollar «una» actividad principal, lo que podría interpretarse en el sentido de que «otras», igualmente principales, habrían de llevarse a cabo necesariamente en España, sin que quepa que, siquiera parcialmente, no desarrollen su fines en territorio español. Pero nos parece un argumento débil para restringir la vocación internacional de muchas de estas entidades, privándolas de que puedan constituirse conforme al Derecho español si las actividades propias de sus fines no se desarrollan también en España.

miento «las actividades que, en cumplimiento de los fines, pretende realizar la delegación de forma estable *en España*», se refiere a las actividades que ésta se propone ejercer «en» o «desde» territorio español.

En efecto, como anteriormente señalamos, el concepto de delegación que se desprende de la Ley 50/2002 y su normativa de desarrollo no permite considerar como tal cualquier establecimiento que la fundación dedique a la realización de actividades más o menos relacionadas con sus fines. Como expusimos, la delegación no se concibe por nuestro Derecho como un mero «local accesorio», reducido a la realización de actividades instrumentales, preparatorias o auxiliares de las que constituyen el fin último de la fundación. Ello significa que, en todo caso, ha de ser la propia delegación —y no su casa matriz— la que debe realizar las actividades conducentes al cumplimiento de sus fines. Y, en igual sentido, su sometimiento al mismo régimen que las españolas (art. 7.4 de la Ley 50/2002) implica la necesidad de que éstas destinen a sus fines de interés general la misma proporción de sus rentas e ingresos que, según el ámbito territorial en que la delegación se haya establecido, se exija para las fundaciones patrias. Ello resulta tanto o más claro en la Ley 49/2002, en la que el artículo 3 dispone que «las entidades a que se refiere el artículo anterior» y, por consiguiente, las propias «delegaciones», deben cumplir los requisitos establecidos en el mismo, entre otros, señaladamente, perseguir fines de interés general, destinar a su realización el 70 por 100 de sus rentas e ingresos y no sobrepasar el límite establecido respecto del eventual ejercicio de actividades ajena a su objeto.

Ahora bien, del mismo modo, debe recordarse que tanto sus rentas como sus actividades no quedaban estrictamente limitadas a las realizadas y obtenidas «en» territorio español, sino que entendíamos dicha expresión en el sentido de que habían de ser «imputables» a su delegación en España¹⁴⁰. En otras

¹⁴⁰ En este sentido, ya bajo la vigencia de la Ley 30/1994 se manifestaban E. GIMÉNEZ REYNA e I. ZURDO, que se referían a la «actividad exterior» de las delegaciones, mostrándose partidarios de que el régimen fiscal alcanzara también a éstas (*vid. Giménez-Reina, E. y Zurdo, J.: «Disposición adicional decimosexta», en Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales, op. cit.*, p. 666). E igualmente, como vimos, LÓPEZ RIBAS, al señalar que: «No debiera, por último, interpretarse que cuando el artículo 7 de la Ley 50/2002 se refiere a las fundaciones extranjeras que “... pretenden ejercer sus actividades de forma estable en España...” se está exigiendo que la ejecución de dichas actividades deba materializarse, exclusivamente, en territorio español», añadiendo más adelante que «Tampoco la Ley 49/2002 establece restricción ni condición alguna respecto de lugar donde deban materializarse o concretarse las actividades propias del objeto específico de las ESFL para acceder a su régimen fiscal y, de igual forma, las distintas categorías de rentas extranjeras obtenidas por las ESFL (residentes y delegaciones de fundaciones extranjeras registradas) tienen el mismo trato fiscal, en el marco de la Ley 49/2002, que las rentas análogas de procedencia española» (cfr. LÓPEZ

palabras, ha de contemplarse la delegación no sólo en cuanto se refiere a las actividades materialmente ejercidas en territorio español, sino también en su proyección en el exterior y, bajo esta perspectiva, no cabría negar la posibilidad de establecimiento en nuestro país de una fundación extranjera en base al criterio de que sus actividades deban dirigirse inexcusablemente a procurar un beneficio que se materialice, que se haga tangible, *en territorio español*.

IV. La delegación como «sujeto» del régimen especial de las entidades sin fin de lucro

1. Delegación y establecimiento permanente

A) Planteamiento

Tal vez se deba simplemente, como anotábamos al comienzo de nuestra exposición, a que las «*delegaciones de fundaciones extranjeras*» no han despertado un especial interés en la doctrina, por lo que la práctica totalidad de los autores que han ofrecido algún comentario sobre las mismas se han limitado a asumir su correspondencia en términos generales con la noción fiscal de «establecimiento permanente» (EP), pero sin llegar a profundizar en su diversidad de significado o, al menos, sin llegar a destacar de forma explícita sus diferencias¹⁴¹.

RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», en *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, *op. cit.*, pp. 1190 y 1236). Del mismo criterio también, FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: «Aspectos internacionales de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos...», *op. cit.*, pp. 44-45.

¹⁴¹ Bajo las anteriores Ley 30/1994 y Ley 61/1978, habían señalado dicha correspondencia, entre otros, MARTÍNEZ LAFUENTE: «la situación fiscal de la fundación extranjera —expondría dicho autor— sería equivalente, salvadas las distancias, al establecimiento permanente, que pese a configurarse en la Ley como un supuesto de obligación real de contribuir, comporta la sujeción a gravamen con un criterio personalista» (MARTÍNEZ LAFUENTE, A., en *Fundaciones y Mecenazgo. Análisis Jurídico-Tributario de la Ley 30/1994*, *op. cit.*, p. 145). De la misma opinión, E. GIMÉNEZ-REYNA y J. ZURDO: «Si una fundación extranjera cumple los requisitos antes dichos para lograr su calificación como española, mediante la necesaria delegación, [...] esta especie de establecimiento permanente de la fundación extranjera en España debe estar asimilada en su trato a las fundaciones españolas» (E. GIMÉNEZ-REYNA y J. ZURDO, en «Comentario a la disposición adicional decimosexta», *op. cit.*, p. 666. La cursiva es mía); Igualmente, GARCÍA LUIS: «Estaríamos así, entendemos, ante rentas obtenidas con la mediación de un establecimiento permanente (delegación), por lo que, a *sensu contrario*, cuando se obtienen sin esta mediación no les serían aplicables los beneficios previstos en la Ley» (GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, *op. cit.*, p. 108). Tras la nueva Ley 49/2002, también asumen dicha correspondencia MARCO SERRANO: «Tales delegaciones, por ello, no serán otra cosa que establecimientos permanentes en España de entidades extranjeras...» (MARCO SERRANO, L. M.: «El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incen-

Ciertamente, resulta innegable la existencia de una importante afinidad entre uno y otro conceptos. Sin pretender apurar ahora sus coincidencias, es oportuno señalar que ambos constituyen expresión del *vínculo estable o duradero* entre la *entidad no residente* y el *Estado anfitrión* al que extiende sus actuaciones¹⁴²; igualmente, ambos conceptos implican la contemplación *aislada*

tivos fiscales al mecenazgo», *op. cit.*, p. 9), y LÓPEZ RIBAS: «La delegación en territorio español de una fundación extranjera, tal y como la configura el artículo 7 de la Ley 50/2002, encuentra su correlato en el ámbito del IRNR en el concepto de establecimiento permanente regulado en el artículo 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes» (LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», *op. cit.*, p. 1191; en idéntico sentido se manifestará en trabajos posteriores: «Mecenazgo europeo sin fronteras», *op. cit.*, pp. 24-25; «Una fiscalidad para las fundaciones y el mecenazgo en Europa», *op. cit.*, pp. 237 y ss.; «Incentivos fiscales sin fronteras para fundaciones y donantes europeos», pp. 228-229; y «Fiscalidad Internacional y entidades no lucrativas», *op. cit.*, pp. 285 y ss.). De la misma opinión es también FERNÁNDEZ AMOR: «la delegación en España se considera a efectos fiscales un establecimiento permanente de un no residente cuya fiscalidad puede regularse con lo que establece la LRFESEL [acrónimo del título de la Ley 49/2002] y la LIRNR» (FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: «Aspectos internacionales de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *op. cit.*, p. 42). Igualmente parece inclinarse por tal consideración, ELVIRA BENITO, D., en *El establecimiento permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en Derecho español*, *op. cit.*, pp. 55-56, siguiendo el criterio de MARTÍNEZ LAFUENTE en el trabajo antes citado, sin perjuicio de hacerse eco, como luego se dirá, de supuestos como el de las instalaciones de una empresa para obras sociales o benéficas, o las embajadas, que, conforme señala, no constituirían establecimiento permanente porque no realizan una actividad económica (*ibidem*, pp. 58 y 296). Del mismo sentir, adhiriéndose a la tesis de LÓPEZ RIBAS, es MONTESINOS OLTRA: «Obviamente, las delegaciones de entidades extranjeras deben considerarse establecimientos permanentes de la entidad no residente, por lo que son contribuyentes del IRNR», debiendo concluirse con LÓPEZ RIBAS, que determinarán la base imponible de sus actividades en España aplicando el régimen fiscal del Título II de la Ley 49/2002 y, subsidiariamente, las disposiciones generales del Impuesto sobre Sociedades, pues es a éstas a las que se remite el TRLIRNR para calcular su base (cfr. MONTESINOS OLTRA, S.: «Los requisitos del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos», en *Jurisprudencia Tributaria* num. 49, Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2008, nota 44). El mismo criterio, en fin, se encuentra asimismo en los recientes trabajos de SANZ GADEA, E.: «Principio de no discriminación en la Unión Europea y operaciones no lucrativas», *op. cit.*, en particular, pp. 452-455, y de CÍVICO MALDONADO, J. A. y ABAD GURUMETA, S.: «La fiscalidad de las actividades sin ánimo de lucro con componente internacional», *op. cit.*, pp. 75-95.

¹⁴² Recuérdese en ese sentido cuanto se expuso en relación a que la exigencia del mantenimiento por la fundación extranjera de una delegación en territorio español se encontraba conectada al *ejercicio «estable» de sus actividades en España* (art. 7.1 de la Ley 50/2002). Pues bien, ese vínculo es igualmente inherente al concepto de establecimiento permanente. En ese aspecto el artículo 13.1.a) TRLIRNR dispondrá: «Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, *de forma continuada o habitual*, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad...».

y autónoma de su actividad en España¹⁴³; y del mismo modo, ambos supondrán el reconocimiento de la representación o infraestructura establecida para su ejercicio, como un centro de imputación dotado de cierta *sustantividad jurídica*¹⁴⁴.

Pero, en mi sentir, presentan también contrastes apreciables, comenzando por el diverso enfoque a que uno y otro responden, fruto de su respectiva pertenencia a diferentes parcelas de nuestro Ordenamiento: mientras que, en un caso, se atiende a *la satisfacción del interés general*, orientándose a asegurar que, cualquiera que sea su nacionalidad, en la medida en que actúen regularmente en España como fundaciones, éstas cumplen los fines de interés general a que necesariamente deben dirigirse de acuerdo con nuestro Derecho (que es, como dijimos, a lo que sirve básicamente la exigencia del mantenimiento de la *delegación: a facilitar el control del cumplimiento de dichos fines*), en el caso del *establecimiento permanente*, en cambio, lo que se persigue es *la efectiva contribución al levantamiento de las cargas públicas* de una riqueza que, aunque puesta de manifiesto por entidades que no residen en España, aparece vinculada a nuestro país, al haberse generado —o haberse contribuido a generar— por medio del mantenimiento en nuestro suelo de un *centro fijo en el que se desenvuelven regularmente las actividades que dan origen o coadyuvan a la obtención de dicha riqueza*¹⁴⁵.

¹⁴³ Respecto de las «delegaciones», ya hemos destacado más atrás dichas características. En cuanto al «establecimiento permanente» baste por el momento con traer a colación el artículo 22 TRLIRNR: «*Obligaciones contables, registrales y formales*. 1. Los establecimientos permanentes estarán obligados a llevar contabilidad separada, referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que estuvieren afectos a ellos. 2. Estarán, asimismo, obligados al cumplimiento de las restantes obligaciones de índole contable, registral o formal exigibles a las entidades residentes en territorio español por las normas del Impuesto sobre Sociedades».

¹⁴⁴ Ni la *delegación*, como vimos, ni el *establecimiento permanente* (fuera del supuesto del agente o representante) poseen, como veremos, una personalidad jurídica propia distinta de la entidad matriz a la que pertenecen, pero ambos casos suponen una cierta «personalización», como señalara respecto del establecimiento permanente la Exposición de Motivos de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre (LIRNR), y evidencian preceptos como el artículo 15.1 TRLIRNR al disponer su tributación con un criterio claramente personalista: «Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento cualquiera que sea el lugar de su obtención, de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo III».

¹⁴⁵ A diferencia del MCOCDE, nuestro Derecho, siguiendo en este aspecto la «teoría de la pertenencia económica», no requiere que el establecimiento sea productivo en sí mismo, admitiendo como tal el denominado «*establecimiento permanente que no cierra ciclo mercantil*», una de cuyas características consistirá en que sus actividades *no determinan ingresos en España* procedentes de operaciones con terceros, lo que no significa que no contribuya, que no coadyuve, siquiera sea de forma indirecta, a la consecución del resultado empresarial de la entidad.

En el mismo sentido cabe también anotar que el concepto de EP ha surgido pensando en un tipo de personas o entidades de características bien distintas a las fundaciones. No me refiero ahora a su naturaleza, ni a su concreta forma jurídica, sino al hecho de que el concepto de EP no es sino la respuesta del Derecho tributario a los problemas que en su ámbito plantea la internacionalización del giro o tráfico de un tipo de sujetos que actúan habitualmente *en y para el mercado*, sobrepasando el territorio de más de una jurisdicción fiscal. Explícita o implícitamente, la idea de *empresa* se encuentra involucrada —luego veremos hasta qué punto de forma indisoluble o no— en la definición de EP; categoría con la que, en suma, no se está sino haciendo referencia, bajo el prisma fiscal, a los *establecimientos secundarios* a través de los cuales dichos sujetos prolongan sus *actividades económicas* en el territorio de un Estado distinto al de su sede. En este sentido, cabría señalar que el «*núcleo duro*» de dicha noción donde encuentra verdaderamente su correspondencia es en el ámbito mercantil, en el concepto de «*sucursal*», si bien tampoco cabe hablar en este caso de una plena coincidencia. «Delegación», «*establecimiento permanente*» y «*sucursal*» son conceptos que, aunque concuerden en referirse a un mismo fenómeno —la extensión de las actividades de un sujeto más allá del ámbito propio de su establecimiento principal—, seleccionan aspectos específicos de acuerdo con los fines a que sirven en cada Sector, conformando una realidad jurídica diferente.

Pero sobre dichas cuestiones habremos de entrar más adelante. Baste por el momento con dejar advertido que, a pesar de que puedan existir «*delegaciones*» que, de acuerdo con las normas y convenciones fiscales, puedan ser consideradas «*establecimientos permanentes*», ni todas las «*delegaciones*» son susceptibles de dicha calificación —como acabo de apuntar, ello va a depender, entre otras cuestiones, del concepto de actividad económica que sostenemos y de su entendimiento o no como un requisito intrínseco a la noción de establecimiento permanente— ni, a la inversa, todos los centros de la fundación extranjera en España susceptibles de considerarse «*establecimientos permanentes*» podrán reputarse como «*delegaciones*» en el sentido de la Ley 50/2002. Pero vayamos por partes.

En primer lugar, conviene recordar sintéticamente la trascendencia que la consideración de una entidad como no residente *con establecimiento permanente* tiene en orden a su tributación en España y cuál ha sido el significado de dicha noción, para después, con esa perspectiva general, enfrentar la idea de delegación, que más atrás examinamos, con el concepto de EP o, más bien, cabe decir, con los conceptos, porque, en realidad, éste difiere según debamos atenernos a los CDIs que pudieran ser de aplicación, al Derecho comunita-

rio, o a la normativa interna española, e incluso variará también según nos refiramos a la imposición directa o a la indirecta.

A este respecto, a pesar de que el incremento de la actividad trasnacional de las fundaciones y de las entidades sin fin de lucro, en general, no se ha visto acompañado de un marco internacional que facilite la solidaridad transfronteriza, sería erróneo considerar por ello que las normas y convenciones internacionales carecen de importancia en el régimen fiscal a que quedan sujetas dichas entidades y sus benefactores. Adviértase que el concepto de «persona» que manejan los CDIs comprende tanto a las personas físicas como a las *sociedades* y a cualquier otra agrupación de personas, empleándose una noción amplia de «sociedad» que, según la fórmula habitualmente incluida en los CDIs suscritos por España, alcanza a «*cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos*», por lo que sus disposiciones pueden resultarles también de aplicación. En este sentido, ya la propia Ley 49/2002 nos recuerda en su artículo 1.3 que lo preceptuado en la misma se entiende «sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española»¹⁴⁶.

No obstante, la labor de analizar la cuestión desde los distintos CDIs suscritos por España, o los diferentes Modelos de Convenio seguidos en la práctica internacional (MCOCDE, MCONU, MCUSA...), excedería con creces los límites del presente trabajo, por lo que, a este respecto, me ceñiré en esencia a aquellos aspectos que puedan tener repercusión o resultar de interés a nuestros fines.

B) *La trascendencia del establecimiento permanente en la tributación de las entidades no residentes, en general*

La utilización por los Estados de distintos criterios de sujeción a su potestad tributaria (la nacionalidad, la residencia, el lugar de obtención de las rentas), su habitual combinación, e incluso las diferentes versiones que de un mismo principio pueden haber adoptado, ocasionan ineludiblemente en una economía globalizada fenómenos de doble imposición internacional¹⁴⁷. La

¹⁴⁶ Recordemos, en el mismo sentido, que el artículo 31 de la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales (BOE núm. 288, de 28/11/2014), dispone que: «Las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales válidamente celebrados y publicados oficialmente *prevalecerán sobre cualquier otra norma del ordenamiento interno en caso de conflicto con ellas*, salvo las normas de rango constitucional».

¹⁴⁷ Siguiendo a CALDERÓN CARRERO, podemos hablar de doble imposición internacional, *en sentido jurídico*, «cuando dos (o más) entes jurídico-públicos autónomos dotados de poder

conciencia del entorpecimiento que ello representa para la expansión del comercio, los movimientos de capital y las operaciones económicas transfronterizas en general, así como, en lo que se refiere a los países en vías de desarrollo, la necesidad de contribuir, mediante su eliminación, a la creación de un «clima» propicio a las inversiones extranjeras, los intercambios de bienes y servicios y las transferencias de tecnología que coadyuven a su progreso económico y social¹⁴⁸, han llevado, tradicionalmente, a la adopción de diversas medidas tendentes a evitar ese fenómeno tanto a nivel doméstico¹⁴⁹ como en el plano internacional, mediante la celebración, en este último caso, de Acuerdos y Convenios (señaladamente, de los Convenios para evitar la doble imposición internacional) a través de los cuales se persigue distribuir la competencia entre las distintas soberanías fiscales concurrentes¹⁵⁰. Pues bien, uno

tributario independiente a nivel internacional yuxtaponen impuestos idénticos o análogos sobre un mismo hecho imponible realizado en un mismo momento temporal, gravando al mismo contribuyente y objeto imponible, de manera que, a la postre, resulta una carga fiscal superior a la que se originaría si dicho hecho imponible se hubiera realizado con sujeción a un solo sujeto activo». Cfr. CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación», *op. cit.*, pp. 294. Por el contrario, la ausencia del requisito subjetivo —la coincidencia del obligado tributario— determinará que nos encontremos ante la doble imposición económica (*ibidem*, p. 286).

¹⁴⁸ A ese «clima» propicio se refiere la «Introduction» del *Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* (ST/ESA/PAD/SER.E/21, Nations Unidas, New York, 2001, p. vi), y análoga referencia se contiene, asimismo, en su última revisión: *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Revisión de 2011*, Nueva York, 2013, p. vi.

¹⁴⁹ Dichas medidas integran el llamado *derecho tributario internacional*; a saber, aquella «parte del Derecho tributario interno que tiene por objeto las normas emanadas de cada Estado para regular el ejercicio de su poder de imposición en sus relaciones con el exterior y, en particular, para delimitar la esfera de eficacia, espacial y personal, de sus normas en concurrencia con la de otros Estados» (SAINZ DE BUJANDA, F: *Sistema de Derecho Financiero*, tomo I, Vol. 2.º, FDUC, Madrid, 1985, p. 558).

¹⁵⁰ En este sentido, se ha de señalar que la orientación actual, como destaca PALAO TABOADA («Prólogo a la 1.ª edición», en SERRANO ANTÓN (dir.), *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros, 2.ª ed. revisada y ampliada, Madrid, 2005, pp. 13-14), es, justamente, la de estudiar como una unidad tanto el «*derecho tributario internacional*» —a que nos referíamos en la nota anterior— como el «*derecho internacional financiero*», entendido éste, siguiendo la definición propuesta por SAINZ DE BUJANDA, como aquella «parte del Derecho internacional público integrada por el conjunto de pactos, normas y principios que regulan el ejercicio del poder financiero de los Estados en sus relaciones recíprocas, así como la atribución de competencias a las Organizaciones internacionales para el establecimiento de sus recursos y la ordenación presupuestaria de sus ingresos y gastos» (cfr. SAINZ DE BUJANDA, *ibidem*, p. 557). Por otra parte, como indican CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ, «En los últimos tiempos puede apreciarse una tendencia a instrumentar el ModCDI [se refieren al MCOCDE] y los CDIs no sólo como un mecanismo de reparto de poder tributario, sino también como un sistema de coordinación de ordenamientos tributarios a través de la incorporación a tal modelo de cláusulas de carácter material y procedimental que reconfiguran la regulación

de los goznes sobre el que pivota ese reparto de la competencia fiscal entre los Estados y la coordinación de sus Ordenamientos tributarios es, precisamente, la noción de EP. Su utilización, ampliamente extendida, sin perjuicio de sus diferentes fórmulas y versiones, ha venido constituyendo, en relación a las rentas empresariales, una fórmula de compromiso entre los Estados que basan primordialmente sus sistemas impositivos en el «principio de la renta mundial» y los que lo hacen en el «principio de la fuente».

En esencia, dicho reparto consiste en que cuando se trata de rentas derivadas de actividades económicas ejercidas *sin el concurso de dichos establecimientos*, éstas son gravadas, como regla, por el *Estado de residencia*; mientras que las obtenidas por los *establecimientos permanentes* se someten, por el contrario, a la soberanía fiscal del Estado en que radican¹⁵¹, sin perjuicio de la eventual consideración de dichas rentas en el gravamen personal a que, conforme al principio de la renta mundial, quede sujeta la persona o entidad a que dichos establecimientos pertenecen, en el *Estado de residencia*, que será, por consiguiente, el que, en principio, deberá arbitrar las medidas que eviten la doble imposición¹⁵².

interna aplicable a la materia». CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «Los Tratados internacionales. Los Convenios de doble imposición en el Ordenamiento español: Naturaleza, efectos, interpretación e impacto del Proyecto OCDE/G20 BEPS a la luz del Convenio multilateral frente a la erosión de bases imponibles y la transferencia de beneficios», *op. cit.*, p. 41.

¹⁵¹ En este sentido, tanto el artículo 7.1 del MCOCDE, como el artículo 7.1 MCONU dispondrán que «los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado [es decir, en el Estado de la residencia], *a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él*». En este último caso, los beneficios del EP pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente, siendo distinto el alcance de dicha sujeción según que el CDI de que se trate siga en este punto el modelo OCDE o el modelo ONU. En el caso del MCOCDE, la imposición de los beneficios empresariales en el Estado de la fuente sólo procederá «en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente», mientras que el MCONU, en las cláusulas b) y c) de su artículo 7.1, atribuye una mayor fuerza expansiva al hecho de mantener una base fija de negocios en el país de la fuente, admitiéndose que, además, puedan gravarse por dicho Estado las rentas empresariales obtenidas en el mismo por la empresa no residente, a pesar de no haber sido obtenidas por el EP, siempre que deriven de la venta del mismo tipo de mercancías, o del ejercicio del mismo tipo de operaciones, que las realizadas por su establecimiento permanente en dicho país. Al respecto, *vid.* SERRANO ANTÓN, F.: «Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes», en *Fiscalidad Internacional*, *op. cit.*, pp. 161-164, así como los «Comentarios» al art. 7 de la *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación...*, *op. cit.*, pp. 143 y ss.

¹⁵² Sobre todo ello, *vid.* SERRANO ANTÓN, F.: «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación», en *Fiscalidad Internacional*, *op. cit.*, pp. 209 y ss. Sobre las medidas unilaterales para eliminar la doble imposición internacional, puede consultarse CALDERÓN

Obsérvese a este respecto que la sujeción del EP al Estado de la fuente no se basa tanto en el principio de capacidad económica como en el reparto de la competencia fiscal. Aunque la entidad no residente, a través del EP, disfruta de los servicios y ventajas del país de situación, y la obtención de rentas en el mismo manifiesta una aptitud abstracta para concurrir al levantamiento de las cargas públicas del Estado de cuyas ventajas y servicios se ha beneficiado, el gravamen que soporta en dicho Estado no atiende a la dimensión real de la capacidad económica de la persona física o jurídica a que dicho establecimiento pertenece, entre otras consideraciones, porque ésta se contempla de forma parcial: el Estado de la fuente sólo conocerá las rentas obtenidas en o desde su territorio, pero no se encuentra en condiciones de saber y comprobar su capacidad contributiva global. Dicho principio se tendrá, pues, normalmente en cuenta en el Estado de residencia, pero no en el de la fuente.

En definitiva, la sujeción del EP a la competencia fiscal del Estado de situación, su consideración separada e independiente de la persona o entidad a que pertenecen al efecto del gravamen por el Estado de la fuente de las rentas atribuibles a dicho establecimiento, la sustantivización (su creciente acercamiento, cabría decir, a la tributación de las sociedades filiales), unido a la extensión de la red de CDIs y la habitual inclusión en los mismos de *cláusulas de no discriminación*, conducirán, a la postre, a una aproximación entre el tratamiento fiscal a que dichos establecimientos quedan sujetos en el país de la fuente y el de las propias entidades residentes en el mismo. Paridad que será aún mayor en el caso de entidades constituidas en países de la Unión Europea, donde los CDIs se han visto sobrepasados por la interpretación del TJUE sobre las libertades de circulación y establecimiento, al menos, en lo que concierne a los operadores económicos tradicionales: las entidades de mercado.

A nivel interno, nuestro Derecho tributario, por su parte, al igual que otros Ordenamientos, distingue también entre *residentes* y *no residentes*, haciendo tributar, a los primeros, en el IRPF o en el IS, por su «*renta mundial*» y, a los segundos, en el IRNR, por las *rentas obtenidas en territorio español*. Pero, antes de nada, debe recordarse que, en el caso de que exista un CDI, habrá

CARRERO, J. M.: «La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación», *Fiscalidad Internacional*, *op. cit.*, pp. 273 y ss., y, más recientemente, «Métodos para la eliminar la doble imposición», en CARMONA FERNÁNDEZ (dir.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2017*, *op. cit.*, pp. 723 y ss.

de estarse a lo que en el mismo se disponga¹⁵³. Será éste el que nos diga si las rentas obtenidas por la persona o entidad residente en uno de los Estados se gravan en el país de residencia, en el de la fuente o en ambos. En todo caso, la obtención de rentas a través de un *lugar fijo de negocios*, que es como habitualmente se define al establecimiento permanente en los CDIs, determinará que, tanto en éstos como en nuestro Derecho interno, las rentas imputables al mismo tributen en el país de situación.

En efecto, al margen de sus diferencias conceptuales, el mantenimiento de un establecimiento permanente en España tendrá también, conforme a nuestras normas tributarias domésticas, una importancia decisiva en el régimen de tributación del no residente, ya que nuestro Derecho interno distinguirá igualmente entre no residentes «con» y «sin» EP.

Las rentas obtenidas en España *sin mediación de dichos establecimientos* quedarán sujetas al IRNR en función de su origen y a medida que son obtenidas, sin compensación, ni integración entre ellas (téngase en cuenta que en el caso de los no residentes sin EP no existe propiamente un período impositivo, sino que el Impuesto se devenga instantáneamente y de forma separada por cada tipo de renta), computándose, con carácter general, por su importe íntegro, en los términos previstos en el capítulo IV del TRLIRNR.

Por el contrario, cuando se trata de rentas atribuibles a un *establecimiento permanente*, el artículo 15.1 TRLIRNR preceptuará que: «Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención», disponiéndose, por su parte, en el artículo 18 TRLIRNR que determinen su base imponible con arreglo a las disposiciones del régimen general del IS, sin perjuicio de ciertas peculiaridades reguladas en dicho mismo artículo. Todo ello, además de implicar una cierta personalización del establecimiento, supone otorgar a éste un tratamiento muy semejante al de las propias entidades residentes.

Ese diferente régimen, según actúen o no mediante establecimiento permanente, unido a la omisión en la Ley 49/2002 de toda referencia al IRNR (salvo, curiosamente, como dije, respecto del régimen del mecenazgo), hacen que la susceptibilidad de encajar o no la idea de delegación en el concepto de EP revista una especial importancia.

¹⁵³ A este respecto, el artículo 4 del TRIRNR dispone: «Tratados y convenios. Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución española».

C) *El concepto de establecimiento permanente*

Como reseñábamos anteriormente, el origen y evolución del concepto de EP se encuentra ligado al desarrollo del comercio internacional y la eliminación de cortapisas a las operaciones económicas transfronterizas. Se trata, como se ha dicho, de una solución de compromiso orientada a repartir la competencia fiscal de los Estados y paliar los problemas de doble imposición internacional que, en otro caso, se presentarían si las mismas rentas se gravaran en el Estado de residencia y en el de situación. Pero existen diferencias entre la noción de EP que se maneja en la normativa interna (en nuestro caso, en el IRNR) y el que consagran los CDIs. Incluso, dentro de estos últimos, los distintos modelos de CDI (MCOCDE, MCONU, MCUSA...) ofrecen también variaciones.

En el presente apartado, no obstante, no vamos a realizar un estudio ni mucho menos exhaustivo del concepto de EP¹⁵⁴, sino que solamente nos

¹⁵⁴ Sobre el tema pueden verse, entre otras muchas —la bibliografía en este punto es muy amplia—, la ya citada monografía de ELVIRA BENITO, David: *El establecimiento permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en Derecho español*, op. cit.; el también citado capítulo de SERRANO ANTÓN, Fernando: «Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes», en *Fiscalidad Internacional*, op. cit., pp.149-188; el de CALDERÓN CARRERO, José Manuel: «Beneficios empresariales (y de navegación)», dentro del capítulo III, «Reglas de reparto de las potestades fiscales», de la obra colectiva *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2017* (coord. CARMONA FERNÁNDEZ, N.), op. cit., pp. 178-358; el de CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «Los Tratados internacionales. Los Convenios de doble imposición en el Ordenamiento español: Naturaleza, efectos, interpretación e impacto del Proyecto OCDE/G20 BEPS a la luz del Convenio multilateral frente a la erosión de bases imponibles y la transferencia de beneficios», *ibidem*, pp. 38-114; el de MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., «No discriminación», *ibidem*, pp. 794 y ss.; la monografía de RUÍZ HIDALGO, Carmen: *Tributación de la empresa en la Unión Europea. Estudio de su regulación jurídica y jurisprudencial*, Marcial Pons, Madrid, 2002, en particular, su capítulo III, pp. 149-228; la reciente obra colectiva de LUCAS DURÁN, M. y DEL BLANCO GARCÍA, Á. (eds.); GARCÍA MARTÍNEZ, Á. (coord.): *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, op. cit.; o el documento de la ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), *Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes. 17 de julio de 2008* (obra publicada originalmente por la OCDE en inglés y francés con los títulos: *Report on the attribution of profits to permanent establishments. 17 July 2008* y *Rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables 17 Juillet 2008*, París, 2008), edición española del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2010; y de la misma Organización, el ya citado *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada de 22 de julio de 2010*, especialmente, los «Comentarios al artículo 5», pp. 95-131; los «Comentarios al artículo 7», pp. 134-180, y los «Comentarios al artículo 24», pp. 345-366. La versión abreviada de diciembre de 2017 del vigente MCOCDE, que incorpora ya las medidas derivadas del Proyecto liderado por la OCDE y el G20 para combatir la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, conocido por sus siglas en inglés como Proyecto «BEPS» (en concreto, las acciones 2, 6, 7 y 14), puede consultarse *on*

detendremos muy sucintamente en aquellos aspectos de su definición que nos interesan para destacar sus coincidencias y discrepancias con el concepto de delegación¹⁵⁵.

a) El concepto de establecimiento permanente en los Convenios de Doble Imposición (el MCOCDE)

En la estructura habitual de los CDIs que siguen el MCOCDE, los establecimientos permanentes son objeto de atención, por un lado, en el *artículo 5*, en cuyo apartado 1 se ofrece una definición abstracta, completada en los siguientes números con un repertorio de situaciones que se consideran constitutivas de EP y otro de supuestos que quedan excluidos de dicha calificación, a lo que se añaden distintas cláusulas que puntualizan las anteriores o se refieren a casos específicos (obras de construcción, instalación o montaje, cláusulas de agente dependiente, cláusula matriz-filial...), debiendo hacerse también referencia a la cláusula o disposición alternativa en materia de servicios, introducida en los Comentarios a este artículo 5 (párr. 42.23 y ss. del MCOCDE), en cuanto constituye, en rigor, un nuevo supuesto de EP. Por

line en inglés (no hay aún versión francesa ni española), en la página web de la OCDE, en el enlace http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. Véase, asimismo, el documento: OCDE, *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, 2016, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257757-es>.

¹⁵⁵ En este sentido, por ejemplo, no abordaremos la problemática del agente —ni dependiente ni independiente (comisionista)—, por cuanto, como ya expusimos, el concepto de delegación está revestido de cierta solemnidad y formalismo, lo que, entre otras consideraciones, impide que el mero apoderamiento o encargo a un sujeto para que actúe por cuenta de la fundación extranjera no residente, o la representación otorgada por ésta a otra entidad (*v. gr.*, a otra fundación), puedan reputarse como delegación, por lo que quedarían fuera del régimen de la Ley 49/2002, aunque, en su caso, pudieran considerarse EP, ya que, recordemoslo, el artículo 2.d) de la Ley 49/2002 *no se refiere a los EPs de las fundaciones no residentes, sino a las delegaciones de las fundaciones extranjeras*. Y, en fin, tampoco nos detendremos, salvo acaso alguna referencia puntual, en las medidas derivadas del ya aludido Plan «BEPS», dado que, aunque han influido en ciertos aspectos del concepto de EP contenido en la actual versión del MCOCDE, motivando la adición de algún apartado —*v. gr.*, la de los nuevos apartados 4.1 y 8 del art. 5— y la modificación de otros, así como de sus correspondientes Comentarios, ello no afecta al problema que aquí nos ocupa, por cuanto el objetivo que persiguen básicamente dichas medidas es la actualización del Modelo a fin de adaptarlo a los cambios tecnológicos y al vertiginoso y exponencial crecimiento de la denominada economía digital, así como a prevenir y evitar la erosión de las bases o el traslado de los beneficios obtenidos a otras jurisdicciones fiscales de menor o nula tributación mediante subterfugios que soslayen la calificación de EP a través de mecanismos de comisionista, la fragmentación artificial de las actividades empresariales y otras prácticas abusivas, que, como decía, no tienen especial incidencia en nuestra exposición. Sobre el tema, no obstante, puede consultarse la bibliografía reflejada en la anterior nota.

otro lado, dichos establecimientos se contemplan en el *artículo 7*, en relación a las rentas empresariales. Y, finalmente, se les dedica en el *artículo 24* una de las cláusulas de no discriminación, concretamente, la de su apartado 3. Veamos.

—La cláusula de establecimiento permanente: artículo 5 MCOCDE.

En lo que se refiere a la definición general del artículo 5.1, es muy esqueta y se contrae a señalar que «la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad». Pero, no obstante a su brevedad, tiene un enorme trascendencia jurídica y, pese a su aparente simplicidad —máxime teniendo en cuenta que ofrece un concepto que ha evolucionado en el tiempo—, se ha de poner en relación con otras cláusulas, exigiendo acudir a los «Comentarios» de cada uno de los artículos y apartados del Modelo, donde su significado se aclara y precisa por el Comité Fiscal de la OCDE, en ocasiones incluso de manera casuística; no debiéndose olvidar el examen de las «reservas» que, en cada caso, hayan podido formular los Estados a las interpretaciones contenidas en dichos «Comentarios». Tres son, conforme a dicho precepto, los componentes esenciales para que exista EP: i) un lugar de negocios, ii) su fijeza, y iii) una actividad empresarial. Muy sintéticamente, consisten en lo siguiente:

- i) Respecto del «lugar de negocios», alude a la necesidad de que exista un local o instalaciones o medios materiales que le permitan ejercer su actividad, entendidos dichos elementos en sentido amplio, siendo suficiente con que cuente con un espacio para su desarrollo y resultando indiferente el título o motivo por el cual dispone del mismo (los Comentarios aclaran que puede existir un establecimiento permanente cuando una empresa ocupe de forma ilegal un emplazamiento desde el que explota su actividad¹⁵⁶). Tampoco es relevante que su utilización pueda ser compartida.
- ii) En cuanto a la «fijeza» se refiere tanto a que exista una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado¹⁵⁷, como a que debe tener un cierto grado de permanencia.
- iii) Finalmente, en lo que respecta a la «actividad empresarial», debe comenzarse insistiendo en que el artículo 5 MCOCDE es una regla de reparto de la competencia tributaria entre Estados. El MCOCDE se dirige a establecer los criterios para fijar cuándo determinadas rentas obtenidas por un residente de un Estado pueden quedar sujetas a tributación en otro Estado

¹⁵⁶ Cfr. Comentarios al artículo 5 MCOCDE, pfo. 4.1.

¹⁵⁷ *Ibidem*, pfo. 5.

miembro, y en este caso, las rentas a que se refiere la distribución de la competencia fiscal de que trata el artículo son las relacionadas con el ejercicio de una *actividad empresarial* que se desarrolla con carácter estable (fija) en un lugar («situs») del territorio del otro Estado; supuesto en que, según este precepto del MCOCDE, nos encontramos ante un EP, permitiéndose entonces su gravamen por el Estado en que éste radica. Dicho en otros términos, el MCOCDE, parte de la premisa de que los beneficios de una empresa de un Estado sólo pueden ser gravadas por éste (art. 7 MCOCDE), estableciendo, no obstante, que cuando dicha empresa participa efectivamente en la vida económica de otro Estado, puede quedar sometida a la jurisdicción fiscal de éste, *pero sólo a partir del momento en que abre un establecimiento permanente en el mismo*. A los efectos que más nos interesan, debe advertirse que, en todo caso, se refiere al ejercicio de una actividad económica («lugar fijo «*de negocios*»), sin perjuicio de lo que en otras cláusulas pueda disponerse en orden a la distribución de la competencia fiscal sobre otras fuentes de renta no imputables al EP¹⁵⁸.

A la cláusula general de EP contenida en el primer apartado del artículo 5 MCOCDE, le sigue, en su segundo, una relación de supuestos que se consideran constitutivos de EP¹⁵⁹, respecto de la que interesa destacar, por un lado, que tiene carácter ejemplificativo y no exhaustivo, y, por otro, que los distintos casos que enumera constituyen una presunción *iuris tantum* de la existencia de EP, pero que ello debe siempre interpretarse en función de la definición general dada en el apartado 1. La lista (a la que se une, en un tercer apartado, el caso de las «obras o proyectos de construcción o de instalación»),

¹⁵⁸ Desde el punto de vista de la práctica convencional española, comenta CALDERÓN CARRERO («Beneficios empresariales...», *op. cit.*, p. 128) que aunque, con carácter general, existe una gran uniformidad en el empleo de esta cláusula de EP tal cual figura en el MCOCDE, en algunos CDIs firmados por España hay alguna leve variación en el lenguaje utilizado. Así, señalará, por ejemplo, que en los suscritos con Bulgaria (1990) o con Irán (2006), no se emplea la expresión «lugar fijo de negocios», sino la de «*lugar fijo en el cual un residente de un Estado contratante realiza todo o parte de su actividad empresarial*», lo que, a mi juicio, es tanto o más clara que la del modelo, traída del inglés, aunque resulte más larga.

¹⁵⁹ El citado apartado 2 del artículo 5 dice así:

- «2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:
- las sedes de dirección;
 - las sucursales;
 - las oficinas;
 - las fábricas;
 - los talleres; y
 - las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales».

se completa seguidamente —ahora en sentido negativo—, con una relación de supuestos que no constituyen EP; supuestos que, en esencia, son casos de actividades auxiliares o preparatorias. Conviene anticipar que dichos supuestos sí tienen cabida, en cambio, en nuestro Derecho doméstico que, a diferencia del modelo de la OCDE, contempla el denominado «establecimiento que no cierra ciclo mercantil», a luego nos haremos mención¹⁶⁰.

Finalmente, señalaré que en el párrafo 42.23 de los Comentarios a este artículo 5 del MCOCDE se contiene una cláusula o disposición «alternativa», a fin de que pueda ser incorporada en sus CDIs por aquellos Estados que consideren que los beneficios derivados de los servicios han de poder ser gravados por el Estado de la fuente —*id est*, por el Estado en que se prestan—, aun cuando no exista en él un establecimiento permanente en el sentido del artículo 5, de forma que, de acuerdo con esta cláusula, se estimará que lo hay siempre que concurra una cierta *presencia física* (más de 183 días en cualquier período de doce meses) y un determinado *volumen de actividad*, lo que, como ha señalado MARTÍN JIMÉNEZ, constituye, en puridad, un nuevo supuesto de EP de servicios, configurado sobre bases distintas, que guarda cierta proximidad con lo prevenido en el artículo 5.3.b) MCONU¹⁶¹.

Pero, en definitiva, en lo que ahora interesa, al margen del supuesto del establecimiento que no cierra ciclo mercantil, de la mayor amplitud del concepto de EP contenido en el TRLIRNR respecto del que se deriva del

¹⁶⁰ Por otra parte, es oportuno apostillar que, en sintonía con el Proyecto «BEPS» a que ya más atrás me referí, las aludidas excepciones a la consideración de EP han sido limitadas en la reciente actualización del MCOCDE de 2017 mediante la modificación de alguna de sus letras —en concreto, de las letras e) y f) de su apartado 4— y la adición de un nuevo subapartado 4.1, con el propósito de que no pueda eludirse la condición de EP mediante el subterfugio de fragmentar las actividades para alegar luego su carácter meramente preparatorio o auxiliar. Y, en el mismo sentido, se han modificado también las cláusulas de agente dependiente e independiente (apdos. 5 y 6) con el fin de evitar que se soslaye la consideración de EP mediante uso artificiose de estructuras comisionistas, incorporándose, finalmente, un nuevo apartado 8 en el que se define y precisa el concepto de «empresa estrechamente relacionada», empleado en los párrafos anteriores del mismo artículo, como expresión del vínculo o nexo que evidencia que no pueda excluirse la condición de EP. Sobre el tema puede consultarse la bibliografía antes anotada en relación al concepto de EP y, en particular, el documento: OCDE, *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015...* op. cit., *pasim*.

¹⁶¹ *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J.: «El modelo de cláusula de EP por actividades de prestación de servicios incluida en los Comentarios al artículo 5 ModCDI 2008-2014: la ampliación de los derechos del Estado de la fuente a través del reconocimiento de la existencia de los EPs de servicios», dentro del epígrafe III.2 «Beneficios empresariales (y de navegación)», del capítulo III, «Reglas de reparto de las potestades fiscales», de la obra colectiva *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2017*, *op. cit.*, pp. 267-277.

MCOCDE —en especial, por lo que luego diré, se ha de destacar la cláusula residual que se recoge en el art. 13.a) TRLIRNR, cuando se refiere a las «*instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole*»—, y alguna otra que no nos afecta, las diferencias entre uno y otro textos no son relevantes a los fines que de aquí se trata.

—Los beneficios empresariales: artículo 7 MCOCDE.

En cuanto al artículo 7, conviene volver a recordar que el «criterio del EP» se emplea en los CDIs para establecer si las rentas empresariales deben o no ser sometidas a imposición en el país donde éstas se generan. A este respecto, cuando una empresa de un Estado contratante realiza actividades económicas en otro Estado contratante —nótese que es la «casa central» la que ejerce su actividad económica en el otro Estado por medio del establecimiento que mantiene en el mismo—, para dilucidar si los beneficios de dicha empresa pueden ser gravados por el Estado de la fuente, se debe dar sucesiva respuesta a dos interrogantes: en primer lugar, si la empresa tiene un establecimiento permanente en su territorio; y, en segundo lugar, en caso afirmativo, se deben determinar cuáles son los beneficios por los que ha de tributar el EP. Pues bien, mientras que el artículo 5, como vimos, se dirige a establecer cuándo existe EP, el artículo 7 se refiere a las reglas aplicables para dar respuesta a la segunda pregunta.

El MCOCDE parte del criterio de que cuando una empresa realiza actividades empresariales en otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en el mismo, ese Estado puede gravar los beneficios obtenidos por dicha empresa, *pero sólo en la medida en que puedan imputarse al establecimiento permanente*. En otras palabras, que la potestad tributaria no se extiende a los beneficios que la empresa pueda obtener en ese Estado por otros medios. Así, como ya hicimos notar, frente a la posición de otros modelos de CDI, el de la OCDE niega la *vis atractiva* del EP respecto de otras rentas obtenidas en el territorio en que está ubicado, pero no conseguidas por su mediación.

Según este artículo 7, los beneficios imputables al establecimiento permanente son aquellos que hubiera podido obtener si fuera una *empresa distinta e independiente* que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones. El criterio se aplica particularmente a las operaciones del EP con otras partes de la empresa. Ello significa, en suma, establecer la ficción de que el EP es una empresa distinta e independiente del resto de la empresa de la que forma parte, así como de toda otra persona¹⁶².

¹⁶² No son pocos, ni de pequeña enjundia, los problemas que ello plantea. Sobre el tema, además del trabajo de CALDERÓN CARRERO («Beneficios empresariales...»), antes citado, y del

Finalmente, se debe señalar un aspecto polémico relacionado estrechamente con el asunto que nos ocupa. Los modelos de CDI no imponen un determinado concepto de «actividad económica», sino que dejan la cuestión a cada uno de los Estados miembros, lo que resulta problemático, porque mientras que unos Estados consideran que la actividad económica (léase, empresarial), para ser reputada como tal, requiere que exista un propósito lucrativo; otros no lo consideran un elemento esencial; o toman en consideración el modo de realizarse; o atienden no sólo a su ejercicio regular y continuo, sino que lo relacionan, incluso, con aspectos cuantitativos. El propio MCOCDE ha seguido el criterio de que el carácter productivo del EP no es una característica que deba formar parte de su definición¹⁶³

—La cláusula de no discriminación de los establecimientos permanentes: artículo 24.3 MCOCDE.

En lo que se refiere a la cláusula de no discriminación de los EPs del artículo 24.3 MCOCDE, indicaremos ahora solamente que ésta no prohíbe cualquier diferencia de trato¹⁶⁴, sino sólo que dichos establecimientos *no puedan ser sometidos a una «tributación menos favorable» que las empresas residentes en el Estado que «realicen las mismas actividades»*¹⁶⁵.

Es oportuno anotar, por otra parte, que el citado artículo ha sido interpretado en los Comentarios al MC en la inteligencia de que sus disposiciones no obligan a un Estado a que aplique los mismos privilegios fiscales que otorga a *sus instituciones sin ánimo de lucro a los establecimientos permanentes de instituciones similares del otro Estado*, en cuanto que la actividad de las primeras se dirige a obtener un beneficio público para el Estado concedente de dichos

igualmente aludido Informe de la OCDE (*Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes...*), puede verse el de GÓMEZ JIMÉNEZ, Ignacio Luis: «Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes», *Crónica tributaria*, núm. 133/2009, pp.125/155.

¹⁶³ Al respecto, por todos, *vid. SERRANO ANTÓN*, «Aspectos fiscales internacionales...», *op. cit.*, pp. 171-173.

¹⁶⁴ El propio artículo 24.2 MCOCDE advierte, por ejemplo, que: «Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares».

¹⁶⁵ Ello plantea, no obstante, cierta problemática, en la que ahora no podemos entrar, tanto por lo que se refiere a lo que constituya «tributación menos favorable» como al término de comparación (*las empresas residentes que realicen las mismas actividades*), lo que puede alcanzar relevancia especial, por ejemplo, en el caso de las entidades sin fin de lucro cuando la normativa nacional exija determinada forma jurídica para gozar de ciertos beneficios.

privilegios fiscales y la de las segundas no está orientada en exclusiva al beneficio de aquél (cfr. párr. 47).

En el mismo sentido, convendrá recordar que el artículo 24.1 MCOCDE, relativo a la *prohibición de discriminación por razón de nacionalidad*, tampoco obliga a un Estado contratante que tenga establecidos beneficios fiscales especiales a favor de los *establecimientos sin fin de lucro dedicados a actividades de utilidad pública*, a que conceda dichos mismos beneficios a los establecimientos similares del otro Estado signatario *cuando sus actividades no redunden a favor del mismo*, según ha sido también interpretado por los propios Comentarios del modelo de Convenio¹⁶⁶.

b) El concepto de establecimiento permanente en el IRNR
y los problemas de encaje de la «delegación» en dicho concepto

Como venimos señalando, en el IRNR se sujetan a gravamen las rentas, dinerarias o en especie, obtenidas en territorio español por personas físicas o entidades no residentes, contemplándose dos modalidades tributarias en función de que se obtengan o no mediante *establecimiento permanente*. En este sentido, el apartado a) del artículo 13 TRLIRNR considerará que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en España cuando, de forma continuada o habitual, disponga por cualquier título en territorio español, de *instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole*, en los que realicen toda o parte de su actividad, o actúen en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, señala el último párrafo de dicha letra a), «se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses».

Como se desprende de lo expuesto, el EP es un traje hecho a la medida de un tipo de entidades: las entidades de mercado. La cuestión es si, a pesar de ello, dicho traje es susceptible de ser vestido por otras entidades distintas:

¹⁶⁶ Cfr. el párr. 11 de los Comentarios al artículo 24.1 MCOCDE. Del mismo modo, en el párr. 13 de los Comentarios a dicho artículo 24.1 se razona que «los beneficios fiscales que un Estado concede a ciertos establecimientos privados sin fines de lucro tienen evidentemente su fundamento en la propia naturaleza de la actividad ejercida por estos establecimientos y en el beneficio que reportan a este Estado y a sus súbditos».

si, habida cuenta de sus características, es posible subsumir en el mismo la noción de delegación, y no sólo en los casos en que los fines fundacionales puedan realizarse mediante el desarrollo de una explotación económica¹⁶⁷.

Pues bien, esquemáticamente, para que ello fuera posible sería necesario, a mi juicio, entender:

- a) que el concepto de actividad económica no requiere que las prestaciones de servicio o las entregas de bienes tengan que ser onerosas, es decir, que las realizadas *gratuitamente* también serían reputadas como actividades económicas, y/o
- b) que el ejercicio de una actividad económica no es un requisito inherente a la noción de EP.

Podría avalar dicha última consideración:

- Que el TRLIRNR habla de «actividad» no de actividad «económica».
- Que en la base imponible del EP no sólo intervienen los rendimientos de la actividad económica que éste pueda desarrollar, sino también la de todos aquellos elementos afectos al EP.

En contra, cabría oponer:

- El origen y evolución del concepto en los CDI, que los identifica como un «lugar fijo “de negocios”».
- La caracterización del EP como confluencia de la «actividad económica» «localizable» territorialmente en un «situs» con carácter duradero.
- La mención del EP en relación, precisamente, con el desarrollo de actividades económicas.

Para empezar a desbrozar el camino, lo primero que conviene destacar es que, efectivamente, en el TRLIRNR no se recoge una definición de EP desligada de un determinado tipo de rentas, sino que sólo se describe cuando se habla de las «rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español», lo que desde el punto de vista interpretativo tiene su importancia. Esa ubicación sistemática conduce a considerar que la amplia referencia a «lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realicen toda o parte de su actividad» se refiere a supuestos de ejercicio de una actividad económica, y que si el le-

¹⁶⁷ Sobre esta posibilidad, cfr. MARTÍN DÉGANO, I.: «Los tres tipos de actividades económicas exentas de las fundaciones y su conexión con los fines de interés general», *Anuario de Derecho de Fundaciones* 2014, pp. 57-96, Iustel, 2015.

gislador español ha empleado esa fórmula amplia, no es porque considere que deben comprenderse en el mismo los establecimientos de beneficencia, en el sentido decimonónico de la expresión (por poner un ejemplo en que se vea claramente)¹⁶⁸, sino que ello es debido, más bien, a su tradicional posición en orden al «establecimiento que no cierra ciclo mercantil completo»¹⁶⁹. En otras

¹⁶⁸ En este sentido, señala ELVIRA BENITO que «[la] jurisprudencia alemana sobre los CDIs ha considerado que las instalaciones de la empresa para obras sociales o benéficas no constituyen establecimiento permanente, dado que tales lugares no cumplen el carácter “de negocios”, no realizan ni son aptos para el ejercicio de actividades empresariales». ELVIRA BENITO, D.: *El establecimiento permanente..., op. cit.*, p. 296, citando a VOGEL, K. (*Doppelbesteuerungsabkommen kommentar*, Ed. C.H. Beck, 3.^a ed., Munich, 1996, p. 422) y la jurisprudencia citada por dicho autor. Igualmente, en referencia a las embajadas, al margen de otras consideraciones que, a su juicio, permiten excluirlas de dicha noción, señalará dicho autor que «[e]n tanto que las embajadas no realizan en principio una actividad económica, se deberían considerar como no constitutivas de establecimiento permanente» (ELVIRA BENITO, *ibidem*, p. 58).

¹⁶⁹ Según se describe por el Tribunal Supremo en su sentencia de 25 febrero 1998 (rec. núm. 11407/1991), «La singularidad de los establecimientos permanentes en España que no cierran un ciclo mercantil concierne a aquellas Entidades no residentes que, disponiendo en España de una instalación o lugar de trabajo, destinen los productos o servicios en ellos realizados a su propio uso, sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por tal instalación o lugar de trabajo». [FJ 1, pfo. 4.^o En negrita en el original]. A este mismo tipo de EP se refiere el artículo 18.3 TRLIRNR al establecer las reglas para determinar la base imponible «[c]uando las operaciones realizadas en España por un establecimiento permanente no cierren un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en España, finalizándose éste por el contribuyente o por uno o varios de sus establecimientos permanentes sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por el establecimiento permanente, y sin que se destine la totalidad o una parte de los productos o servicios a terceros distintos del propio contribuyente». En definitiva, se está pensando en establecimientos que realizan operaciones que no determinan por sí solas rentas (piénsese, por ejemplo, en actividades como la mera exposición de bienes, el almacenaje, la entrega de mercancías, o en las oficinas de representación dedicadas exclusivamente a facilitar información a la casa central y, en general, las de carácter auxiliar o preparatorio), las cuales, aunque no supongan contraprestación o no impliquen relaciones comerciales con terceros, contribuyen a los beneficios de la entidad a que dichos EPs pertenecen. En este sentido, como señala SERRANO ANTÓN, F. («Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes», *op. cit.*, p. 184) se trata del «supuesto español por excelencia», ya que en el MCOCDE no se sigue dicho criterio. En efecto, en el punto 3 del Comentario al apartado 1 del artículo 5 del MCOCDE, relativo a la definición de establecimiento permanente se señalará: «Podría argumentarse que la definición general debiera mencionar la otra característica del establecimiento permanente que se ha considerado importante en el pasado, a saber, el carácter productivo de su actividad, esto es, su contribución a los beneficios de la empresa. No se ha seguido este criterio en la presente definición. En el marco de una organización empresarial bien dirigida es ciertamente axiomático que cada parte contribuye a la productividad del conjunto. De ello no se infiere necesariamente, en todos los casos, que por el hecho de que un establecimiento particular tenga un “carácter productivo” en el marco general de la organización deba considerarse un establecimiento permanente al que pueden atribuirse propiamente los beneficios a efectos de la imposición en un territorio determina-

palabras, que el concepto de EP no resulta aplicable, por ejemplo, a aquellos centros donde la fundación extranjera no residente se dedique a realizar actividades gratuitas de interés general, no susceptibles de ser calificadas como explotación económica, aunque a través de los mismos puedan obtener, por ejemplo, donativos, o le hayan sido adscritos por su casa central determinados activos mobiliarios generadores de renta, cuyo producto les sirva para llevar a cabo sus fines de interés general en territorio español.

En cuanto al supuesto óbice de que en la base imponible del EP no sólo intervengan los rendimientos de la actividad económica que éste pueda desarrollar, sino también la de todos aquellos elementos afectos al EP, haciendo, pues, hincapié, no tanto en su conexión con un determinado tipo de rentas, como en el criterio personalista que implica (*i.e.* en la «subjetivación» del EP), considero que ello no es obstáculo a lo que se viene exponiendo, porque la imputación de rentas al EP sólo se produce en la medida en que exista un vínculo o afectación al mismo.

En suma, el ejercicio de actividades económicas es consustancial a la noción de establecimiento permanente. Sin la concurrencia de dicho requisito, no hay EP. Como declara, con casi los mismos términos, la DGT en la contestación de 13 de febrero de 2002¹⁷⁰, «el concepto de establecimiento permanente va intrínsecamente unido a la realización de una actividad empresarial»¹⁷¹. Por consiguiente, se ha de colegir que quedan fuera de su ámbito todos aquellos centros o lugares en los que se ejerzan actividades de distinta naturaleza.

do» [cfr. OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio...*, *op. cit.*, pp. 95-96].

¹⁷⁰ Resolución DGT núm. 228/2002, de 13 febrero (JUR 2002\104913).

¹⁷¹ En el mismo sentido, cabría traer a colación, entre otras, la STS de 23/09/2009 (rec. 8051/2003), en la que se debatía el carácter de EP de una sucursal que no ejercía actividad económica, pero que pretendía que se la reconociera como tal, partiendo de que «cualquier sucursal constituye “*per se*”, un establecimiento permanente», y en cuyo FJ 5, rechazando el argumento señalaba: «... no se ha producido la infracción del artículo 5.1 del Convenio [se refiere la sentencia al CDI suscrito con el Reino Unido en 1976, en el que figuraba que la expresión “establecimiento permanente” designa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad]», pues aunque el lugar fijo de negocios puede estar en las instalaciones de otra sociedad, *es necesario que se desarrolle en él una actividad mercantil*, sin que la mera tenencia de bienes pueda ser configurada como tal. Señalando en el siguiente FJ 6: «Por último, el artículo 19 a) del RIS de 1982 [de análoga dicción, en lo que ahora interesa, que el hoy art. 13 TRLIRNRJ no se opone a lo que se lleva dicho, *pues la ausencia de ejercicio de actividad mercantil, excluye la condición de establecimiento permanente*, como se infiere de dichos preceptos que hablan de “rendimientos de explotaciones económicas”»]. Véanse, igualmente, las contestaciones de la DGT de 20/06/2014 y de 15/12/2014 a las consultas V1594-14 y V3336-14, respectivamente.

Ahora bien, dicho lo anterior, es importante recordar nuevamente que el concepto de actividad económica que adoptan con carácter general nuestras normas tributarias es más amplio que el de actividad lucrativa o de mercado, de manera que tanto si se entiende que acogen una noción amplia, equivalente a la participación en el proceso productivo, sin más aditamentos, esto es, sin requerir que la ordenación de los factores se dirija a la obtención de una ganancia o que ésta deba producirse con arreglo a criterios de mercado —que es, en nuestro sentir, la noción de que parte nuestro Derecho tributario, sin perjuicio de determinados impuestos— como si se considera, distintamente, que sí resulta exigible que suponga intervenir en el mercado, pero se adopta luego como tal un concepto tendencialmente omnicomprensivo de toda manifestación económica, como viene sucediendo por motivos de la construcción europea en el ámbito comunitario, y, en consecuencia, se patrocina también una noción expansiva de actividad económica, habríamos de llegar a la conclusión de que si la fundación extranjera no residente interviene en la producción o distribución de bienes o servicios, en los términos expuestos, y ello se realiza de forma estable y mínimamente organizada en un «situs» localizable territorialmente en España, éste cabría ser calificado como EP¹⁷².

Así pues, a los fines de la pregunta que formulábamos al inicio, hemos de concluir que, si bien no todos, aquellos establecimientos de la fundación extranjera no residente que reunieran tales características sí serían susceptibles de tener cabida en el concepto de establecimiento permanente. O, expresado también a la inversa, que no todo establecimiento de la fundación extranjera tendría la consideración de EP, aunque desde el punto de vista de la Ley 50/2002 se tratase de una delegación. Pero con ello, no acaban los problemas hermenéuticos.

¹⁷² En este sentido también, ELVIRA BENITO (*op. cit.*, p. 56): «De acuerdo con el criterio anterior cabría considerar que tales “delegaciones” [en referencia a las delegaciones de fundaciones extranjeras no residentes] podrían constituir establecimiento permanente en España [en] cuanto reúnan los requisitos de los lugares de negocios de “supuestos materiales”, que son: ser un lugar de negocios, fijo y permanente, que la casa central ejerza un poder de disposición sobre la misma, así como que la casa central realice una actividad económica a través de su “delegación”»; conclusión en la que insiste más adelante: «Cabría entender que ambos supuestos, tanto los entes públicos como las entidades sin ánimo de lucro, pueden ser considerados empresa a los efectos de determinar que las actividades empresariales que realizan a través de [un] lugar fijo de negocios en Estado distinto del que son residentes fiscales constituyen un establecimiento permanente» (*ibidem*, p. 188).

- c) La contemplación separada de los distintos establecimientos permanentes

Nuestro Derecho doméstico no sólo previene que la entidad no residente ejerza sus actividades en España mediante un establecimiento permanente, sino que contempla también la posibilidad de que lo haga a través de distintos centros. El artículo 17 LIRNR dice así:

«Artículo 17. Diversidad de establecimientos permanentes.

1. Cuando un contribuyente disponga de diversos centros de actividad en territorio español, se considerará que éstos constituyen establecimientos permanentes distintos, y se gravarán en consecuencia separadamente, cuando concurran las siguientes circunstancias:
 - a) Que realicen actividades claramente diferenciables.
 - b) Que la gestión de éstas se lleve de modo separado.
2. En ningún caso será posible la compensación de rentas entre establecimientos permanentes distintos».

Como fácilmente se colige de su lectura, el TRLIRNR —que, como vimos, está pensando fundamentalmente (aunque no sólo) en el concepto de «sucursal»— parte de que el no residente ha de tributar por cada uno de sus establecimientos permanentes, conforme al principio de «empresa separada». Para explicar de forma sintética las consecuencias que se derivan para las fundaciones de la aplicación de dicho criterio, bastará con un ejemplo.

Supongamos que una fundación extranjera carente de ánimo de lucro y con fines de interés general (es decir, con el mismo perfil que corresponde a las propias fundaciones españolas) pretendiera ejercer sus actividades de forma estable en España y para ello proyectase abrir dos establecimientos donde ejerciera de forma autónoma distintas actividades económicas, cuyas rentas le permitieran llevar a cabo los fines de interés general propios de la misma *en otro tercer centro*, que abriría también en territorio español con ese único designio.

De acuerdo con una aplicación rigurosa de las normas del IRNR, cada uno de dichos tres centros, en la medida que en ellos se ejercen *actividades diferentes y separadas*, serían EPs distintos. Y ello, en el supuesto de que se pudiera aceptar que lo es aquel donde ejerce sus fines. En otro caso, de estimar que el «establecimiento benéfico» no constituye EP —como sería más lo plausible—, cabría pensar que las rentas que pudieran serle imputadas, si las hubiera, quedarían, en su caso, gravadas directamente en cabeza de la fundación como entidad no residente *sin establecimiento permanente*, sin per-

juicio de la tributación como EPs de los otros dos centros en que se ejercen las actividades económicas, los cuales habrían de tributar por los rendimientos que les fueran atribuibles a cada uno, sin atraer hacia sí ninguna otra eventual renta (positiva o negativa) generada en España sin su mediación.

Es más, aún partiendo de la hipótesis de que los tres centros fueran establecimientos permanentes y cupiera atribuir a uno de ellos la consideración de delegación (con lo que cabría plantearse si los otros dos no quedarían ya fuera del régimen de la Ley 49/2002), podría suceder que, habida cuenta de esa contemplación separada, aquéllos en que se ejercen las actividades económicas ajenas a la finalidad fundacional, a saber, las puramente instrumentales enderezadas a la mera obtención de recursos, tampoco pudieran acogerse a dicho régimen. En este aspecto, a pesar del cambio de criterio adoptado por la Administración Tributaria, resultaría efectivamente dudoso que, en orden a su acogimiento al régimen de la Ley 49/2002, fuera suficiente con remitir las rentas obtenidas a aquel otro tercer centro para que éste desempeñase tales cometidos¹⁷³, sobre todo porque, por un lado, la finalidad de los establecimientos en que se ejercen las actividades económicas es la de obtener un lucro (no verificar «activamente» el destino de los fondos), y, por otra, porque desde su contemplación separada, no se diferencian de cualquier otra empresa residente que ejerza esas mismas actividades con propósito lucrativo.

Nótese, además, que si el centro «beneficioso» donde lleva a cabo sus fines de interés general se limita a dicho tipo de actividades, o bien no tendría

¹⁷³ Recordemos que la Administración, hasta no hace mucho, exigía que fuera la propia fundación (en nuestro caso, la delegación) la que realizara *directamente* las actividades de interés general, sin que pudiera entenderse cumplido el requisito del apartado 1.º del artículo 3 de la Ley 49/2002 (en el ejemplo propuesto, por los otros EPs, que tendrían el tratamiento de «empresas separadas», tanto respecto de aquél, como entre sí) por el hecho de destinar sus fondos a otras entidades que las desarrollos (en el caso de nuestro ejemplo, al tercer centro de carácter benéfico). Véanse en este sentido, las contestaciones de la DGT a las consultas núm. V2282-06, de 16/11/2006; V0618-05, de 14/04/2005; V0062-06, de 13/01/2006; V1874-06, de 20/09/2006; V2100-06, de 24-10-2006, y V2344-13, de 15/07/2013, o la resolución del TEAC de 29/11/2012 (R.G. 3669/2010). El cambio de parecer a que se alude se produciría a partir de la sentencia de la Audiencia Nacional de 1/10/2015 (rec. núm. 487/2012, JT\2015\1388), que vendría a anular la resolución del TEAC anteriormente citada, materializándose el cambio de criterio en la Resolución del TEAC de 08/09/2016 (Voc. 10.ª, res. núm. 00769/2015/00/00) y posteriormente en las contestaciones de la DGT a las consultas V3277-16 y V4024-16, de 13 de julio de 2016 y 21 de septiembre de 2016, pero exigiéndose en estas últimas: (i) que dicha actividad se realice a través de otras entidades a las que les resulte también de aplicación la Ley 49/2002 y (ii) que no se efectúe una mera traslación de fondos, sino que se lleve a cabo una labor activa de seguimiento y control en la ejecución de proyectos y en el destino concreto de los fondos aportados. Lo que podría no darse en casos como el de nuestro ejemplo.

ingresos o sería deficitario, con lo que le vendría a dar igual estar dentro que fuera del régimen especial de la Ley 49/2002. Téngase en cuenta que el artículo 17.2 TRIRNR no permite la compensación de rentas entre establecimientos permanentes distintos.

En relación a estos problemas, FERNÁNDEZ AMOR —uno de los pocos autores que ha descendido a contemplar las dificultades que plantea la aplicación a las fundaciones extranjeras de las normas del IRNR relativas a los EPs— sugiere salvar dichos óbices «considerando que un establecimiento permanente constituye una delegación sólo a efectos administrativos» y que se trataría «de una característica separable de la puramente tributaria». A su juicio, el que la fundación no residente haya de mantener una delegación para ejercer sus actividades en España de forma duradera —lo que estima que podría coincidir con el requisito que el artículo 13.1.a) de la LIRNR exige para definir un establecimiento permanente— no sería obstáculo para que ésta pueda tener, a efectos de su sujeción al sistema tributario, *diversos establecimientos permanentes* a los que se puede imputar una actividad económica gravable. Ciertamente, razonará dicho autor, una «interpretación estricta» del artículo 2.d) de la Ley 49/2002 conduciría, como se ha señalado más arriba, a que *sólo* aquel establecimiento que quepa reputarse como «delegación» pudiera considerarse «entidad sin fin lucrativo» a efectos de la aplicación de dicho régimen fiscal especial, lo que no sucedería con el resto de establecimientos permanentes, que deberían encuadrarse en el contexto de la LIRNR. No obstante, continuará, es factible otra solución: interpretando el artículo 17 TRLIRNR *a contrario sensu*, cabe concluir que si es posible la separación de establecimientos permanentes, porque en ellos se realicen actividades claramente diferenciadas y su gestión se lleve de modo separado, se deberán examinar los requisitos de la Ley 49/2002 *para cada uno de ellos*, dependiendo su aplicación en *cada caso* de que éstos cumplan individualmente dichos requisitos¹⁷⁴; de otra manera, si no es posible trazar una línea separadora, se tratará de forma global a toda la organización del no residente en España¹⁷⁵.

¹⁷⁴ La consecuencia, según señala el mismo autor, es que «unos establecimientos permanentes puedan acogerse a las ventajas fiscales de esa ley [en referencia a la Ley 49/2002], mientras que otros lo hacen al régimen especial de la LIS para entes no lucrativos», es decir, al régimen de las entidades parcialmente exentas, si bien, tal como se ha indicado en el texto, ello sería para el supuesto de que en dichos establecimientos se realicen actividades claramente diferenciadas y su gestión se lleve de modo separado.

¹⁷⁵ Cfr. FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: «Aspectos internacionales de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos...», *op. cit.*, pp. 42-44.

La propuesta, aunque sugestiva, tropieza con la dificultad de la letra del artículo 17 TRLIRNR. Veamos. El «tratamiento global» a que se refiere el citado autor es justamente el que considero que corresponde cuando entre dichos establecimientos o, más propiamente, cuando entre los lugares donde la fundación no residente desarrolle sus actividades —económicas y no económicas— se encuentre una delegación inscrita en el correspondiente Registro en los términos que más atrás examinamos. A mi juicio, por las razones que quedaron expuestas (*v. gr.*, el control de sus actividades en nuestro país y la verificación del destino y proporción de los ingresos que se aplican a la realización de sus fines), se impone su contemplación unitaria. Repárese que, de otro modo, las cuentas que rindiera ante el Protectorado —que habrían de comprender la situación económico-financiera del conjunto y dar razón de los gastos, inversiones y actividades realizadas por la fundación en (o desde) España—, ya no coincidirían con las que habría de elaborar conforme a las normas de IRNR, en cuanto éste exige que se lleve separadamente la contabilidad de cada uno de los establecimientos. En definitiva, la congruencia del sistema solo se consigue si todos los centros que mantenga en nuestro suelo quedan bajo el control de uno de ellos: la delegación, que, *mutatis mutandis*, como ya se dijo más atrás, cumpliría el papel de sede o establecimiento principal en España respecto los restantes establecimientos¹⁷⁶.

Sucede, sin embargo, que ello no será posible en muchos casos conforme al artículo 17 TRLIRNR, que sólo permite su contemplación unitaria cuando desenvuelven la misma actividad y su gestión no se lleve de modo separado, lo que no se cumpliría si los centros con actividad económica gozan entre sí de autonomía¹⁷⁷.

En todo caso, como enseguida veremos en el siguiente epígrafe, aun en el supuesto de que dichos requisitos se cumplieran, estimo que la sujeción se produciría directamente al IS y no a través del complicado periplo de considerarla sujeta al IRNR para terminar aplicando enteramente las normas del

¹⁷⁶ Un supuesto similar encontramos en la Directiva 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a la supervisión prudencial de las entidades de crédito y las empresas de inversión, por la que se modifica la Directiva 2002/87/CE y se derogan las Directivas 2006/48/CE y 2006/49/CE (DO L 176 de 27.6.2013, p. 338), en cuyo artículo 38 (*agregación de sucursales*) dispone: «*Todos los centros de actividad establecidos en el mismo Estado miembro por una misma entidad de crédito que tenga su administración central en otro Estado miembro se considerarán una única sucursal*».

¹⁷⁷ No me parece que los criterios de «coherencia geográfica y comercial» a que se refieren los Comentarios 5.1, 5.3, 5.4, 18 y 20 del MCOCDE y las contestaciones de la DGT de 22/01/2014 (consulta V0312-14) y de 18/08/2017 (dos: V2136-17 y V2140-17), permitan tampoco alcanzar otra conclusión.

IS (nótese que las de la Ley 49/2002 también lo son), mediante interpretaciones, cuando menos, *correctivas* de la Ley y, además, después de sortear las inseguridades que plantea la aplicación de dicho artículo 17 y del concepto de EP resultante del TRLIRNR o del MCOCDE si el CDI que sea de aplicación siguió dicho modelo.

2. *La delegación como «sujeto» del régimen especial de las entidades sin fin de lucro: tributación en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes versus tributación en el Impuesto sobre Sociedades*

Como se ha señalado en anteriores apartados, mientras que el IRPF y el IS gravan la obtención de renta, respectivamente, por las personas físicas y las entidades jurídicas *residentes* en España, con independencia del lugar de obtención de dichas rentas (es decir, que su calificación como personas o entidades «*residentes*» determina su sujeción a dichos impuestos personales por su «*renta mundial*»), las obtenidas en territorio nacional por personas y entidades «*no residentes*» resultan gravadas por el IRNR, en cuyo ámbito se diferencia, a su vez, entre no residentes «*con*» y «*sin*» *establecimiento permanente*, de forma que las que operan en España mediante dichos establecimientos tributan por la totalidad de la renta imputable a los mismos, cualquiera que sea el lugar de su obtención (art. 15.1, pfo. primero, TRLIRNR), mientras que los que actúan directamente, sin un centro fijo en nuestro suelo, lo hacen, en cambio, por cada devengo total o parcial de renta que tenga su origen en territorio español (art. 15.1, pfo. segundo, TRLIRNR).

En principio, cabría pensar que la tributación de las fundaciones no tendría por qué sustraerse a dicho esquema. Así, las que deban ser consideradas entidades «*residentes*» de acuerdo con la normativa fiscal de aplicación —en la actualidad, conforme al art. 8.1 LIS-2014— tributarían en el Impuesto sobre Sociedades, mientras que las «*no residentes*» lo harían en el IRNR —arts. 5.a) y 6 TRLIRNR—, en la modalidad que correspondiera, según actuasen o no en territorio español mediante un *establecimiento permanente* (art. 15.1 y capítulos III y IV del TRLIRNR). En este sentido, la consideración como tal de la *delegación* de la fundación extranjera, *prima facie*, permitiría someter a dichas delegaciones a un tratamiento fiscal semejante al de las propias fundaciones españolas, en la medida en que, al igual que éstas, quedarían sujetas a tributación en España por su «*renta mundial*» (art. 15.1, pfo. primero, TRLIRNR). Éste es el punto de vista adoptado por la doctrina¹⁷⁸.

¹⁷⁸ *Vid. infra*, nota 141. La DGT, por su parte, parece decantarse también por que las delegaciones de fundaciones extranjeras son establecimientos permanentes que han de tribu-

Sin embargo, por mucho que ello pueda resultarnos más cómodo, ha de recordarse que la Ley 49/2002 no se refiere a los «*establecimientos permanentes de las entidades sin fin de lucro no residentes*», sino a las «*delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas*». Y el uso de tales conceptos no cabe despacharse, sin más, con una genérica censura acerca de la indebida utilización en sede fiscal de categorías acuñadas en otros sectores del Ordenamiento. Tal proceder del legislador tributario podrá ser objeto de reproche doctrinal, si fuera el caso, pero la referencia a la *nacionalidad*, en lugar de a la *residencia*, o el empleo del término *delegación*, en vez del de *establecimiento permanente*, por alejados que se encuentren de los criterios y conceptos habitualmente utilizados en el ámbito fiscal, no nos excusa de indagar si con el empleo consciente y deliberado de tales expresiones no buscaba perfilar, con trazos más finos que los que le permitían las categorías tributarias —más atentas a un tráfico económico al que en no pocos casos resultarán ajenas—, el tipo de «*organizaciones*»¹⁷⁹ a las que, mediante su *calificación fiscal* —ahora sí— como «*entidades sin fin de lucro*», pretendía conferir el tratamiento ventajoso que diseña en dicha Ley.

En este sentido, como ya advertí, además de los problemas de encaje entre el concepto de «*delegación*» y el de «*establecimiento permanente*», debe

tar en el IRNR, *incluso cuando disfrutan del régimen de la Ley 49/2002*, distintamente a la tesis que sostenemos en el texto. Así se desprende, entre otras, de las contestaciones a las consultas vinculantes núm. V2590-12, de 28/12/2012, V0295-12, de 13/02/2012 y V3185-13, de 28/10/2013. Ahora bien, su criterio se nos antoja poco confiable en este punto. El hecho de que con frecuencia asimile «dotación» y «capital social» [así, cuando en la resolución de 16 de mayo de 2008 (V0988-08) hace referencia a «una fundación que, teniendo la condición de empresario o profesional, esté participada al menos en el cincuenta por ciento de su dotación total (sic)...»]; o cuando nos habla de las «sucursales (sic) en España de una fundación extranjera» [v.gr., en las contestaciones a las consultas núms. V2590-12, V0295-12 y V3185-13, antes citadas], o cuando se refiere al «socio fundador (sic) de una fundación» [como en la contestación de 9 de diciembre de 2013 a la consulta núm. V3540-13)], más allá del desacertado lenguaje, nos revela que, con una entera falta de finura jurídica, traspone y hace intercambiables los esquemas de las sociedades mercantiles al de las fundaciones y otras entidades sin fin de lucro, lo que, si bien habitualmente no plantea graves dificultades, en otros le impide captar adecuadamente los matices que se derivan de la naturaleza y régimen jurídico de estas últimas entidades. A lo que no es excusa que las sucesivas leyes reguladoras del IS hayan establecido que: «Los sujetos pasivos de este impuesto se designarán abreviada e indistintamente por las denominaciones sociedades o entidades a lo largo de esta ley» (así, el art. 4.Dos de la LIS-78, el art. 7.2 de la LIS-95, el art. 7.3 del TRLIS-04 o, actualmente, el art. 7.3 de la LIS-2014), pues una cosa es que, por facilidad expositiva, se utilice indistintamente el término «sociedad» tanto para referirse a éstas como a entidades o personas jurídicas de diverso tipo, cuando todas ellas sean sujetos pasivos del IS, y otra bien distinta que ese hecho autorice a confundir sus regímenes jurídicos por la existencia de algún parecido.

¹⁷⁹ No necesariamente personas jurídicas.

destacarse que las modificaciones introducidas respecto de su predecesora, tanto por la Ley 49/2002, en el aspecto fiscal, como por la Ley 50/2002, en el aspecto sustantivo, parecen autorizar un punto de vista distinto del anteriormente expuesto; punto de vista que aparece reforzado por la omisión en la Ley 49/2002 de toda referencia a la posibilidad de disfrute en el IRNR de análogos beneficios que los específicamente contemplados respecto del IS.

Obsérvese que, desde la perspectiva general que ya se exponía al comienzo de este trabajo, no dejaría de ser paradójico que el Legislador haya mencionado expresamente el IRNR a los efectos de que los contribuyentes del mismo puedan aplicar las deducciones al mecenazgo y, en cambio, haya silenciado toda alusión a dicho Impuesto al regular el régimen tributario de las entidades que dan origen a practicarlas¹⁸⁰. Sin embargo, a pesar de esta aparente paradoja —y enseguida veremos por qué hablo de aparente—, no resulta de recibo interpretar dicha omisión en el sentido de que las delegaciones de fundaciones extranjeras no puedan disfrutar del régimen fiscal especial respecto de las rentas obtenidas en (o desde) España. De ser así, el artículo 2.d) de la Ley 49/2002 devendría *de facto* en un precepto írrito, en cuanto que convertiría a las delegaciones en destinatarias meramente nominales de un régimen fiscal en el que para ellas no operaría lo más fundamental de sus beneficios: los que conciernen a las rentas que pudieran obtener en nuestro país. No puede extrañar, pues, que algunos autores, no obstante a considerarlas sujetas al IRNR, hayan postulado la posibilidad de que disfruten de dicho régimen, a través de la aplicación supletoria del Impuesto de Sociedades¹⁸¹. Y que, incluso, se haya propuesto recientemente su reforma para recogerlo de forma expresa¹⁸².

No obstante, dicha solución resulta, a mi juicio, insuficiente. En primer lugar, porque queda limitada a las entidades no residentes que operen mediante un *establecimiento permanente*, con lo que las delegaciones de fundacio-

¹⁸⁰ En este sentido, MARCO SERRANO, L. M.: «El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *op. cit.*, p. 9, que califica dicha omisión como «sorprendente», criticando la inseguridad jurídica que suscita.

¹⁸¹ Así, MARCO SERRANO, para quien «tal vez dicha omisión lo sea por considerar innecesaria el legislador su expresa referencia, entendiendo que la aplicación de los beneficios fiscales a las delegaciones extranjeras sujetas al IRNR deviene de la aplicación supletoria del Impuesto de Sociedades en materia de tributación de establecimientos permanentes» (MARCO SERRANO, L. M.: «El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos...», *op. cit.*, p. 9. La cursiva es mía).

¹⁸² Nos referimos tanto a la Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, presentada en mayo de 2014 por el Grupo Parlamentario catalán en el Congreso, durante la X Legislatura, como a la Proposición de Ley presentada el 27 de febrero de 2018 por el Grupo Parlamentario Popular durante la Legislatura actual, a las que ya hicimos referencia al inicio (*vid. supra*, nota 13).

nes extranjeras cuyas actividades en España no puedan reputarse como económicas, podrían quedar fuera de su ámbito de aplicación si se considera que el concepto de EP requiere que se desarrolle una explotación de tal naturaleza. Y, en segundo, porque, en lo que se refiere a la supletoriedad, la remisión que el TRLIRNR realiza a las normas del IS se efectúa, en todo caso, al «régimen general» e inicialmente, además, a los solos efectos de la determinación de la *base imponible* (art. 18 TRLIRNR). Recuérdese que sólo más tarde, a partir de 2015, se extendería la referencia al *tipo de gravamen*, en el contexto de la reducción del tipo impositivo general del IS y la supresión de las especificidades que, en cuanto a tal elemento, mantenían determinadas entidades¹⁸³.

Todo ello, además de que **la tributación separada de cada establecimiento permanente** (art. 17 TRLIRNR), que, como dijimos, tiene su correspondencia en el ámbito mercantil con la noción de sucursal, no se compadece, sin embargo, con la visión unitaria de la actividad de la fundación extranjera en España, que es a la que responde la idea de delegación.

Antes de proseguir, permítaseme reiterar nuevamente que la interpretación que aquí se propugna se aparta de la línea mayoritariamente aceptada tanto por la doctrina científica como por la propia Administración. Así, para un extenso repertorio de autores, entre los que cabe destacar a Silvia LÓPEZ RIBAS, «las delegaciones de fundaciones extranjeras son contribuyentes del IRNR»¹⁸⁴. A juicio del sentir mayoritario, se trata de «establecimientos per-

¹⁸³ Concretamente, la remisión al tipo de gravamen del IS se produjo con la modificación del artículo 19.1 del TRLIRNR operada por el artículo 2.4 de Ley 26/2014, de 27 de noviembre. Dicho artículo, a diferencia de su primitiva redacción que, respecto de los no residentes con establecimiento permanente, fijaba el tipo de gravamen no por remisión al IS, sino en dicho mismo precepto, estableciéndolo con carácter general en el 35%, dispondría que: «A la base imponible determinada con arreglo al artículo anterior se aplicará el tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades». Sobre los problemas que con anterioridad se planteaban en la tributación de las entidades sin fin de lucro no residentes a las que no fuere aplicable el régimen de la Ley 49/2002, véase lo que más adelante se expone respecto de las Fundaciones con establecimiento permanente no inscritas. En cuanto a las delegaciones de fundaciones extranjeras acogidas a dicha Ley, si se entiende que son sujetos pasivos del IS, como aquí se mantiene, evidentemente no se producía problema, porque la propia Ley 49/2002 ya establecía el tipo del IS aplicable a todas las entidades acogidas a su régimen y porque como sujetos pasivos del IS les eran plenamente aplicables las normas de dicho Impuesto sin necesidad de remisión alguna desde el IRNR.

¹⁸⁴ Es oportuno señalar a este respecto que dicha autora no dice que las «fundaciones extranjeras» sean contribuyentes del IRNR, lo que dice es que las «delegaciones» de fundaciones extranjeras inscritas son contribuyentes de dicho Impuesto (así, en «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», *op. cit.*, pp. 1191-1192; y, más recientemente, en «Mecenazgo europeo sin fronteras», *op. cit.*, p. 24; en «Una fiscalidad

manentes» que, en cuanto obtengan rentas en territorio español de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 del TRLIRNR, quedan sujetos a dicho Impuesto, pudiendo aplicar el régimen fiscal establecido en el Título II de la Ley 49/2002, en igualdad de condiciones que las fundaciones españolas, cuando cumplan los requisitos establecidos en su artículo 3; caso en que determinarán la base imponible de sus actividades en España con arreglo a dicho régimen especial y, subsidiariamente, conforme a las disposiciones generales del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, lo cierto es que ni la Ley 49/2002, ni el TRLIRNR, contienen precepto alguno que permita concluir que las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas, en tanto que «entidades sin fin de lucro», quedan sujetas al IRNR; conclusión que tropezaría, además, no sólo con el hecho de que el título II de dicha Ley se refiera únicamente al IS, sin hacer mención para nada al IRNR, sino también con el tenor literal de su artículo 5, en la medida en que éste sólo contempla la posibilidad de que sean aplicadas supletoriamente las normas del Impuesto sobre Sociedades¹⁸⁵.

La propia autora antes citada reconoce las dificultades que ello plantea, al señalar que «[e]s posible que fuera más correcto que el artículo 5 de la Ley 49/2002 contuviera una remisión al IRNR [en lugar de referirse sólo al IS] como norma subsidiaria aplicable a las delegaciones de fundaciones

para las fundaciones y el mecenazgo en Europa», *op. cit.*, p. 238; y en «Incentivos fiscales sin fronteras para fundaciones y donantes europeos», *op. cit.*, p. 228). Tal es también el criterio que parece desprenderse del tenor literal de algunas consultas evacuadas por la Administración tributaria. Así, en la contestación de la DGT a la consulta V1942-15 de 19/06/2015 se dirá literalmente: «Dado que el establecimiento permanente no tiene personalidad jurídica propia distinta de la propia de la universidad americana que, según se deduce del escrito de consulta, es residente fiscal en EE.UU., en principio, *dicho establecimiento permanente no es contribuyente del IS, sino del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*» [la cursiva es mía]. Pienso, no obstante, que se trata de una expresión sintética, con la que no quiso entrar en la cuestión de si el establecimiento permanente —categoría que identifica con la delegación— es sujeto pasivo del IRNR. En mi sentir, en lo que se refiere a dicho Impuesto cabría mantener que lo es no el EP, sino la persona o entidad no residente a que éste pertenece, aunque limiten su tributación a las rentas imputables al mismo. Sobre el tema, *vid.*, por todos, ELVIRA BENITO, David, en *El establecimiento permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en Derecho español*, *op. cit.*, pp. 66 y ss., y RUÍZ HIDALGO, Carmen, en *Tributación de la empresa en la Unión Europea. Estudio de su regulación jurídica y jurisprudencial*, Marcial Pons, Madrid, 2002, pp. 157-162. En todo caso, es importante tener en cuenta ese matiz, porque en él reside, a mi juicio, una de las claves del régimen diseñado por la Ley 49/2002: no es lo mismo entender que la delegación es sujeto pasivo (como en mi criterio lo sería, aunque del IS), que considerar que quien ostenta esa condición es la fundación extranjera, la cual como entidad no residente ha de tributar en el IRNR.

¹⁸⁵ «En lo no previsto en este capítulo —dice el citado art. 5 de la Ley 49/2002—, serán de aplicación a las entidades sin fines lucrativos las normas del Impuesto sobre Sociedades».

extranjeras para todo lo no dispuesto en aquella ley»¹⁸⁶, aunque, a su juicio, dicha ausencia «no impide concluir, mediante la aplicación de los preceptos citados del TRLIRNR y de la Ley 49/2002, que la remisión realizada a las normas del IS es plenamente aplicable a la delegación, ya que éstas son, precisamente, las que se aplican por mandato del artículo 18 del TRLIRNR para calcular su base imponible»¹⁸⁷.

Sin embargo, como ya anticipé, lo cierto es que la remisión del artículo 18 TRLIRNR lo era al *régimen general* del IS y exclusivamente para lo que concierne a la determinación de la *base imponible* (recordemos que la referencia al *tipo de gravamen* no se produciría hasta 1 de enero de 2015¹⁸⁸), mientras que la remisión de la Ley 49/2002 es más amplia, pues se efectúa a las normas del IS en su integridad y para todo aquello no previsto en dicha Ley, lo que no parece dejar espacio para la aplicación de las normas de aquel otro Impuesto. Obsérvese, por otra parte, que, de admitirse esa interpretación, se daría la paradoja de considerarlas, por un lado, contribuyentes del IRNR para concluir luego, por otro, que han de tributar completamente —y no sólo en relación a la base— con arreglo a lo dispuesto en el IS. Así pues, cabe argüir, en suma, que una mínima referencia al IRNR no es sólo que hubiera sido «más correcta», sino que resultaba decisiva para confirmar su sujeción a dicho Impuesto; máxime cuando cabe ofrecer otra explicación a esos significativos y reiterados silencios. Como enseguida razonaré, si se admite que las delegaciones pueden ser «sujetos pasivos» (lo que encajaría en el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, en tanto que se trata de entidades que, aun carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica susceptible de imposición), cabría reputar que lo serían, no del IRNR, como mantienen los autores antes citados, sino del Impuesto sobre Sociedades. Obsérvese, que ello no sólo permitiría que dichas entidades disfrutaran de todos los beneficios de este régimen fiscal en las mismas condiciones que las fundaciones españolas, sino que explicaría que la Ley 49/2002 no contenga referencia alguna al IRNR.

En efecto, desde esta perspectiva cabría considerar que la tributación de las fundaciones extranjeras, *en tanto en cuanto cumplan los requisitos y se acojan al régimen especial de la Ley 49/2002*, escapa del esquema que exponíamos en un inicio, ya que, de acuerdo con dicho régimen, **es la «delegación» que han de mantener en España, y no propiamente la fundación extranjera**.

¹⁸⁶ LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal...», *op. cit.*, p. 1192.

¹⁸⁷ *Ibidem*, p. 1192.

¹⁸⁸ Artículo 2.4 y DF Sexta (entrada en vigor) de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (cit.).

jera, la que se configura como «entidad sin fin de lucro» —como sujeto a efectos tributarios— y, por consiguiente, conforme al artículo 8.1 TRLIS-04 (hoy, art. 8.1 LIS-2014), tendría la consideración fiscal de «entidad residente». Recuérdese que por mor del citado precepto «se consideran residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: a) que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas; b) *que tengan su domicilio social en territorio español*; c) que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español». Y que, por su parte, el artículo 7.1 de la Ley 50/2002 dispone que: «Las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España, deberán mantener una delegación en territorio español *que constituirá su domicilio a los efectos de esta Ley (...)*».

A este respecto, no es ocioso recordar las diferencias con la Ley 30/1994. El artículo 41 de la citada Ley, definía como entidades sin fines lucrativos a «las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y a las asociaciones declaradas de utilidad pública», *sin distinción de residencia o nacionalidad*, y el papel que jugaba su DA 16.^a era, precisamente, el de restringir para las fundaciones extranjeras el alcance de dicho artículo 41, al estipular que para ellas el régimen fiscal especial quedaba circunscrito a las actividades de sus *delegaciones* en España. Ello significaba: 1.^º) que eran las fundaciones extranjeras —y no sus delegaciones— las que se configuraban como «sujetos» del régimen especial; 2.^º) que *quedaban claramente descartadas las que no operasen mediante dichos establecimientos*; y, 3.^º) que *los beneficios del régimen fiscal quedaban limitados a las actividades que dichas fundaciones desenvolviesen en España a través de sus delegaciones*.

El planteamiento de la Ley 49/2002 es distinto. El hecho de que, a diferencia de su predecesora, configure a las «delegaciones» como entidades susceptibles de integrar el concepto de «entidad sin fin de lucro», no sólo no es, en modo alguno, anecdótico —recordemos que el Legislador en la Exposición de Motivos ya destacó que el «concepto de entidad sin fines lucrativos» constituye uno de «tres pilares básicos» de dicho régimen fiscal—, sino que tiene una importancia capital: implica su consagración como «sujeto» independiente de su casa matriz a efectos tanto de la aplicación de dicho régimen tributario como en orden a los incentivos fiscales al mecenazgo¹⁸⁹.

¹⁸⁹ Recuérdese que las mismas entidades sin fin de lucro a las que resulta de aplicación el título II de la Ley 49/2002 son consideradas también «entidades beneficiarias del mecenazgo» por el artículo 16.a) de la Ley 49/2002.

En efecto, dicha «personalización» determinará, por un lado, su consideración como entidad residente, su consecuente sujeción al IS y el que pueda disfrutar de los beneficios previstos en dicho régimen especial, tanto por lo que concierne a sus actividades en España como a las que pueda llevar a cabo en el extranjero¹⁹⁰, ya que es la entidad (la delegación), y no el territorio, el criterio determinante de la aplicación de dicho régimen. Lo que, desde luego, no resultaba tan claro bajo la vigencia de la Ley 30/1994¹⁹¹. Por otro lado, dicha «personalización» conllevará igualmente que las aportaciones y donaciones que puedan efectuarse por personas o entidades españolas o extranjeras, y los convenios de colaboración empresarial que pueda suscribir, sólo gocen de los incentivos fiscales previstos en el título III de la Ley 49/2002, en la medida en que se efectúen para, y celebren por, la delegación en España, que es, insistimos, a la que se configura como entidad sin fin de lucro y entidad beneficiaria del mecenazgo.

No obstante, antes de dar por sentada dicha conclusión, aún debe superarse alguna objeción más.

Así, cabría oponer que las delegaciones de fundaciones extranjeras no pueden quedar sujetas al Impuesto sobre Sociedades: de una parte, porque éstas —lo mismo que los establecimientos permanentes— *caren de personalidad jurídica propia* (piénsese que quienes la ostentan son las fundaciones extranjeras que las establecen y dichas fundaciones, en cuanto entidades no residentes, no son sujetos pasivos del IS, sino del IRNR); de otra, porque si bien es cierto que el artículo 35.4 LGT consagra la posibilidad de que determinadas entidades carentes de personalidad jurídica puedan gozar de la

¹⁹⁰ Así lo destaca también LOPEZ RIBAS, aunque partiendo de que «el artículo 2.e) [sic] de la Ley 49/2002 no limita la aplicación del régimen fiscal privilegiado a las actividades que las delegaciones realicen en España, por lo que entendemos que *ubi lex non distinguit nec non distingueret debemus*» (LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal...», *op. cit.*, p. 1192).

¹⁹¹ Recordemos nuevamente que su DA 16.^a establecía que: «En el caso de fundaciones extranjeras... el régimen fiscal... se entenderá referido, exclusivamente, a la actividad de la delegación en España». No obstante, a pesar de su letra, había de entenderse que lo que dicha disposición pretendía decir era que el régimen fiscal no afectaba a las actividades que la fundación extranjera —no su delegación española— pudiera realizar fuera de nuestro país. Así, lo entendían E. Giménez-Reyna y J. Zurdo, para quienes «[s]i una fundación extranjera cumple los requisitos antes dichos para lograr su calificación como española [sic], mediante la necesaria delegación, nos parece clara la posibilidad de que las actividades de la delegación en España puedan acogerse a la ampliación de su ámbito territorial respecto del exterior, pues esta especie de establecimiento permanente de la fundación extranjera en España debe estar asimilada en su trato a las fundaciones españolas» (*vid.* «Comentario a la disposición adicional decimosexta», *op. cit.*, p. 666).

consideración de sujetos pasivos, no es menos cierto que para ello es necesario *que así lo establezca la Ley en cada caso*¹⁹².

En este sentido, ha de traerse a colación el artículo 7.1 LIS-2014 (coincidente, en lo que ahora interesa, con el anterior artículo 7.1 TRLIS-04) que contempla dos tipos distintos de sujetos pasivos, siempre que tengan su residencia en territorio español: por un lado, las personas jurídicas (excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil¹⁹³) y, por otro, determinadas entidades que, pese a carecer de personalidad, son expresa y específicamente reputadas contribuyentes del Impuesto. Fuera de la lista del citado artículo 7.1, en principio, no habría otros sujetos pasivos del IS, y en ella no se contemplan a las delegaciones de fundaciones extranjeras.

Ahora bien, se ha de señalar que, aunque el citado artículo 7.1 *aspira* a recoger de *modo completo y taxativo* las entidades sujetas a dicho Impuesto, existen otras entidades carentes de personalidad que, pese a no mencionarse en el mismo, son también contribuyentes del IS: es el caso, por ejemplo, de los «grupos fiscales», cuya consideración como sujetos pasivos no se desvela hasta el artículo 56.1 LIS-2014 (anterior art. 65.1 TRLIS-04)¹⁹⁴. Y es también, a mi juicio, el caso de las «entidades sin fin de lucro» acogidas al régimen de la Ley 49/2002.

¹⁹² El citado artículo 35.4 de la Ley General Tributaria dispone: «Tendrán la consideración de obligados tributarios, *en las Leyes en que así se establezca*, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición».

¹⁹³ Anteriormente, el artículo 7.1 TRLIS-04 exceptuaba a las sociedades civiles, sin más añadidos. Como es sabido, éstas —tuvieran o no personalidad jurídica— tributaban en régimen de atribución de rentas. O, expresado en términos más rigurosos, dichas sociedades civiles no estaban sujetas al IS, imputándose a sus socios o partícipes las rentas que obtuvieran: artículo 6 TRLIS-04. Distintamente, el actual artículo 7.1 LIS-2014, como se ha indicado en el texto, solamente excluye a las sociedades civiles «que no tengan objeto mercantil», lo que plantea ciertos problemas de interpretación: *vid.* «Las “sociedades civiles con objeto mercantil” (que no existen), como nuevos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades: las sociedades profesionales inscritas». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 5/2015, parte Editorial, BIB 2015\626.

¹⁹⁴ Se ha de observar que dichos grupos no sólo no tienen personalidad jurídica, sino que, actualmente, incluso se admite que los «establecimientos permanentes», que tampoco la tienen, puedan ser considerados «entidades dominantes» a efectos de la integración del «grupo fiscal». Cfr. artículo 67.2 a) TRLIS-04 y, hoy, artículo 58.2 LIS-2014, con la única diferencia, en la nueva LIS, de limitar dicha consideración a los EPs de entidades no residentes situados en territorio español «que no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal», lo que, al margen de la salvedad ahora introducida en punto a los paraísos fiscales, confirma la tendencia de nuestro Ordenamiento a equiparar establecimientos permanentes y sociedades filiales.

En efecto, la Disposición final segunda de la nueva LIS-2014 (coincidente con la DF 1.^a del TRLIS-04) dispone que: «Las entidades que reúnan las características y cumplan los requisitos previstos en el título II de la Ley 49/2002 —y no se olvide que entre dichas entidades están las “delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de fundaciones”—, tendrán el régimen tributario que en ella se establece». Y lo que en ella se establece, según resulta de su título II, es la tributación de todas ellas en el Impuesto de Sociedades, como confirma el artículo 5 de dicha Ley, que, al ordenar la aplicación supletoria de la LIS respecto de lo en ella dispuesto, cierra el paso a las normas del IRNR¹⁹⁵.

Igualmente, el artículo 9.2 de la LIS-2014 (y con idéntico tenor anteriormente, el artículo 9.2 TRLIS-04) vendrá a disponer que: «Estarán parcialmente exentas del impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002 (...), las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título». Ergo, si están exentas, en los términos de la Ley 49/2002, es evidente que previamente han de estar sujetas a dicho Impuesto.

En este sentido, tal vez facilite su comprensión anotar que no hay, por un lado, unas entidades (las del art. 2) y, por otro, unos requisitos fiscales (los del art. 3) cuyo cumplimiento permita a aquéllas disfrutar de un determinado tratamiento tributario, sino que la Ley 49/2002 acuña un concepto de «entidad sin fin de lucro» que tiene sustantividad propia aunque su construcción esté basada en determinadas características tipológicas (que se trate de fundaciones, de asociaciones de utilidad pública, de delegaciones de fundaciones extranjeras, etc.). Una vez cumplidos los requisitos exigidos y acogidas al régimen fiscal especial, aquéllas dejan de ser contempladas conforme a la calificación que desde el punto de vista civil o administrativo pudiere corresponderles: a partir de ese momento, y a efectos de la aplicación de dicho régimen, ya no se las considera como fundaciones, asociaciones, delegaciones, etc., sino como «entidades sin fin de lucro», *i.e.*, como «sujetos» a quienes, en mérito de su función social, actividades y características, se les somete a un régimen tributario especial, que, según el caso, se apartará más o menos del que, como fundaciones, asociaciones, etc., les hubiera correspondido. Lo que quiero decir, es que más que preguntarnos si las delegaciones de fundaciones extranjeras tributan en el IS o en el IRNR, el planteamiento debe ser si las «entidades sin fin de lucro» de la Ley 49/2002, tengan o no personalidad jurídica —que es

¹⁹⁵ Recordemos nuevamente que el citado artículo 5 de la Ley 49/2002 dispone: «Normativa aplicable. En lo no previsto en este capítulo, serán de aplicación a las entidades sin fines lucrativos —y entre ellas, por tanto, a las “delegaciones de fundaciones extranjeras”— las normas del Impuesto sobre Sociedades».

claro que no en todos los casos la tienen— *son sujetos pasivos del IS*. Y la respuesta, a mi juicio, tanto conforme a dicha Ley¹⁹⁶ como a la del IS¹⁹⁷, resulta positiva.

Ello significa, en suma, dado el carácter opcional del régimen de la Ley 49/2002, que las fundaciones extranjeras que reúnan los requisitos exigidos por dicha Ley van a poder decidir si quedan sujetas al IS o al IRNR, en función de su acogimiento a dicho régimen. Si se acogen, su delegación quedará plenamente equiparada a una entidad sin fin de lucro «española» (a efectos de dicha Ley sería una entidad sin fin de lucro *residente* en España) y, por tanto, es lógico que tributen en el IS. Y si no se acogen —o no pueden acogerse— a dicho régimen, ya no estaremos hablando, en referencia a la delegación, de una «entidad sin fin de lucro», de un sujeto a efectos fiscales, y, por consiguiente, la fundación extranjera —ya no la delegación— recibirá el tratamiento fiscal que en cada caso corresponda. Y aquí habría que diferenciar los distintos supuestos a que nos referiremos en los siguientes epígrafes.

A) *Fundaciones extranjeras sin delegación, ni establecimiento permanente en España*

Si la fundación extranjera, aún encontrándose válidamente constituida conforme a su Ordenamiento nacional y persiguiendo fines calificables de interés general conforme a nuestro Derecho, carece, sin embargo, de establecimiento alguno en territorio español, dicha entidad no es que no pueda disfrutar del régimen especial de la Ley 49/2002, es que, a efectos de nuestro Ordenamiento, ni siquiera podrá ser calificada como fundación (art. 7.3 de la Ley 50/2002), ya que para que gocen de esa consideración, éste exige que mantengan una delegación en España (al margen de inscribirse en el Registro de Fundaciones). Por consiguiente, con independencia de la calificación que pueda corresponderle de acuerdo con su Ordenamiento de origen, al no ser una fundación para nuestro Derecho deberá tributar en el IRNR como cualesquiera otra persona física o jurídica no residente *sin establecimiento permanente*¹⁹⁸.

¹⁹⁶ Artículo 5 Ley 49/2002.

¹⁹⁷ LIS-2014: DF 2.^a y artículo 9.2 (antes, TRLIS-04: DF 1.^a y art. 9.2).

¹⁹⁸ Coincide con esta apreciación LÓPEZ RIBAS, considerando, asimismo que «el carácter de entidad sin fines lucrativos en su país de residencia no altera la tributación de las rentas que obtenga en territorio español» (LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal...», *op. cit.*, p. 1202 y, más recientemente, «Fiscalidad Internacional y entidades no lucrativas», *op. cit.*, p. 289).

Se ha de señalar, además, en este sentido, que dichas fundaciones extranjeras no podrán aplicar el régimen de las entidades parcialmente exentas del IS, a efectos del cálculo de la base imponible, ya que para ello es necesario que mantengan un «establecimiento permanente»¹⁹⁹.

B) *Fundaciones con establecimiento permanente, no inscritas*

Un segundo supuesto sería que la fundación extranjera (entendiéndola siempre válidamente constituida y persiguiendo fines de interés general) posea en España un establecimiento desde el que ejerza total o parcialmente sus actividades, pero que carezca de las notas que permitan considerarlo como delegación o, aún siendo éste calificable como tal, ocurra que aquélla no se encuentre debidamente inscrita en el correspondiente Registro de Fundaciones. En ambos casos, la fundación extranjera tributará también en el IRNR, como cualquier otra entidad no residente, sin que, en ninguno de los dos, pueda acogerse tampoco al régimen fiscal de la Ley 49/2002, dado que, al igual que en el supuesto anterior, el incumplimiento de los requisitos establecidos por el artículo 7.3 de la Ley 50/2002 impedirá que se la pueda considerar como fundación a efectos de nuestro Derecho y, en particular, como entidad sin fin de lucro a efectos de la aplicación de dicho régimen fiscal, al no encontrarse en el caso del artículo 2.d) de la Ley 49/2002.

Ahora bien, debe indicarse que, a diferencia del supuesto anterior, dado su carácter no lucrativo y que sus fines son de interés general, podrían disfrutar, no obstante, de otros regímenes y beneficios que nuestro Ordenamiento pudiera prever para entidades carentes de finalidad lucrativa, *siempre que el presupuesto de hecho del beneficio o del régimen fiscal de que se trate no requieran la concreta forma jurídica de fundación*²⁰⁰. Así se ha admitido por la Administración

¹⁹⁹ De la misma opinión también, LÓPEZ RIBAS, S.: «Fiscalidad Internacional y entidades no lucrativas», *op. cit.*, p. 289; y FERNÁNDEZ AMOR, para quien «el legislador tributario, si bien de forma algo enrevesada, ha dispuesto que sean equiparables los no residentes con establecimiento permanente a los residentes cuando se trata de aplicar la exención parcial por entidades no lucrativas. Para los no residentes sin establecimiento permanente no parece que sea posible aplicar el régimen de ventajas fiscales lo que puede interpretarse como contrario al principio comunitario de libre circulación de capitales, además de no ser acorde con un principio de no discriminación por razón de residencia». FERNÁNDEZ AMOR, *op. cit.*, pp. 40-41.

²⁰⁰ Así, por ejemplo, podrían gozar de las exenciones previstas en el artículo 20 de la LIVA, en cuanto pudieran considerarse como «entidades de carácter social», puesto que dicho precepto no condiciona su disfrute a que tengan una determinada forma jurídica. En cambio, a mi juicio, no podrían disfrutar, por ejemplo, de la exención del artículo 82.1.f) TRLHL, en cuanto que éste se refiere a las «fundaciones» y, a pesar de que ésta sea la calificación que ostenten de acuerdo con su Ordenamiento de origen, no tendrían tal consideración a efectos

Tributaria, en relación al régimen de las entidades parcialmente exentas del IS, en las contestaciones a las consultas núm. 0065-97, de 21 de enero de 1997; núm. 0111-05, de 17 de marzo de 2005 y núm. V2526-05, de 19 de diciembre de 2005.

Se ha de anotar, no obstante, que dicha doctrina administrativa resultaba un tanto contradictoria. Para empezar debe comentarse que la aplicabilidad de dicho régimen a las fundaciones extranjeras requería, en primer lugar, que se entendiese que continuaba en vigor la letra a) del apartado 2 de la disposición derogatoria única de la Ley 41/1998, del IRNR. Y ello, a pesar de que la disposición derogatoria del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 marzo, por el que se aprobaba el texto refundido de la Ley del IRNR, literalmente, derogaba la citada Ley sin excepcionar las normas que permitían la aplicación de los regímenes especiales del IS a las entidades no residentes. Obviamente, un Real Decreto Legislativo no puede añadir ni derogar ningún mandato presente en la legislación que refunde (máxime, cuando la autorización conferida no comprendía siquiera la facultad de regularizar, aclarar y armonizar las disposiciones legales objeto de refundición), por lo que había de entenderse que la disposición derogatoria única de la Ley 41/1998 continuaba vigente en lo que concierne a la aplicación a las entidades no residentes de los regímenes especiales del IS entonces regulados en el título VII del TRLIS-04²⁰¹.

Hasta aquí, pues, a pesar de la defectuosa técnica legislativa, el criterio administrativo no planteaba mayores problemas. Las dificultades comenzaban a la hora de precisar su alcance, pues las peculiaridades del capítulo XV del Título VII del TRLIS-04 respecto de las entidades parcialmente exentas se agotaban en las *rentas que se eximen* (art. 121 TRLIS-04) y en la *base imponible* (art. 122 TRLIS-04). Surgía así la cuestión de qué ocurría respecto del *tipo de gravamen*, que, en aquel entonces, conforme lo dispuesto en la anterior redacción del artículo 19 TRLIRN, era del 35 por ciento para las entidades no residentes con establecimiento permanente, siendo que, en el IS, respecto de las entidades parcialmente exentas, se establecía un tipo del 25 por ciento [art. 28.2.e) TRLIS-04].

de nuestro Derecho, conforme se sigue del artículo 7.3 de la Ley 50/2002. Todo ello, claro está, sin perjuicio de los CDIs que pudieran resultar aplicables, y del Derecho comunitario.

²⁰¹ Coincidía con este planteamiento, FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: «Aspectos internacionales de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos...», *op. cit.*, pp. 36-37. Y así lo entendían, también, las referidas consultas de 11 de marzo y 19 de diciembre de 2005, aunque sin razonar su por qué.

Pues bien, en la contestación a la consulta núm. 0111-05, se partía decididamente de la idea de que aquellas entidades sin fin de lucro *no residentes* que no pudieran —o no quisieran— acogerse al régimen de la Ley 49/2002, debían recibir *el mismo tratamiento que las entidades sin fin de lucro residentes a las que tampoco fuera aplicable dicho régimen* (a saber, las sujetas al régimen de las entidades parcialmente exentas), por lo que resolvería, en consecuencia, que también les resultaba aplicable el artículo 28.2.e) TRLIS-04. En otras palabras, que tributaban al tipo del 25%. En cambio, en la contestación a la consulta vinculante núm. V2526-05 se consideraría que *la remisión no alcanzaba al tipo de gravamen* (*i.e.*, que se contraía exclusivamente a las rentas exentas y a la determinación de la base imponible), por lo que concluiría que habían de tributar al tipo del 35%, sin perjuicio de lo que resultase, en su caso, de la aplicación de los CDIs.

La contradicción era evidente, pero, en la actualidad, el tema se encuentra superado por dos vías: por un lado, porque el artículo 19 TRLIRN recibirá una nueva redacción en la que se remite al «*tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades*» (y parece lógico considerar que «el que corresponda» fuese precisamente el establecido para las entidades parcialmente exentas); y, sobre todo, por otro, porque, al haberse suprimido en la nueva LIS-2014 el tipo de gravamen específico que anteriormente se prevenía para dichas entidades, les resultará aplicable el tipo impositivo general, que ahora es también del 25 por ciento, al haberse reducido su porcentaje sin rebajarse correlativamente el de las entidades parcialmente exentas.

C) *Delegaciones de fundaciones extranjeras no acogidas al régimen de la Ley 49/2002*

Finalmente, si la fundación extranjera mantiene en España una delegación, encontrándose debidamente inscrita en el correspondiente Registro de Fundaciones (es decir, reúne los requisitos establecidos en la Ley 50/2002 para ser considerada como fundación), pero decide, sin embargo, no acogerse al régimen especial de la Ley 49/2002, deberá tributar en el IRNR como entidad no residente. Obsérvese que, aun cuando nuestro Derecho la admite como persona jurídica fundacional, ello carecerá de relevancia en orden a su sujeción al IS o al IRNR —lo que no significa que no la tenga en otros aspectos—, toda vez que su sujeción a dicho último Impuesto se produce porque ha rehusado la posibilidad de que *su delegación* sea considerada «*entidad sin fin de lucro*», *como sujeto fiscal «residente»*. Por consiguiente, careciendo de tal condición, su naturaleza fundacional podrá determinar el disfrute de

ciertos beneficios fiscales, pero su tributación —la de la fundación— habrá de producirse con arreglo a las normas del IRNR, sin perjuicio de que, como en el caso anterior, pueda disfrutar del régimen especial de las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, así como también de aquellos otros beneficios específicamente previstos a favor de las fundaciones [*vv. gr.*, los de los arts. 82.1 e) y f) en el caso del IAE] o de las entidades no lucrativas en general (exceptuados, obviamente, los de la Ley 49/2002 al no haber optado por su régimen).

V. Conclusiones

La Ley 49/2002 no dice que, cumpliendo los requisitos de su artículo 3.º, sean «entidades sin fin de lucro» las «*fundaciones extranjeras*», ni que lo sean las «*fundaciones no residentes*» en territorio español, ni en modo alguno dispone que tengan esa consideración los «*establecimientos permanentes*» de las fundaciones no residentes. No, no lo dice. Como tampoco afirma que las «delegaciones de fundaciones extranjeras» —que es de las que habla— sean sujetos pasivos del IRNR. Y, en fin, tampoco resulta aceptable, por irrisorio, que el régimen fiscal de dichas entidades no alcance a la imposición de las rentas eventualmente obtenidas en nuestro país, si se las considera sujetas al IRNR, a causa de que dicho impuesto no es mencionado en la Ley 49/2002, supuestamente por error.

A este respecto, la solución de considerar que las «delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas» son sujetos pasivos del IRNR, dado que carecen de personalidad jurídica propia y las fundaciones a que pertenecen son entidades no residentes, pero que, sin embargo, ello no impide que puedan aplicar el régimen de la Ley 49/2002 —a pesar de que ésta sólo se refiera al IS—, dada la remisión que a dicho impuesto efectúa el artículo 18 TRLIRNR, no resulta convincente, aunque —tal vez llevadas por la inercia— haya tenido el beneplácito de la doctrina y de la propia Administración.

Las «delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas» —que son las que exactamente menciona la Ley 49/2002— no son sujetos pasivos del IRNR, como se afirma: la citada Ley no lo contempla y el aludido artículo 18 del que, luego de considerarlas sujetas al IRNR, quiere deducirse el reenvío al régimen especial de la Ley 49/2002 en punto al IS, en puridad, a lo que remite es al régimen general y, además, exclusivamente en cuanto a la base.

Por otro lado, la aplicación de la normativa del IRNR a las delegaciones, teniéndolas por establecimientos permanentes, produce ciertas distorsiones, pues ni todos los EPs son delegaciones ni todas las delegaciones pueden

considerarse EPs. Como tampoco cabe identificar delegación, sucursal y EP. Con ello se olvida que el concepto de EP se encuentra ligado al ejercicio de actividades económicas, lo cual resulta lógico en la normalidad de los casos en que hablamos de entidades de mercado, pero no siempre procede cuando se trata de entidades sin fin de lucro. Otro tanto ocurre con el principio de «empresa separada», que es la regla general en el IRNR, pero que no se compadece con la contemplación unitaria de la fundación extranjera en o desde España a través su delegación, que es lo que se impone desde su régimen sustantivo. En este sentido, la mención en el artículo 2.d) de la Ley 49/2002 de las «delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas», incluyéndolas como sujetos del régimen fiscal entronizado por dicha Ley no es sino reflejo del tratamiento que la Ley 50/2002 ya les dispensa: a saber, la *cuasi-personalización* de dichas delegaciones y su plena equiparación a las fundaciones españolas.

Ello encuentra cierto antecedente en el Reglamento de Fundaciones Culturales de 1972 y, sobre todo, en tiempo más cercano, en la Ley 30/1994. Pero la técnica utilizada en la Ley 49/2002 es bien distinta. El artículo 41 de la Ley 30/1994, definía como entidades sin fines lucrativos a «las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y a las asociaciones declaradas de utilidad pública», *sin distinción de residencia o nacionalidad*, y el papel que jugaba su DA 16.^a era, precisamente, el de restringir para las fundaciones extranjeras el alcance de dicho artículo 41, al estipular que para ellas el régimen fiscal especial quedaba circunscrito a las actividades de sus *delegaciones* en España. Ello significaba: 1.^º que eran las fundaciones extranjeras —y no sus delegaciones— las que se configuraban como «sujetos» del régimen especial; 2.^º que quedaban claramente descartadas las que no operasen mediante dichos establecimientos; y, 3.^º que los beneficios del régimen fiscal quedaban limitados a las actividades que dichas fundaciones desenvolviesen en España a través de sus delegaciones.

El planteamiento de la Ley 49/2002 es otro. El hecho de que, a diferencia de su predecesora, configure a las «delegaciones» como entidades susceptibles de integrar «el concepto de entidad sin fin de lucro» —uno de «tres pilares básicos» de dicho régimen fiscal—, no sólo no es, en modo alguno, anecdótico, sino que tiene una importancia capital: implica su consagración como «sujeto» independiente de su casa matriz a efectos tanto de la aplicación de dicho régimen tributario —su sujeción se produce al IS— como en orden a los incentivos fiscales al mecenazgo. A ello no empece su carencia de personalidad jurídica, pues vendría amparado por el artículo 35.4 LGT en conexión con lo establecido en la Disposición final segunda de la LIS-2014,

que preceptúa que: «Las entidades que reúnan las características y cumplan los requisitos previstos en el título II de la Ley 49/2002 —y entre ellas, por tanto, las “delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de fundaciones”—, *tendrán el régimen tributario que en ella se establece*». Y, como vimos, lo que en ella se establece, según resulta de su título II, es la tributación de todas ellas en el Impuesto de Sociedades, como confirma el artículo 5 de dicha Ley. Todo ello, al margen de que, además, el artículo 9.2 de la LIS-2014 dispone su exención parcial en el Impuesto de Sociedades, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002 y como resulta obvio, para que estén exentas *previamente han de estar sujetas* a dicho Impuesto.

Por otro lado, es la «delegación» que han de mantener en España, y no propiamente la fundación extranjera, la que se configura como «entidad sin fin de lucro» —como sujeto a efectos tributarios— y, por consiguiente, conforme al artículo 8.1 LIS-2014, tendría la consideración fiscal de «entidad residente», toda vez que el artículo 7 de la Ley 50/2002 dispone que el mantenimiento de la delegación en territorio español constituirá su domicilio a los efectos de la misma.

No obstante a lo anterior, las consecuencias prácticas son, ciertamente, muy escasas, en tanto en cuanto la aplicación directa de la Ley 49/2002, por un lado, y, por otro, la reproducción en el TRLIRNR de iguales disposiciones que la Ley del Impuesto de Sociedades, así como las constantes remisiones que aquél efectúa a la normativa de éste (máxime, si se le añaden interpretaciones creativas para que encaje cuando no encaja su letra), evitan que existan diferencias apreciables entre una y otra. Adviértase que hasta los impresos de declaración —el modelo 200— son los mismos en el caso del IS y del IRNR de los establecimientos permanentes.

Ahora bien, aunque en la mayoría de los casos pudiera ocurrir que no tenga consecuencias, es lo cierto que la consideración de las delegaciones como establecimientos permanentes sujetos al IRNR, además de que no es lo que dice la Ley 49/2002, puede resultar perturbadora tanto en los casos en que la fundación no ejerce actividades económicas como en los supuestos de pluralidad de lugares en que la delegación de la fundación extranjera ejerza sus actividades.



La reforma fiscal en Estados Unidos y su impacto en las entidades sin ánimo de lucro

Carlos Concha Carballido

Socio de PwC Tax&Legal Services, Nueva York

El pasado 22 de diciembre de 2017 el presidente Trump estampaba su firma en la *Tax Cuts and Jobs Act of 2017* (en adelante, «TCJA»), haciendo realidad la mayor reforma del sistema impositivo estadounidense en más de 30 años. Por razones que no son difíciles de entender, gran parte de la atención y comentarios se han centrado en el impacto de la nueva ley en personas físicas y empresas. Con carácter general, estas últimas se beneficiarán de una bajada sustancial del tipo de gravamen federal que pasa de un 35% a un 21%, aunque esta reducción lleva aparejadas como contrapeso diversas medidas de «ensanchamientos» de la base imponible que, previsiblemente, darán lugar a que se tribute a un tipo más bajo pero sobre una base mayor.

Las personas físicas también experimentan una reducción de tipos si bien de menor cuantía —el tipo marginal pasa del 39,6% al 37%— y ven cómo se incrementan determinados beneficios fiscales (como la deducción por descendientes) a la vez que se limitan otros (por ejemplo, la deducción por adquisición de vivienda).

Ahora bien, el impacto de la reforma no se deja sentir únicamente en familias y empresas sino que afecta a todos, incluyendo también a las entidades sin ánimo de lucro. Probablemente sería prematuro, y excedería el objeto de estas líneas, realizar un análisis pormenorizado de los efectos de la TCJA pero sí intentaremos apuntar algunas de las nuevas medidas fiscales que, directa o indirectamente, pueden tener un impacto en el ámbito de las actividades caritativas, de mecenazgo y patrocinio.

Buena parte de las organizaciones sin ánimo de lucro, entidades y fundaciones con una misión caritativa, pero también determinadas instituciones de educación superior u hospitales, gozan en EE.UU. de exención en el impuesto sobre la renta, si bien esta exención no alcanza —de forma similar a lo que acontece en España— a aquellas actividades empresariales que no estén directamente vinculadas con su actividad no lucrativa. Todas aquellas entida-

des que se encuentren en esta situación de exención parcial quedan por tanto afectadas por la modificación de la tributación empresarial y se verán favorecidas, en principio, por la reducción del tipo de gravamen hasta el 21%. Por otro lado, la nueva norma obliga ahora a estas entidades a calcular de forma separada la base imponible correspondiente a cada una de las actividades no exentas que lleven a cabo. La creación de estos comportamientos estancos puede, en determinados casos, dar lugar a una tributación mayor ya que impedirá compensar —como se venía haciendo hasta ahora— las pérdidas que puedan generarse por la realización de una actividad con los beneficios obtenidos en otras.

Pero más allá del efecto directo que estas y otras disposiciones incluidas en la TCJA tengan en la tributación de las entidades sin ánimo de lucro, el foco de atención se sitúa también en el impacto que la reforma fiscal pueda llegar a tener en la principal fuente de financiación de estas entidades, que no es otra que las aportaciones de particulares y empresas.

En Estados Unidos, el impuesto sobre la renta de las personas físicas permite desgravar determinados gastos, tales como gastos médicos y donaciones a entidades sin ánimo de lucro, pero los contribuyentes tienen también la alternativa de aplicar una reducción a tanto alzado, con independencia del importe real de sus gastos deducibles, la conocida en EE.UU. como deducción estándar. Pues bien, la TCJA ha prácticamente duplicado el importe de esta deducción estándar (a modo de ejemplo, en el caso de declaración individual ha pasado de 6.350 a 12.000 dólares). Como consecuencia de este aumento de la reducción a tanto alzado, se espera que el número de contribuyentes que opte por desgravar los gastos realmente incurridos caiga significativamente, reduciéndose en consecuencia el número de contribuyentes para los que una donación a una entidad sin ánimo de lucro llevará aparejada una disminución de su factura fiscal.

Por otra parte, la regla que limitaba el importe de gastos deducibles (donaciones incluidas) en el caso de rentas altas ha sido eliminada, con lo que el incentivo fiscal para llevar a cabo donaciones se reduce en el caso de las rentas medias y bajas (que, en su gran mayoría, se acogen a la deducción estándar) pero aumenta para los contribuyentes con mayor nivel de renta, que son los que con mayor frecuencia optan por reportar sus gastos deducibles de manera individualizada.

Algunos estudios citados por el *Minnesota Council of Non-Profits* estiman que estos cambios tributarios podrían llevar aparejada una reducción del 5% en las aportaciones caritativas por parte de personas físicas. De acuerdo con

las estimaciones del *Tax Policy Center*¹, esto se traduciría en un descenso de entre 12 y 20 millardos de dólares anuales. Dicho esto, las motivaciones para apoyar financieramente a una entidad sin ánimo de lucro van, seguramente, más allá del potencial ahorro fiscal, por lo que el propio *Council* reconoce que es difícil predecir en qué medida la reforma va a influir en su financiación.

Por lo que se refiere a las empresas, el régimen fiscal de las donaciones no ha experimentado cambios aunque, nuevamente, la bajada del tipo impositivo del 35% al 21% podría reducir el incentivo fiscal de estas.

Otra medida que ha causado inquietud en las entidades sin ánimo de lucro es el incremento del importe exento en el impuesto sobre sucesiones que ha pasado de, aproximadamente, 5,5 millones en 2017 a 11,2 millones de dólares en 2018. Los importes por encima de este mínimo exento están sujetos al impuesto a tipos de hasta el 40%, con la particularidad de que las cantidades legadas a entidades sin ánimo de lucro no tributan. El aumento del mínimo exento podría alterar significativamente las disposiciones sucesorias, ya que serán menos las personas que tengan un incentivo fiscal para legar parte de sus bienes a organizaciones caritativas, universidades, instituciones religiosas o fundaciones.

Frente a lo anterior, no faltan tampoco las voces que postulan que las rebajas fiscales de la TCJA se traducirán en una mayor renta disponible (la estimación del Congreso de los EE.UU. es que la reforma generará una merma recaudatoria de 1,5 billones de dólares durante los próximos 10 años) con la que los contribuyentes podrán, entre otras cosas, apoyar a aquellas causas con las que se sientan identificados. En la segunda mitad de 2019 tendremos disponibles datos relativos al 2018 que nos permitan comenzar a vislumbrar de qué lado se inclina la balanza.

¹ <https://www.taxpolicycenter.org/taxvox/house-tax-bill-not-very-charitable-nonprofits>. El *Tax Policy Center* es un *think tank* independiente con sede en Washington, D.C..



CRÓNICA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS



Andalucía. Novedades en materia de fundaciones, tercer sector y cooperación al desarrollo¹

Manuel Rodríguez Portugués

Profesor Titular de Universidad
Universidad de Córdoba

SUMARIO: I. FUNDACIONES. 1. *El Director-apoderado de una Fundación es personal de alta dirección a efectos laborales: STSJ de Andalucía, Málaga (Sala de lo Social, Sección 1.^a) núm. 1795/2017 de 2 noviembre.* 2. *Fundación que ejerce la tutela sobre incapaz: SAP de Málaga (Sección 6.^a), núm. 19/2017, de 17 enero.* 3. *Una fundación, víctima de un delito de injurias: SAP de Córdoba (Sección 2.^a), núm. 58/2017, de 9 febrero.*—II. COOPERACIÓN INTERNACIONAL AL DESARROLLO. NUEVAS AYUDAS DEL PARLAMENTO DE ANDALUCÍA EN MATERIA DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL DEL DESARROLLO.—III. TERCER SECTOR. APROBACIÓN DEL IV PLAN DE VOLUNTARIADO.

RESUMEN: Este trabajo constituye una crónica sobre las novedades producidas en el Derecho Andaluz en materia de fundaciones, tercer sector y cooperación internacional al desarrollo.

ABSTRACT: This work is a chronicle of the developments in the Andalusian law on foundations, Third Sector and international development cooperation.

PALABRAS CLAVE: Derecho andaluz, fundaciones, tercer sector, asociaciones, cooperación internacional al desarrollo.

KEYWORDS: Andalusian law, foundations, Third Sector, associations, international development cooperation.

En el período considerado por la presente crónica se exponen las principales novedades acaecidas en Andalucía en el año 2017 tanto en materia de fundaciones como de cooperación internacional al desarrollo y del tercer

¹ El presente trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación con referencia DER2015-67695-C2-2-P (MINECO/FEDER), financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y el Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER). Grupo de Investigación SEJ-196.

sector. Por lo que se refiere a lo primero destacamos tres sentencias que, aunque no se refieren al Derecho propiamente andaluz de fundaciones, afectan a tres fundaciones andaluzas y reflejan, además de aspectos jurídicos generales interesantes, la vitalidad del sector fundacional andaluz. En cuanto a la cooperación internacional al desarrollo, volvemos a destacar la desconcertante actividad subvencional directamente desplegada por el Parlamento de Andalucía en dicha materia. Y, por último, en cuanto al tercer sector, damos a conocer la aprobación del IV Plan Andaluz de Voluntariado.

I. Fundaciones

En este capítulo no ha habido innovaciones normativas directamente relacionadas con el régimen jurídico sustantivo de las fundaciones. En cambio, como hemos señalado, sí se han producido una serie de resoluciones jurisdiccionales dignas de reseña.

1. *El Director-apoderado de una Fundación es personal de alta dirección a efectos laborales: STSJ de Andalucía, Málaga (Sala de lo Social, Sección 1.ª) núm. 1795/2017 de 2 noviembre*

La primera de ellas, en orden de importancia, es la STSJ de Andalucía, Málaga (Sala de lo Social, Sección 1.ª) núm. 1795/2017 de 2 noviembre. Don Tomás es cesado como directivo de la Fundación Málaga tras una quincena de años actuando como tal. Alega que no se trata del «cese» de una «relación laboral de alta dirección», que —según la legislación laboral— no es indemnizable y que puede adoptarse por el empleador discrecionalmente, sino de un «despido» improcedente por tratarse de una «relación laboral común» y haberse llevado a cabo sin causa y sin las formalidades exigidas. En el curso del proceso judicial correspondiente resulta acreditado que Don Tomás actuaba apoderado por la Fundación, a la que representaba y por la cual actuaba en el tráfico, tenía por ello un sueldo mensual bruto de más de seis mil euros, etc. A la luz de todo ello, el juzgado de lo social dio la razón a la Fundación, negando el carácter de relación laboral «común» a la que vinculaba a la Fundación y a Don Tomás. El TSJ, en vía de recurso, confirma dicho fallo sobre la base de los siguientes argumentos:

«Con aplicación de los expresados preceptos legales y doctrina judicial al caso que se examina, y, teniendo en cuenta y valorando las circunstancias fácticas concurrentes expuestas, la Sala llega a la conclusión de que la relación laboral mantenida por las partes debe calificarse como relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, como acertadamente

realiza la sentencia recurrida, pues las notas de esta relación laboral especial aparecen en la prestación de servicios del actor toda vez que, como se recoge en los hechos probados y en los Fundamentos de Derecho de la sentencia recurrida, al actor fue contratado por FUNDACIÓN MÁLAGA y se le atribuyó el contenido propio de dicha figura concediéndole la empresa demandada los poderes amplios y necesarios para el ejercicio de sus funciones que igualmente se reproducen en los hechos probados y fundamentos de derecho de la sentencia recurrida y los ejerció efectivamente, por lo que dicha prestación de servicios se ha efectuado en virtud de un contrato de trabajo de Alta Dirección, a jornada completa, conforme el cual se contrata al actor, y a esta calificación no obsta, ni queda por ello desnaturalizada, por las circunstancias alegadas de la parte recurrente, que no ha desvirtuado la valoración de la prueba practicada por el Juez a quo, ni el defecto de forma en su contratación como tal, pues el actor gozaba de facultades inherentes a la titularidad dominical de la empresa y actuaba en su nombre con autonomía y responsabilidad a expensas de la autorización o supervisión de los órganos de gobierno de la empresa demandada, de forma no desvirtuada por la parte recurrente pues las alegaciones de la parte recurrente como se ha dicho no se sobreponen a la realidad constatada como resultado de la valoración de la prueba practicada por el Juez a quo del ejercicio efectivo por el actor de los amplios poderes y funciones en nombre y representación de FUNDACIÓN MÁLAGA y como Director de la misma que constan en los hechos probados 3 a 15 de la sentencia recurrida, incluso interviniendo en nombre y representación de FUNDACIÓN MÁLAGA y como Director de la misma en su propio contrato de trabajo. En consecuencia, y por ello ha de concluirse que las partes estaban vinculadas por relación laboral de carácter especial de alta dirección y de forma consustancial a la naturaleza de cargo de confianza que dicho puesto de trabajo presenta la decisión del cese es discrecional para la demandada, y constituye un desistimiento empresarial de una relación laboral de carácter especial de alta dirección y no despido en una relación laboral común» (FJ 6).

2. *Fundación que ejerce la tutela sobre incapaz: SAP de Málaga (Sección 6.º), núm. 19/2017, de 17 enero*

Por otro lado, la vitalidad del sector fundacional andaluz queda reflejado en otros pronunciamientos judiciales, en los que se refleja la variedad de fines y actividades a las que se dedican las fundaciones andaluzas. Por ejemplo, en la SAP de Málaga (Sección 6.º), núm. 19/2017, de 17 enero, se resuelve un interesante caso en el que se dilucidaba la procedencia de la tutela que la

Fundación Malagueña de Tutelas tenía atribuida sobre una persona de avanzada edad, frente a las pretensiones de uno de sus hijos. Tras recordar que el artículo 242 CC dispone que podrán «ser también tutores las personas jurídicas que no tengan finalidad lucrativa y entre cuyos fines figure la protección de menores e incapacitados», la Sentencia confirma la tutela sobre esa persona por parte de la Fundación sobre la base de los siguientes razonamientos:

«Dice la STS 13 mayo 2015: “El juicio de incapacidad no puede concebirse como un conflicto de intereses privados y contrapuestos entre dos partes litigantes, que es lo que, generalmente caracteriza a los procesos civiles, sino como el cauce adecuado para lograr la finalidad perseguida, que es la real y efectiva protección de la persona discapacitada mediante el apoyo que pueda necesitar para el ejercicio de su capacidad jurídica”, añadiéndose en la STS de 4 de Noviembre de 2015 que son los derechos de la persona cuya declaración de discapacidad se solicita los que deben tutelarse. En aplicación de esta doctrina, el recurso ‘procede ser desestimado al haber quedado acreditado que cuando se inicia el procedimiento de incapacidad de D.^a Alicia (en Junio de 2013), contando ésta 91 años, la misma llevaba ingresada en una residencia desde hacía más de tres años, donde continúa, constando en el procedimiento que se encuentra correctamente cuidada y atendida en la misma. Siendo esta la situación, dada la avanzada edad de la madre (ahora con 94 años) y su delicado estado de salud, no se aprecia que sea lo más beneficioso para la misma que abandone la residencia (donde vive hace más de seis años) y se traslade a vivir al domicilio particular de su hijo D. Jesús María en Alcoy, resultado que conllevaría el nombramiento de tutor del mismo, tal como manifestó en la vista celebrada en esta segunda instancia, al no ofrecer las mismas garantías de cuidado y atención profesional a la incapaz que ésta tiene ahora, sin que conste que alguno de los cinco hijos se haya interesado de forma efectiva por la situación de su madre en ese transcurso de tiempo, y, en todo caso, no es el interés del hijo en vivir con su madre el criterio válido para decidir tal nombramiento, sino el bienestar de la madre» (FJ 3).

3. Una fundación, víctima de un delito de injurias: SAP de Córdoba (Sección 2.^a), núm. 58/2017, de 9 febrero

Las personas jurídicas son también titulares de algunos derechos fundamentales, como, por ejemplo, del derecho al honor. Pueden ser, por tanto, víctimas de delitos contra dichos bienes. De ello, y en relación precisamente con una fundación, es una muestra la SAP de Córdoba (Sección 2.^a), núm. 58/2017, de 9 febrero, en la que se confirma, en apelación, la condena por un delito de injurias al empleado de una fundación cordobesa:

«Nuevamente debemos reiterar los argumentos del Juzgador, que hacemos nuestros en su totalidad, y ello por cuanto de la simple lectura de los mismos se pone de manifiesto, no solo que de forma palmaria e incontestable, las expresiones proferidas y los comentarios expuestos exceden a todas luces de lo que podría, como alega de forma interesada, ser una actividad amparada por la libertad de expresión, por lo que la calificación de injuriosos, en el sentido ampliamente analizado en la resolución de instancia queda acreditado, sino que a mayor abundamiento, esa actividad en modo alguno puede ser encuadrable dentro de una simple finalidad informativa, sino que es evidente y se exterioriza el *animus injuriandi* al proferir expresiones individualizadas no solo a la actividad de la Fundación, sino respecto de la Sra. Enriqueta; y así, y referida a la Fundación “dar de comer a nuestros mayores... comida a punto de caducar...” “ver el dinero de la Fundación dedicado a engrosar las cuentas corrientes a plazo y a sanear otras instituciones...”; o referidas a la Presidenta, más hirientes aún y con un mayor y hasta ensañado ánimo de menoscabar su honor y causar daño y descrédito profesional (ver Sentencias de las AA.PP. de Lérida de 2 de junio de 2004 y de Ávila de 30 de noviembre de 2010 entre otras muchas) ponen de manifiesto el citado requisito del *animus injuriandi* y la gravedad de las injurias proferidas» (FJ 6).

II. Cooperación internacional al desarrollo. Nuevas ayudas del Parlamento de Andalucía en materia de cooperación internacional del desarrollo

Como viene sucediendo desde años anteriores, el Parlamento de Andalucía —en una dudosa autoatribución de competencias materialmente administrativas²— ha seguido otorgando subvenciones destinadas a ONGD, y ello pese a la existencia y funciones atribuidas a la Agencia Andaluza de Cooperación Internacional para el Desarrollo, que es la Administración instrumental competente en esta materia.

Mediante Acuerdo de 29 de marzo 2017³, la Mesa del Parlamento aprobó unas bases reguladoras de «ayudas y subvenciones de cooperación y solidaridad» y convocó las correspondientes al año 2017 con un presupuesto total de 369.351 euros. Las destinatarias son, en concreto, ONGD constituidas como tales conforme a la Ley andaluza de Cooperación Internacional para el Desarrollo. Al margen de los problemas de régimen jurídico suscitados

² Ya hemos aludido críticamente a esta curiosa forma de «administración por el parlamento» en ediciones anteriores de esta crónica.

³ BOJA núm. 66, de 6 de abril de 2017.

por esta peculiar forma de «administración por el parlamento» a los que nos hemos referido en crónicas anteriores, ha de advertirse el extraordinario margen de discrecionalidad que otorga a la Mesa del Parlamento de Andalucía la base octava en orden a la concesión de las subvenciones:

«Los proyectos presentados se evaluarán de conformidad con los criterios y puntuación siguientes:

CRITERIO PUNTUACIÓN:

- 1.º Viabilidad 30.
- 2.º Pertinencia 25.
- 3.º Coherencia 15.
- 4.º Impacto 15.
- 5.º Trayectoria de la organización solicitante 15.

1.º Viabilidad: Se valorará la viabilidad técnica y financiera del proyecto —financiación total del proyecto garantizada, permanencia de los resultados conseguidos, sostenibilidad temporal del proyecto—, la viabilidad geográfica (estabilidad política de los países de destino, seguridad de las actuaciones en la zona...), y que el país objeto de la actuación esté incluido en las prioridades geográficas de la cooperación internacional española (AECID). En el caso de proyectos dirigidos a la atención a la población refugiada por motivo de conflicto bélico, así como a la infancia, en la valoración de este criterio se tendrá en cuenta únicamente la viabilidad técnica y económica del proyecto.

2.º Pertinencia: Se valorará que los proyectos estén destinados a cubrir necesidades básicas —alimentación, suministro y depuración de aguas, sanidad, educación, iluminación, vivienda, transportes y otros similares—, que estén dirigidos a población vulnerable —infancia, juventud, mujer, población indígena, desplazados, refugiados, minorías, etc.—, así como la atención a la igualdad de género. Excepcionalmente en esta convocatoria se considerará especialmente vulnerable a la población refugiada, así como a la infancia.

3.º Coherencia: Se valorará la eficacia en el procedimiento de ejecución del proyecto —diseño del proyecto, claridad de los objetivos, nivel de detalle del planteamiento, cuadro de financiación, concreción del proyecto, indicadores de evaluación y seguimiento, documentación necesaria aportada, etc.—. Asimismo se valorará la eficiencia del proyecto —relación coste-resultado—.

4.º Impacto: Se valorará el impacto económico y social del proyecto —contribución al desarrollo general de la zona, número de beneficiarios, aumento del nivel de vida de la zona, etc.—, el impacto medioambiental, y la aportación al fortalecimiento de la capacidad institucional y de gestión del país destinatario —apoyo de las autoridades locales y de la población objetivo—. En caso de proyectos de solidaridad con la población refugiada o dirigidos a la infancia, se valorará en atención al volumen de beneficiarios atendidos.

5.º Trayectoria de la organización solicitante: Se valorará la experiencia de la organización, los proyectos desarrollados en la zona, la experiencia de la contraparte, en su caso, y la eficacia de la organización en la gestión y justificación de proyectos financiados en anteriores convocatorias...».

III. Tercer Sector. Aprobación del IV Plan de Voluntariado

Andalucía tiene «competencia exclusiva» en materia de voluntariado (art. 61 del Estatuto de Autonomía para Andalucía). Además, y en congruencia con la misma, la Comunidad Autónoma aprobó en su día la Ley 7/2001, de 12 de julio, de Voluntariado (derogada recientemente por la Ley 4/2018, de 8 de mayo), cuyo artículo 23 disponía que el Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía aprobará con la periodicidad que se determine un Plan de Voluntariado en el que se contendrán:

«a) Acciones de sensibilización y promoción, orientadas a informar y concienciar a la sociedad sobre la acción voluntaria organizada como instrumento de participación social y forma de expresión de la solidaridad de los ciudadanos y ciudadanas.

b) Actividades de investigación y formación en materia de voluntariado que permitan un mejor conocimiento de las necesidades, recursos y actividades existentes; garanticen la calidad de las actuaciones de las personas voluntarias mediante una adecuada preparación básica y específica, y contribuyan a mejorar la gestión de la acción voluntaria organizada.

c) Medios de apoyo a la acción voluntaria organizada que, conforme a las disponibilidades presupuestarias, faciliten recursos económicos, materiales y técnicos para la realización de programas en las diferentes áreas de actuación y contribuyan a dotar a las entidades que desarrollen estos programas de las adecuadas infraestructuras.

d) Fórmulas de coordinación orientadas a promover la colaboración entre las iniciativas pública y privada; establecer foros, redes, plataformas y órganos de interlocución, y facilitar el intercambio de experiencias entre

Administraciones Pùblicas y entidades estatales, supraestatales o de otras Comunidades Autónomas.

e) Cualesquiera otras que, de acuerdo con esta Ley, se consideren necesarias para el mejor cumplimiento de los objetivos de la acción voluntaria organizada».

Pues bien, mediante Acuerdo de 17 de octubre de 2017, del Consejo de Gobierno⁴, se ha aprobado el IV Plan Andaluz del Voluntariado para el período 2017-2020. El contenido de dicho Plan puede consultarse en la página web de la Consejería de Igualdad y Políticas Sociales. El documento, descargable en formato «pdf», tiene 67 páginas y está estructurado en cuatro bloques:

- Descripción del movimiento de voluntariado de Andalucía
- Marco normativo del voluntariado
- La estructura propiamente del IV Plan de Voluntariado, detallando sus principios, ejes estratégicos, objetivos, acciones, evaluación y estrategia.
- El desglose presupuestario.

⁴ *BOJA* núm. 205, de 25 de octubre de 2017.

Fundaciones en Castilla-La Mancha

José Antonio Moreno Molina

Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad de Castilla-la Mancha

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. PRESUPUESTOS GENERALES DE LA JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA PARA 2017.—III. NORMAS SOBRE CONTRATACIÓN PÚBLICA.

I. Introducción

Las normas aplicables a las fundaciones aprobadas en Castilla la Mancha durante el año 2017 se han limitado a las recogidas en la Ley anual de presupuestos.

La Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, de acuerdo con el artículo 31.1.25.^a de su Estatuto de Autonomía, tiene competencia exclusiva en materia de fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en la Comunidad Autónoma.

Sin embargo, al no disponer de normativa autonómica propia en la materia hasta la fecha, de acuerdo con el artículo 150.3 de la Constitución, supletoriamente resulta de aplicación la normativa estatal.

II. Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para 2017

La Ley 2/2017, de 1 de septiembre, de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para 2017, aprueba el presupuesto de explotación y capital de las fundaciones públicas regionales y otras entidades instrumentales que a continuación se relacionan:

- 1.^º Fundación Parque Científico y Tecnológico de Castilla-La Mancha.
- 2.^º Fundación Centro Tecnológico del Metal de Castilla-La Mancha.
- 3.^º Fundación Impulsa Castilla-La Mancha.
- 4.^º Fundación Sociosanitaria de Castilla-La Mancha.

5.º Fundación del Hospital Nacional de Parapléjicos para la Investigación y la Integración.

6.º Fundación Semana de Música Religiosa de Cuenca.

7.º Jurado Arbitral Laboral de Castilla-La Mancha.

Se aprueban por la norma las estimaciones de gastos y previsiones de ingresos de las entidades, fundaciones y empresas públicas, cuyos presupuestos de explotación y capital se detallan en el anexo II.

Así mismo, con la finalidad de cumplir con el objetivo de déficit señalado para la Comunidad Autónoma en aplicación de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, se hace necesario llevar a cabo un control más riguroso de las aportaciones a entidades, empresas, fundaciones y consorcios del sector público regional mediante su consignación no-nominativa en los estados de gastos de los Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha. Con la misma finalidad, se obliga, además, a los representantes de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha en los órganos de administración y dirección de empresas, fundaciones y otras entidades públicas, a no dar su conformidad a la aprobación de actuaciones, planes o programas que impliquen gastos que puedan tener repercusión en dicho déficit.

El artículo 25 de la Ley 2/2017 recoge unas normas sobre la creación y participación en fundaciones y consorcios. Prevé así que requerirá la autorización del Consejo de Gobierno:

a) La creación de fundaciones que vayan a formar parte de los órganos y entidades del sector público regional, de acuerdo a lo previsto en el artículo 4.3 del texto refundido de la Ley de Hacienda de Castilla-La Mancha o la participación como patronos en las mismas.

b) La participación de los órganos y entidades del sector público regional en la dotación fundacional o como patronos en cualesquiera otras fundaciones distintas de las referidas anteriormente.

c) La creación y participación en los consorcios conforme establece el artículo 6 del citado texto refundido, así como en aquellos otros en los que se participe en forma distinta a la indicada en dicho precepto.

Los expedientes que se remitan al Consejo de Gobierno deberán incluir una memoria, que deberá ser informada por la consejería con competencias en materia de Administraciones públicas, en la que se justifiquen los motivos por los que se considera que existirá una mejor consecución de los objetivos

de interés general mediante la creación de una fundación o de un consorcio, o a través de la participación en los mismos.

También recogerán una memoria económica explicativa de la dotación inicial, y, en su caso, de los gastos futuros para garantizar la continuidad de las entidades, o la participación en las mismas, que deberá ser informada por la dirección general competente en materia de presupuestos.

En relación con las aportaciones a entidades, empresas, fundaciones y consorcios, el artículo 26 de la Ley de Presupuestos para 2017 establece que todas las aportaciones que realicen la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y sus organismos autónomos a entidades, empresas, fundaciones y consorcios del sector público regional figurarán nominativamente en los estados de gastos de los presupuestos generales.

En el caso de que no existiese dotación inicial en los estados de gastos de los presupuestos generales o la existente fuera considerada insuficiente, podrá tramitarse la correspondiente modificación presupuestaria.

Los presidentes, directores generales, gerentes, o representantes de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha en los consejos de administración de las entidades y empresas públicas o en los órganos de gobierno de fundaciones y consorcios, no podrán dar su conformidad a la aprobación de los presupuestos anuales de estas entidades hasta tanto éstos no se hayan ajustado a lo previsto, bien en los Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha que estén vigentes, o bien en el proyecto de presupuestos aprobado para el ejercicio siguiente. Así mismo, no podrán dar su conformidad a la aprobación de actuaciones, planes o programas que impliquen gastos que supongan un incremento de la necesidad de financiación con repercusión para el cumplimiento del objetivo de déficit.

Todas aquellas actuaciones que supongan un incremento de las aportaciones a cargo de los Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha requerirán, con carácter previo, el informe favorable de la dirección general competente en materia de presupuestos.

No serán de aplicación las limitaciones establecidas en el artículo 48 del texto refundido de la Ley de Hacienda de Castilla-La Mancha a aquellas aportaciones económicas que en cumplimiento de convenios, encargos, encomiendas o instrumentos similares, haga la Administración regional a las entidades, empresas, fundaciones y consorcios del sector público regional.

En relación con la contratación de personal en las fundaciones pertenecientes al sector público regional, así como en los consorcios participados

mayoritariamente por la Administración de la Junta de Comunidades o por sus organismos o entidades vinculadas o dependientes en 2017, la disposición adicional décima de la Ley 2/2017 prevé que durante el ejercicio 2017, las fundaciones pertenecientes al sector público regional, así como los consorcios participados mayoritariamente por la Administración de la Junta de Comunidades o por sus organismos o entidades vinculadas o dependientes no podrán proceder a la contratación de nuevo personal.

Estas limitaciones no serán de aplicación cuando se trate de contratación de personal, funcionario o laboral, con una relación preexistente de carácter fija e indefinida en el sector público regional. Los contratos celebrados al amparo de lo establecido en este apartado generarán derecho a seguir percibiendo, desde la fecha de su celebración, el complemento de antigüedad en la misma cuantía que se viniera percibiendo en el organismo o entidad de procedencia.

Solo en casos excepcionales y para cubrir necesidades urgentes e inaplazables, podrán llevar a cabo contrataciones temporales.

Además, las fundaciones y consorcios que tengan la condición de agentes de ejecución del Sistema español de Ciencia, Tecnología e Innovación con arreglo a la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, y las fundaciones públicas y consorcios sanitarios podrán realizar contratos indefinidos con un límite del 100 por ciento de su tasa de reposición, calculada conforme a lo dispuesto en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2017.

Por su parte, el resto de fundaciones públicas y consorcios podrán realizar contratos indefinidos con un límite del 50 por ciento de su tasa de reposición, calculada conforme a lo dispuesto en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2017.

En todo caso, la contratación de personal en las fundaciones pertenecientes al sector público regional, así como en los consorcios participados mayoritariamente por la Administración de la Junta de Comunidades o por sus organismos o entidades vinculadas o dependientes, en cualquier modalidad, requerirá con carácter previo el informe favorable de la dirección general competente en materia de presupuestos.

III. Normas sobre contratación pública

La disposición adicional sexta de la Ley 2/2017, de 1 de septiembre, de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha

para 2017 prevé que los entes, empresas y fundaciones integrantes del sector público regional serán considerados medios propios y servicios técnicos de la Administración regional, de sus organismos autónomos y entidades públicas, de conformidad con lo previsto en el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (en la actualidad en la vigente Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014).

Por otra parte, el Acuerdo de 26/12/2017, del Consejo de Gobierno de Castilla la Mancha, incorpora nuevas áreas de actividad objeto de la reserva de contratos a centros especiales de empleo y a empresas de inserción.

En cumplimiento de lo dispuesto en el apartado tercero de la Disposición adicional decimoctava de la Ley 1/2016, de 22 de abril, de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para 2016, el Consejo de Gobierno en su reunión de 20 de diciembre de 2016 adoptó un acuerdo por el que se concretaron las áreas de actividad objeto de la reserva de contratos a Centros Especiales de Empleo y a empresas de inserción y se establecieron las condiciones para garantizar su cumplimiento.

Actualmente la Consejería de Hacienda y Administraciones Públicas, al amparo de lo previsto en el Decreto 294/2011, de 10 de noviembre, por el que se adoptan medidas y se establecen los órganos competentes para la racionalización técnica en materia de contratación para la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y sus Organismos Autónomos, que declara como servicio de adquisición centralizada el servicio de limpieza de edificios, ha iniciado los trabajos preparatorios previos a la licitación de un nuevo acuerdo marco que tiene por objeto la prestación de los servicios de limpieza en edificios de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y sus Organismos Autónomos, el cual sustituirá al actualmente vigente cuyo plazo de ejecución finaliza el próximo 9 de julio de 2018.

La citada Consejería, en la línea seguida por el gobierno regional de avanzar en una contratación pública socialmente responsable, considera conveniente incluir estos servicios entre las áreas de actividad objeto de reserva a Centros Especiales de Empleo y empresas de inserción.

Estos contratos que tienen por objeto la prestación de servicios de esta naturaleza son contratos intensivos en mano de obra, lo que permitirá generar un número significativo de empleos para personas con discapacidad y personas en situación de exclusión social.

Además se trata de un sector de actividad en el que es posible encontrar y contratar a personas con discapacidad o personas en situación de exclusión social que estén capacitadas para prestar debidamente las prestaciones requeridas. Y por último es una actividad desarrollada por un gran número de Centros Especiales de Empleo y empresas de inserción, existiendo por tanto entidades de esta naturaleza con capacidad productiva para ejecutar este tipo de prestaciones con la calidad exigida.

El Acuerdo de 26/12/2017, del Consejo de Gobierno modifica el Acuerdo anterior adoptado el 20 de diciembre de 2016, incluyendo, en su apartado primero, los servicios de limpieza de edificios como una nueva área de actividad objeto de reserva a Centros Especiales de Empleo y a empresas de inserción.

Agujas en el pajar de Castilla y León

Mercedes Fuertes

Catedrática de Derecho Administrativo
Facultad de Derecho
Universidad de León

SUMARIO: I. ANCHAS TIERRAS DONDE EL TIEMPO PASEA LENTO Y MUCHO SE TRABAJA.—II. LABORES DE LAS FUNDACIONES PÚBLICAS.—III. EL RIEGO DE LAS SUBVENCIONES Y SU CRÍTICA FISCALIZACIÓN.—IV. ESCASAS AGUJAS JUDICIALES QUE HILVANAN EL RÉGIMEN FUNDACIONAL

I. Anchas tierras donde el tiempo pasea lento y mucho se trabaja

Iniciaba mis consideraciones en el anterior Anuario señalando la buena salud del instituto fundacional ante el alto número de fundaciones que extendían su actividad de manera preferente por las anchas tierras de Castilla y León.

La Secretaría General de la Consejería de la Presidencia, que ejerce como sabemos las funciones de protectorado de tales fundaciones, tuvo la amabilidad de facilitarme alguna información. A mis preguntas sobre el casi millar de fundaciones que aparecían registradas, me advirtieron que sólo alrededor de la mitad estaban activas y que existían procesos de liquidación ante la antigüedad de muchas y su descapitalización.

Agradecí mucho esas precisiones pero también señalé en el anterior Anuario que debería hacerse un esfuerzo de claridad en las páginas de «gobierno abierto» de esa Comunidad Autónoma porque consideraba pobres los resultados que cualquier interesado podía obtener tras intentar varias búsquedas.

Pues bien, es hora de reconocer los muchos esfuerzos que ha desplegado esa Secretaría General para facilitar una información más acomodada a la realidad y con una presentación atractiva.

Mucho han debido de trabajar los funcionarios ayudando a las fundaciones moribundas, aclarando la situación de otras y reelaborando los datos para ofrecer a través de Internet unas noticias ajustadas. Recordemos que, como me señalaron el año pasado, la mayoría de las fundaciones carecen de una

compleja estructura organizativa y son los mismos patronos los que se relacionan con la Administración regional. Si ya en 2016 habían superado las ocho mil actuaciones administrativas, durante el año 2017 tales actuaciones han sido más por el resultado que constatamos. De ahí que recoja de manera textual la información que con generosidad y amabilidad me ha vuelto a facilitar D. José Manuel Herrero Mendoza, Secretario General de la Consejería de la Presidencia, desde la que se ejercen las funciones de Protectorado:

«Finalizado el ejercicio 2017, el sector fundacional de Castilla y León ofrece una imagen muy similar a la existente al comenzar el año. Se han inscrito en el Registro de Fundaciones de Castilla y León 11 nuevas fundaciones que representan proyectos interesantes, aunque no cuentan con una dotación fundacional muy relevante. Ésta es, precisamente, una de las características de las fundaciones de Castilla y León, que mayoritariamente son pequeñas y medianas entidades, pero realizan actividades muy relevantes en el ámbito de los servicios sociales, la cultura y la investigación.

La situación económica general y la escasa rentabilidad de los productos financieros dificultan el desarrollo de este sector. Son pocas las grandes fundaciones que se constituyen y la mayoría de las que existen en Castilla y León realizan un importante esfuerzo para mantener sus proyectos.

La limitación de recursos determina que en muchas de las fundaciones la realización de las actividades necesarias para el cumplimiento de los fines fundacionales sea posible gracias a la implicación directa y personal de los propios patronos y, desde luego, se ven obligadas a consumir la casi totalidad de dichos recursos disponibles en la realización de las actividades, en detrimento de la posibilidad de contar con equipos profesionales adecuados para el correcto cumplimiento de las obligaciones de carácter administrativo que la Ley establece en relación con los órganos que tienen conferidas las funciones de Protectorado y de Registro de Fundaciones. Por ello, en el caso de la Comunidad de Castilla y León, tanto al regular los procedimientos administrativos como al organizar los servicios de Protectorado y de Registro de Fundaciones, así como al programar el ejercicio de las funciones de los órganos competentes, se han tenido muy en cuenta estas circunstancias y se ha tratado de facilitar en la medida de lo posible el cumplimiento de las referidas obligaciones legales a las personas implicadas en la constitución y gestión de las fundaciones. Ya se ha mencionado en ocasiones anteriores que con este fin se acordó atribuir al mismo órgano directivo de todas las facultades y competencias en materia de Protectorado y de Registro de Fundaciones, y de esta forma los interesados cuentan con la importante ventaja de tener un único interlocutor para todas las gestiones y se evitan el tener que repetir muchas de las comunicaciones y

solicitudes en todos aquellos procedimientos en que la Ley prevé la intervención de los órganos encargados de ambas funciones. Además, se ha otorgado absoluta prioridad a las funciones de información a los interesados y de asesoramiento y apoyo técnico a los gestores de las fundaciones.

En este contexto cabe hacer referencia al esfuerzo realizado por parte del personal de los órganos competentes en materia de Protectorado y de Registro de Fundaciones de Castilla y León y de los servicios de informática de la Consejería de la Presidencia para completar todas la tareas de sistematización, simplificación y adaptación de todos los procedimientos a los requerimientos de la nueva administración electrónica, de forma que desde el año 2017 las fundaciones pueden relacionarse con los órganos administrativos encargados de las funciones de Protectorado y Registro de Fundaciones de Castilla y León exclusivamente por medios electrónicos. Se trata de una medida muy importante en la línea ya indicada de tratar de facilitar la realización de los trámites administrativos a los interesados en los correspondientes procedimientos, ya que se pueden tramitar las solicitudes, efectuar las comunicaciones y presentar todo tipo de documentos de una forma cómoda, sin desplazamientos, todos los días del año y a cualquier hora; y, con la misma comodidad, se pueden recibir las notificaciones y documentos que la Administración remita. También está disponible una aplicación para formalizar la legalización de los libros de las fundaciones electrónicamente mediante un procedimiento de huella digital que funcionará de manera casi automática.

Ahora bien, el hecho de que la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, haya impuesto a todas las personas jurídicas la obligatoriedad de relacionarse con las Administraciones exclusivamente por vía telemática, ha significado un importante esfuerzo por parte de las fundaciones con menos recursos y menor estructura administrativa. En muchos casos no tenían equipos informáticos adecuados, no habían establecido los necesarios poderes de representación, carecían de certificados de firma electrónica y, en fin, adolecían de otra serie de problemas que han tenido que abordar. En este proceso se han intensificado las funciones de información, asesoramiento y apoyo por parte del personal que desarrolla sus funciones en los órganos que tienen encomendado el Protectorado y del Registro de Fundaciones de Castilla y León y se han tramitado con especial celeridad los procedimientos referidos a la actualización de los órganos de gobierno, delegación de funciones y otorgamiento de poderes, expedición de certificados para la obtención de la firma electrónica por parte de los representantes legales de las funciones, etc.

Parece oportuno significar que en esa línea de facilitar la comunicación con las personas implicadas en la gestión de las fundaciones, se está trabajando en un proyecto ambicioso de desarrollo de nuevas aplicaciones informáticas que posibiliten que las comunicaciones de todo tipo con el Protectorado y el Registro de Fundaciones de Castilla y León se puedan realizar a través herramientas específicamente diseñadas para las fundaciones, de una forma mucho personalizada y directa y con posibilidad de conocer en tiempo real el estado de tramitación de los expedientes en los que tengan la condición de interesados.

Finalmente, cabe señalar que la actividad global del Protectorado y del Registro de Fundaciones de Castilla y León durante el ejercicio 2017 queda resumida en la tramitación de 1.815 procedimientos administrativos, que ha supuesto la realización de 8052 trámites relevantes, a los que habría que añadir toda la actividad de información y asesoramiento por teléfono, correo electrónico o en comparecencias personales de los interesados».

Hasta aquí la información que amablemente me han facilitado. Continúo yo ahora con mis consideraciones.

Gracias a ese concienzudo trabajo de tantos funcionarios contamos hoy con el preciso listado de aquellas fundaciones que están vivas y, además, con el sano comentario de que tal información se actualiza mensualmente. El fruto es que cualquier interesado puede conocer accediendo a Internet que en esta Comunidad Autónoma están inscritas en el Registro autonómico en este momento 477 fundaciones. De las mismas se facilitan los datos principales: denominación, localización, dirección electrónica de contacto, de algunas, su sede electrónica, así como una breve referencia de sus fines. Es decir, una básica pero suficiente información para proseguir otros estudios sobre estas instituciones y los fines a que más dedican sus esfuerzos.

Porque, en resumen, una gran mayoría destina sus energías a la atención de las personas más mayores, personas en riesgo de exclusión, otras a la asistencia de los menores, muchas tienen un carácter educativo, no faltan las que dirigen su actividad a la protección ambiental, el cuidado del patrimonio histórico... En fin, un largo listado que muestra las inquietudes sociales y culturales.

Siguen manteniendo una gran proyección pública: la Fundación Atapuerca, que apoya al equipo de investigación sobre la evolución humana; la Fundación Las Edades del Hombre, que protege y difunde el patrimonio de las diócesis católicas de Castilla y León; la Fundación Sierra-Pambley, creada en 1887 con el fin de crear escuelas rurales e impulsando la formación profesional siguiendo el espíritu de la Institución Libre de Enseñanza; las Funda-

ciones que mantienen el legado de artistas como Vela Zanetti o Antonio Pereira; Fundación Las Médulas para proteger y difundir ese singular paisaje natural; la Fundación ANAR que atiende a los niños y adolescentes en riesgo... junto a otras muchas, centenares como he dicho, que de manera más silenciosa sin aparecer en los medios de comunicación mantienen el cuidado de los ancianos, la protección a los desfavorecidos, la atención al patrimonio cultural, gastronómico, etc...

No obstante, otra referencia específica.

Aludí también el año pasado a la fundación heredera de todos aquellos activos no bancarios de las cajas de ahorro que se fusionaron bajo la firma de España-Duero y que, tras sucesivos acuerdos de transformación, se absorbieron por otra entidad financiera. Como es sabido, el ámbito de su obra social se ha mantenido separado y se transmutó en fundación como estableció la Ley de cajas de ahorros y fundaciones bancarias de 27 de diciembre de 2013.

Pues bien, esa Fundación que se aloja en el gaudiano edificio Botines, en León, cuenta con un singular patrimonio artístico. Junto al citado edificio, el Palacio de los Águila en Ciudad Rodrigo, numerosas salas de exposiciones, centros culturales, bibliotecas, albergues en muchas localidades y más de diez mil obras de arte (pinturas, fotografías y piezas en el museo etnográfico). Ha cambiado de nombre, denominándose en la actualidad Fundación de la obra social de Castilla y León, un intento de evitar asociaciones con la crisis de las cajas de ahorros. Sin embargo, durante estos meses no se ha destacado ni por la frecuencia ni por la calidad de sus actividades.

Desde un punto de vista normativo, ya sabemos que el régimen jurídico de las fundaciones de Castilla y León se acoge en la Ley de 15 de julio de 2002, cuyo desarrollo reglamentario se aprobó mediante el Decreto de 25 de agosto de 2005. A lo largo del pasado año 2017, al que se refiere este Anuario, no se ha modificado ningún precepto ni disposición de esta normativa que, como conoce todo especialista, ofrece un contenido muy similar a la normativa estatal, sin especiales singularidades.

Ello supone, a mi juicio, una buena noticia. Ante la frecuente agitación normativa que padecemos en otros sectores, porque se suceden las tramitaciones y aprobaciones de leyes y decretos, las modificaciones y reformas siguiendo un ritmo trepidante, ante esa agitación es bueno que los juristas, los ciudadanos y empresarios, los patronos y sus fundaciones, contemos con un tiempo necesario para atender al régimen jurídico existente y aplicarlo con sensatez. Así es como se consolida la seguridad jurídica.

Sin duda, esa inexistencia de reformas habrá facilitado el gran trabajo, como ya he subrayado, que han realizado los funcionarios dependientes de la Secretaría General de la Consejería de la Presidencia que lleva las funciones de registro y protectorado y que han asesorado a centenares de fundaciones que desenvuelven su actividad en estas anchas tierras.

II. Labores de las fundaciones públicas

Conocemos por los Anuarios de otros años que la Comunidad autónoma ha ido creando varias fundaciones públicas. Si bien la crisis ha impulsado cierta reorganización del sector público y esa reestructuración también ha afectado al ámbito fundacional de esta Comunidad Autónoma.

Un extenso informe del Consejo de Cuentas ha fiscalizado tal reestructuración y nos da cumplida noticia de cómo, muchas de las fundaciones nacidas desde la aprobación de la legislación de fundaciones se han suprimido o han reducido las iniciales estructuras.

Así, frente a las varias decenas de fundaciones autonómicas que llegaron a existir hace años, los procesos de reestructuración han dejado reducido ese número a nueve: la Fundación Siglo para el turismo y las artes; la Fundación acción social y tutela; el Centro de Supercomputación; la Fundación Hemoterapia y Hemodonación, la Fundación Patrimonio Natural de Castilla y León; la Fundación Santa Bárbara, el Servicio regional de relaciones laborales de Castilla y León; la Fundación Universidades y Enseñanzas superiores de Castilla y León; Fundación para el anclaje empresarial y la formación para el empleo...

El citado Informe del Consejo de Cuentas autonómico (tiene fecha de 12 de septiembre de 2018) recoge los trazos básicos relativos a la constitución, descripción de los fines, las transferencias recibidas (aspecto en el que se advierte una progresiva reducción), el personal que estaba adscrito, así como otras consideraciones financieras sobre el patrimonio del sector público tras estos procesos de reestructuración.

Señalé en el Anuario anterior que la información que ofrecen esas instituciones de manera abierta es muy irregular y no he advertido relevantes cambios a lo largo del año 2017. Hay alguna una mínima noticia relativa a la composición de los patronatos —y no siempre—, a algún proyecto reseñable, a las ayudas que se facilitan y los posibles beneficiarios. Memorias rigurosas de actividad se difunden muy pocas.

En concreto, entre las que ofrecen cumplida información quiero destacar —porque es el ejemplo que debe seguirse en un ámbito donde debe primar

la información y la actuación transparente— la fundación Investigación del Cáncer o el Centro de Supercomputación, cuyas sedes electrónicas resumen de manera suficientemente descriptiva todas las actividades y proyectos realizados durante el pasado año 2017. De las mismas destaco, en primer lugar, la prometedora investigación sobre el uso de la nanomedicina para combatir la leucemia o las pruebas exitosas de un tratamiento alternativo a la quimioterapia; de la segunda, el mantenimiento de «Caléndula» el supercomputador que ocupa el tercer puesto por potencia de los existentes en España.

También el Consejo de Cuentas al fiscalizar la cuenta general de la Administración autonómica nos ofrece significativa información sobre las fundaciones públicas. Analizó catorce porque, junto a las vinculadas a la Administración autonómica, hay que tener en cuenta que extiende sus funciones sobre las fundaciones de las Universidades públicas. Pues bien, quienes quieran tener noticia económica sobre estas fundaciones podrán comprobar su endeudamiento, la inexistencia de avales, los diferentes plazos de pagos a los proveedores. En todo caso, hay que saber que no todas estas fundaciones públicas presentaron un informe de auditoría externo. Las que lo hicieron, ofrecieron siempre un juicio favorable.

Este Consejo volvió a insistir en algunas recomendaciones básicas para una mejor fiscalización de las fundaciones públicas. En concreto, que sería conveniente que la Intervención general de la Administración autonómica «reclasificara» las cuentas de las fundaciones, además de las sociedades públicas, con el fin de ofrecer una mejor información sobre la ejecución de los presupuestos públicos y sus desviaciones; del mismo modo que sería adecuado una revisión de las cuentas para que la información facilitada desde distintos centros fuera coherente.

Sin embargo, sabemos ya por otro informe de este mismo organismo, el que analizó la situación de las recomendaciones realizadas durante años y que tiene fecha de 25 de julio de 2018, que el propio Consejo ya las había formulado y reiterado con anterioridad, con los mismos términos. Sin embargo, la Administración autonómica las ha rechazado en varias ocasiones.

Con relación a las Fundaciones dependientes de las Corporaciones locales, se mantiene la información fragmentaria y dispersa. Las noticias facilitadas en las sedes electrónicas de los Ayuntamientos siguen estando muy difuminadas y, por ello, resultan insuficientes para construir sobre las mismas algunas consideraciones generales.

La base de datos del Gobierno de España que trata de ofrecer una amplia panorámica bajo el lema de datos abiertos arroja igualmente una paupérrima

información cuando se pregunta por las fundaciones locales. De ahí que haya que seguir acudiéndose al *Inventario de Entes públicos que gestiona el Ministerio de Hacienda* para localizar algunas fundaciones locales.

Sabemos que son varias decenas las fundaciones públicas existentes y sus fines más comunes se dirigen a gestionar residencias para personas mayores; la formación y el fomento de empleo; o el cuidado del patrimonio cultural. En el *Anuario anterior* mencioné ya algunas relevantes: la Fundación para el estudio de los dinosaurios en Castilla y León impulsada por el Ayuntamiento de Salas de los Infantes y la Diputación de Burgos; la Fundación Laciana reserva de la Biosfera, promovida por el Ayuntamiento de Villablino...

Como actualización de este año 2017 apunto lo siguiente.

El Ayuntamiento de Valladolid ha integrado en un organismo autónomo, que bautiza como «Fundación municipal de cultura», las estructuras fundacionales que con anterioridad coexistían y que gestionaban de manera separada el Teatro Calderón, el Patio Herreriano, el Museo de la Ciencia y la Seminci (la semana internacional de cine). Ahora todas las actividades culturales dependientes de la Concejalía (teatro, exposiciones, música, cine, ferias, centros de cultura, etcétera) se han alojado al amparo de este nuevo organismo autónomo que, no obstante, se presenta con el nombre equívoco de «fundación». Se disolvieron las anteriores fundaciones con sus patronatos, en los que participaban otras Administraciones públicas y la Universidad, y ahora este organismo cuenta, junto al Presidente, con un Comité ejecutivo en el que se integran concejales de todos los grupos políticos municipales, federaciones y asociaciones de vecinos, además de otro consejo general más participativo.

Por último, con relación a las fundaciones públicas, recuerdo que el Consejo de Cuentas autonómico ha publicado otro informe tras los trabajos de fiscalización del sector público local. Tiene fecha de 9 de julio de 2018 y tras su lectura podemos extraer alguna relevante información. Por ejemplo, computa que únicamente son 31 las fundaciones locales. De ellas, sólo 21 presentaron la contabilidad requerida y lo hicieron en documentos independientes, sin incorporarse a la cuenta general de la Administración vinculada, lo que dificultó su análisis.

III. El riego de las subvenciones y su crítica fiscalización

El sistema nacional de publicidad de subvenciones nos permite conocer, tras una búsqueda paciente, no sólo las convocatorias publicadas para el otor-

gamiento por las distintas Administraciones públicas de todo tipo de subvenciones, sino también los beneficiarios de las ayudas.

Durante el 2017 se concedieron en Castilla y León miles de euros de subvenciones a fundaciones con el fin de asistir a mujeres maltratadas, favorecer la realización de programas de lucha contra la violencia sexual, facilitar la igualdad, la inclusión social, proteger a las familias afectadas por la crisis, posibilitar la inserción laboral de personas discapacitadas, contratar de manera temporal a jóvenes desempleados, realizar programas de atención a la inmigración u otras actuaciones dirigidas a prevenir y evitar el abandono educativo...

Precisamente el año pasado el Consejo de Cuentas publicó un Informe en el que expone el resultado de la fiscalización de las subvenciones. Tiene fecha de 18 de octubre de 2017 y recoge algunos datos peculiares.

Así, por ejemplo, que más del cincuenta por ciento de las subvenciones otorgadas por esta Comunidad autónoma se han adjudicado de manera directa. No alcanza el 35% aquellas ayudas que se han distribuido tras un procedimiento público y competitivo. Sobresale en esta práctica la Gerencia de Servicios Sociales donde prácticamente todas las ayudas se han acordado de manera directa. Es más, también ha subrayado este Consejo, que no aparecen justificadas de manera suficiente las causas que han llevado a la generalización de ese otorgamiento directo, cuando debería ser un modo excepcional. Todo ello resta objetividad a la actuación pública.

Otro reparto que encontramos en estas páginas es el de la amplia descripción del objeto al que se ha de aplicar el beneficio económico. Tan extenso que queda diluido el proyecto y, sobre todo, el posible análisis de los resultados, esto es, si realmente esa ayuda pública ha sido eficaz.

En algunos procedimientos analizados se han apuntado, además, algunas irregularidades: que existen pocos planes estratégicos de subvenciones, lo que ayudaría a encauzar mejor las políticas públicas; que los requisitos que debían cumplir los beneficiarios eran muy amplios o generosos; que estaban algo diluidos los criterios de valoración; que se discriminaba a quienes no contaban con larga experiencia; que, en alguna ocasión, se modificó el procedimiento de concurrencia por el de adjudicación directa sin que constara la necesaria justificación; que en algunos procedimientos se quebró el principio de objetividad e imparcialidad porque quienes se beneficiaron de las subvenciones eran patronos de las Fundaciones públicas que las otorgaron, caso de «anclaje empresarial» y «formación para el empleo»...

Todo ello lleva al Consejo de cuentas a insistir en que se debe evitar el procedimiento de adjudicación directa. Ha de acudirse al mismo de manera excepcional y, sobre todo, deberá motivarse tal decisión. Del mismo modo se han resaltado otros aspectos como: la necesidad de definir de manera diáfana y concreta los objetos de las subvenciones porque ello está impidiendo la adecuada fiscalización; que se atiendan en las valoraciones de las solicitudes a los informes que ponderen los distintos aspectos; que la experiencia y los resultados de otros beneficios anteriores puedan ser compensados con otras acreditaciones por quienes solicitan por primera vez una ayuda para evitar discriminaciones; que se mejore la redacción de las bases para evitar que durante el procedimiento se adopten acuerdos —como la fijación de un umbral mínimo de puntuación— que son desconocidos por los interesados.

En fin, un relevante Informe que debería originar un cambio de pautas administrativas para que el reparto de esas —siempre escasas— ayudas beneficie de manera efectiva a aquellas entidades que mejores condiciones tienen para satisfacer ciertos fines públicos.

IV. Escasas agujas judiciales que hilvanan el régimen fundacional

Los repertorios de jurisprudencia nos arrojan más de un centenar de sentencias de órganos judiciales alojados en Castilla y León que resuelven conflictos en los que ha sido parte una Fundación. En la mayoría de las ocasiones, siendo las cuestiones lógicamente interesantes para los afectados (por ejemplo, muchas se refieren a despidos o a la exigencia de otros derechos sociales, así como reclamaciones de cantidad), sin embargo, no son resoluciones a retener para aquellos que busquen dentro de ese gran pajar alguna aguja para hilvanar el régimen jurídico de las fundaciones. Por ello, sólo recojo una breve referencia de aquellas que he considerado que pudieran tener algún interés general desde esta perspectiva.

Tal es el caso de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 13 de noviembre de 2017 (TSJCL:2017:4087) que alude al régimen en el período de formación de una fundación.

El Tribunal estimó mediante esta sentencia el recurso de una Fundación que, además de la argumentación a la que me referiré, había demostrado una probada constancia en la sucesiva reclamación de sus derechos. El iter que hubo de seguir —por lo demás común en las reclamaciones tributarias— es la larga superación de los obstáculos que exigen las sucesivas instancias. Porque tras denegarse su solicitud ante el Ayuntamiento, en la que pedía acogerse al régimen especial fiscal, hubo de presentar cuatro recursos ante las

correspondientes instancias. En más de una ocasión se recuerda en esta sentencia tales actuaciones, probablemente ya como cláusula de estilo para delimitar la causa del proceso.

Y señalo este aspecto porque deberíamos los juristas realizar un esfuerzo de expresión ya que la lectura de tales párrafos resulta engorrosa. Júzguelo el lector a través del texto que copio: *«Es objeto de impugnación en el presente recurso de apelación, la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 1 de Burgos, por la que se desestima el recurso contencioso administrativo seguido por el Procedimiento Ordinario 27/2016 interpuesto por la Fundación Comercio contra la resolución de 29 de enero de 2016 del Tribunal Económico Administrativo Municipal de Burgos que desestimaba la reclamación económico administrativa contra la resolución de 30 de abril de 2012 que desestimaba a su vez el recurso de reposición interpuesto contra el Decreto de 24 de noviembre de 2011 dictado por el Secretario General de Tributos del Ayuntamiento, por el que se desestimaba la solicitud de exención del Impuesto sobre el Incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana, en relación con la finca sita en Burgos en la avenida...».*

En fin, el objeto del conflicto radicaba en el distinto comportamiento que había manifestado el Ayuntamiento ante la Fundación pues, por un lado, se le denegó la exención de beneficios relativos al impuesto de plusvalía municipal, mientras que, por otro lado, se le habían reconocido tales beneficios con relación al impuesto que grava los bienes inmuebles. El asunto contaba con otro ingrediente, a saber: existía discusión sobre cuándo había de entenderse producido el hecho imponible en el impuesto de plusvalía y, en consecuencia, su devengo. Y es que la transmisión del bien inmueble se había realizado en el período en que la Fundación estaba en «formación», esto es, se había suscrito la escritura pública pero todavía no estaba inscrita en el correspondiente registro de fundaciones.

La Sala hace un detallado repaso del régimen jurídico de la constitución de las fundaciones, con oportuna cita jurisprudencial (recuerda, en este sentido, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 9 de mayo de 2003 o de la Audiencia Nacional de 13 de diciembre de 2005). De tal modo que resume su doctrina: resulta indispensable la inscripción para el efectivo reconocimiento de la personalidad jurídica, y ello sin perjuicio de que se reconozca cierta capacidad jurídica con el fin de que los miembros del órgano de gobierno puedan realizar algunas actuaciones necesarias e indispensables para la protección del patrimonio, así como aquellas otras que no admitan demora. Recuerda también esta resolución la diferencia que existe con el régimen jurídico de otros patrimonios sin personalidad a los que atiende la normativa tributaria (herencias yacentes, comunidades de bie-

nes, etc) porque, y ello resulta relevante, si no se culmina el proceso fundacional los bienes revierten a los fundadores...

Todo ello es lo que conduce a declarar que, en el caso específico, no se entendía consumada la transmisión de la propiedad a una fundación en formación, *«no sólo carece de personalidad jurídica, sino que necesariamente, en caso de no procederse a la inscripción en el registro de fundaciones, los bienes que constituyen la dotación para su constitución, revertirían necesariamente al fundador, con lo cual no se habría producido el hecho imponible al que se refiere el artículo 104 del Texto refundido, por cuanto no cabría considerar que estemos ante una transmisión de la propiedad... puede entenderse que estamos ante un supuesto de condición suspensiva de la materialización definitiva de la adquisición de la propiedad»*, argumentación ofrecida ya por la Dirección General de Tributos, por ejemplo, según se cita en esta sentencia, en la respuesta a la consulta de 2 de marzo de 2017.

Estas consideraciones son las que llevan a estimar el recurso presentado por la Fundación y a reconocer que tiene el derecho a beneficiarse de la exención del impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Agrupo en las siguientes consideraciones otras sentencias porque todas ellas ofrecen la misma argumentación. El conflicto estaba envuelto en cierta fastidiosa lectura por los secos vocablos que se han generalizado en las relaciones laborales. Me refiero a los acuerdos que hicieron pública la relación del personal sanitario con la condición de «laboral fijo» que, habiendo prestado servicios en los centros e instituciones sanitarias de la Gerencia Regional de Salud de Castilla y León, se integraron con posterioridad en la condición de personal estatutario. Acuerdos que incluyeron la relación de los excluidos y que dieron lugar a los correspondientes recursos. (Varias de estas sentencias del Tribunal de Justicia de Castilla y León tienen fecha de 19 de junio de 2017 y cito la referencia para su localización de sólo una de ellas: TSJCL:2017:2524 para no acumular series de números en este texto).

¿Cuál fue el motivo relevante de la impugnación ante el Tribunal? Que se reconociera a la Fundación de Hemoterapia y Hemodonación de Castilla y León como una de las instituciones insertas dentro de la Gerencia Regional de Salud y que, por ello, su personal reunía los requisitos necesarios para participar en el proceso que convocó la Administración autonómica para el cambio de estatus jurídico.

Hacía años que la Comunidad Autónoma había encauzado las posibilidades para armonizar y homogeneizar las diversas relaciones de empleo que mantenían los servicios de salud autonómicos. Desde una Ley en 2003 se

invocaba el aliciente de conseguir una mejor eficacia en la gestión de tales servicios mediante la integración de aquellos funcionarios y empleados que cumplieran determinadas condiciones. Tal previsión se repitió en sucesivas disposiciones sobre el estatuto de la función pública (2005), el estatuto del personal sanitario (2007), aunque hubo de esperarse al año 2014 para que se regularan los procedimientos de integración. Con posterioridad, algunas Órdenes de la Consejería precisaron que los interesados tenían que haber prestado servicios en centros e instituciones sanitarias de la Gerencia Regional para poder participar en tales procedimientos y posteriores Órdenes acordaron las oportunas convocatorias.

Varias personas que prestaban sus servicios en la citada Fundación Hemoterapia y Hemodonación fueron excluidas y, tras las correspondientes impugnaciones, interpusieron recurso ante el Tribunal Superior de Justicia.

En estas sentencias el Tribunal va delimitando con claridad cómo se ha ido desenvolviendo la historia con sus añadidos y complicaciones.

En primer lugar, la creación del Centro de Hemoterapia y Hemodonación, dependiente de la Administración autonómica, que pronto se integró en una «red autonómica» junto a los bancos y depósitos de sangre hospitalarios con el fin de una mejor coordinación de estas actividades tan relevantes. Todo este entramado formaba parte de la Gerencia regional de salud.

Con posterioridad, en el año 2003, la Junta de Castilla y León decidió crear la Fundación de Hemoterapia y Hemodonación, entre otras consideraciones, debido a las posibilidades abiertas en una reforma legislativa que admitió que entes fundacionales pudieran administrar y gestionar centros sanitarios. Y, como recuerda la Sala *«en definitiva estamos ante un modelo de gestión del servicio público por el que ha optado la Administración en el ejercicio de su potestad de autoorganización»*. Lo que no alteraba la naturaleza del servicio sanitario que se prestaba ni, en consecuencia, la naturaleza de la relación jurídica con el personal.

Es más, el propio acuerdo de 27 de marzo de 2003 había declarado que la autonomía de gestión no mermaba el carácter de servicio público y que ello atendía a la mejora de la investigación, el avance de los conocimientos técnicos, así como el incremento de la complejidad de las técnicas a utilizar para atender nuevas enfermedades. Por ello, «con la finalidad de alcanzar la máxima eficiencia y operatividad en la consecución de los objetivos planteados, se ha considerado como fórmula idónea para la administración, gestión y desarrollo de las funciones que se encomiendan al Centro de Hemoterapia y Hemodonación, la creación de una Fundación, que disponiendo de los

recursos adecuados y de la flexibilidad y autonomía necesaria sometida a control público, permita garantizar, mediante la precisa planificación y coordinación, la prestación técnicamente adecuada que actualmente demandan las necesidades de hemoterapia y hemodonación de la población de Castilla y León».

Estas consideraciones hacían innecesaria la esgrima que los letrados suscitaron sobre la naturaleza y el régimen jurídico de la Fundación porque lo determinante para resolver el conflicto era si el personal que prestaba sus servicios en la Fundación lo hacía para el Centro de Hemoterapia y Hemodonación, aunque lo hicieran a través de la Fundación creada por la Administración.

Y parecía que no podía negarse que tal Fundación se encontraba dentro del ámbito de influencia de la propia Gerencia Regional de Salud. Varios elementos acreditaron tal vinculación: su naturaleza instrumental al servicio del Centro de Hemoterapia y Hemodonación; los convenios firmados con la Universidad de Valladolid donde se apuntaba que estaba integrado el Centro en la Gerencia regional; las condiciones de las pólizas suscritas que acogían a la Fundación y a su personal; la normativa autonómica sobre jornada, calendario y horarios de la Gerencia regional que se aplicaba a todos los centros; la prueba de que en las nóminas que se percibían aparecía como pagador el Centro de Hemoterapia y Hemodonación...

Es cierto, como apuntó el letrado de la Administración autonómica, que los sistemas de acceso en la Fundación son muy distintos a los establecidos en el ámbito de la función pública y que ello generaba una notable desigualdad con los funcionarios públicos. De ahí sus matices sobre la distinción entre las Administraciones públicas y el sector público.

Sin embargo, a pesar de esas claras consideraciones, el problema no derivaba de las convocatorias, sino de la normativa previa que admitía que personas contratadas pudieran llegar a adquirir la condición de funcionario sin haber superado unas pruebas públicas y competitivas que garanticen su capacidad y mérito. Tal conflicto no podía resolverse en este proceso donde sólo podía analizarse si el personal de la Fundación estaba o no integrado dentro del Centro y, en consecuencia, tenía ese «tobogán» para deslizarse fácilmente hacia el régimen jurídico de la función pública pues el objetivo declarado de la Administración era homogeneizar el estatuto jurídico de todo el personal que prestara servicios dentro de su red sanitaria.

En conclusión, se estimaron los recursos.

Por último, me hago eco de otra sentencia publicada el pasado año 2017 (tiene fecha de 9 de mayo y su referencia Ecli TSJCL:2017:1912). Estimó la impugnación presentada por la Fundación Santamaría la Real del Patrimonio Histórico frente a una resolución de la Dirección General de la oficina de patentes y marcas.

La denominación de uno de sus proyectos, bautizado como Lanzadera de empleo y emprendimiento, había sido discutido por una compañía que también utilizaba el término «lanzadera». Sabemos que la legislación impide el registro de marcas que sean idénticas, semejantes o similares a otras ya registradas y que pueden originar en los ciudadanos cierta confusión. Sin embargo, también conocemos cómo la jurisprudencia ha ido delimitando las pautas para no sólo analizar las asociaciones fonéticas, imágenes y representaciones de las marcas, sino también advertir las diferencias existentes entre los mercados, sectores o fines en que cada promotor actúa con su marca. Ello hace que sea la vinculación del signo con el producto lo que ha de atenderse para considerar si la contemplación del logotipo o la pronunciación de la marca genera confusión o es claro el origen y calidad de los productos o servicios.

Conocida esta jurisprudencia, la Sala señaló cómo al compararse las marcas oponentes existían diferencias que impedían la confusión. Ambas utilizaban como eje el mismo vocablo «lanzadera», pero en un caso se utilizaba el plural y, además, el diseño era diverso, así como la tipografía, los colores y, sobre todo, la Fundación utilizaba la expresión «empleo y emprendimiento solidario» lo que generaba una singularidad específica que evitaba la confusión. De ahí la estimación del recurso de la Fundación.

En fin, el resto de casi un centenar de sentencias publicadas se refieren a cuestiones comunes donde la naturaleza fundacional del demandante no influye en el Derecho aplicable, porque podía tratarse de cualquier otra empresa o asociación con similares problemas.

Concluyo aquí esta actualización que ha pretendido pasear por lo acontecido en los últimos meses en los amplios campos de Castilla y León.

La percepción que queda es la de un paisaje rico en fundaciones, casi quinientas, que mantienen una actividad altruista, que cuentan con la asistencia de la Administración regional y donde los conflictos jurídicos no ofrecen singularidades especiales que sorprendan. Pero distraen al espectador.



Delimitación pionera del criterio patrimonial de adscripción de las fundaciones al sector público y nuevas obligaciones de transparencia

Joaquín Tornos Mas

Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad de Barcelona

Mar Martínez Martínez

Profesora asociada de Derecho Administrativo
Universidad de Barcelona

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. DELIMITACIÓN DEL CRITERIO PATRIMONIAL DE ADSCRIPCIÓN DE LAS FUNDACIONES AL SECTOR PÚBLICO DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA *GENERALITAT*.
1. *Fundamentos económicos*. 2. *Fundamentos jurídicos*.—III. ORDEN POR LA QUE SE ESTABLECE EL NIVEL DE SUJECIÓN DE LAS FUNDACIONES Y DE LAS ASOCIACIONES DE UTILIDAD PÚBLICA A DETERMINADOS INSTRUMENTOS DE TRANSPARENCIA.

I. Introducción

Las Leyes 4/2017, de 28 de marzo, de Presupuestos de la Generalitat de Cataluña para el año 2017 (en adelante, «Ley 4/2017 de Presupuestos de la Generalitat») y 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (en adelante, «Ley 5/2017, de medidas fiscales y financieras»), introdujeron una serie de novedades sustanciales que afectaron al marco regulatorio de las fundaciones del sector público de la *Generalitat* de Cataluña y de las que se encuentran adscritas al mismo. Tal y como señalábamos en nuestras últimas crónicas¹ la más significativa fue la delimitación del concepto de «fundación del sector público» rescatando así la eliminación que se produjo del concepto del Código

¹ TORNOS MAS, J. y MARTÍNEZ MARTÍNEZ, M., «Novedades de interés para las fundaciones catalanas del sector público de la Generalitat de Cataluña: de vuelta a la definición de “fundación del sector público”», *Anuario de Derecho de Fundaciones*, 2016, pp. 189-203.

Civil catalán en el año 2012, aunque en otros términos² y con vocación de unificar la pluralidad de definiciones que convivían hasta la fecha. No obstante, ya avanzamos entonces nuestros reparos sobre la dificultad para armonizar las diversas definiciones sectoriales entre tanto el ejecutivo y el legislador no actúen coordinadamente. Y es que las definiciones efectuadas con anterioridad —que permanecen vigentes—, pero también, determinadas definiciones posteriores, desafortunadamente, no han ido en la línea de la nueva delimitación efectuada por las Leyes de Presupuestos citadas³.

Por otra parte, y en lo que se refiere a la nueva definición de «fundaciones del sector público» señalábamos determinadas discrepancias en cuanto a los parámetros empleados para efectuar dicha definición. Pues bien, el pasado 20 de junio de 2017 el *Departament de Justicia de la Generalitat de Catalunya* emitió un informe relativo al criterio patrimonial de adscripción de las fundaciones del sector público de la Administración de la *Generalitat* que es ciertamente determinante a la hora de interpretar la definición y aplicar la norma. Este informe, por su importancia, merece un análisis detallado.

Para finalizar, destacamos que el pasado día 17 de septiembre de 2018, el Departamento de Justicia de la *Generalitat* ha procedido a la publicación en el *DOGC* de la Orden por la que se establece el nivel de sujeción de las fundaciones y de las asociaciones declaradas de utilidad pública a los instrumentos de transparencia establecidos por la Ley 21/2014, del 29 de diciembre, del protectorado de las fundaciones y de verificación de la actividad de las asociaciones declaradas de utilidad pública⁴. Analizaremos también el alcance y las repercusiones de esta nueva Orden.

² El derogado artículo 331-2 del Código Civil de Cataluña, entendía por fundaciones públicas aquellas constituidas con una aportación mayoritaria de la Administración de la *Generalitat*, de los entes locales, organismos públicos u otros entes dependientes, con independencia de que la aportación se realizase de manera directa o indirecta. Igualmente, cuando más del cincuenta por ciento del patrimonio fundacional estuviera formado, con carácter permanente, por bienes o derechos aportados por las entidades antes referidas.

³ Por ejemplo, la Orden ECO/22/2015, de 26 de enero, por la que se regula el Registro del sector público de la *Generalitat* de Cataluña presenta una definición de «fundaciones» que difiere de la nueva, igualmente difiere la Orden VEH/189/2016, de 14 de julio, por la que se dictan las normas para elaborar los presupuestos de la *Generalitat* de Cataluña para el año 2017. Con posterioridad a la Ley de Presupuestos el ejecutivo catalán dictó el Acuerdo de Gobierno de la *Generalitat* de 25 de abril de 2017 por el que se crea el Programa de Homogeneización de procesos y mecanismos internos de tramitación de los tributos y cotizaciones sociales, pues bien, en este Acuerdo se adopta la definición empleada por la Orden por la que se regula el Registro del Sector Público y no la delimitada por la Ley de Presupuestos.

⁴ Orden JUS/152/2018, de 12 de septiembre, *DOGC*, núm. 7707.

II. Delimitación del criterio patrimonial de adscripción de las fundaciones al sector público de la Administración de la Generalitat

Según ya hemos avanzado, la gran novedad en materia de fundaciones en 2017 es que la Ley 5/2017, de medidas fiscales y financieras, por fin, proporciona una definición de «fundaciones del sector público», en principio, con intención de unificar el concepto.

Conviene recordar que el artículo 174 de la mencionada Ley de medidas fiscales y financieras, establece los requisitos que deben cumplir las fundaciones para poderlas considerar incluidas en el sector público de la Administración de la *Generalitat* de Cataluña. Se trata de los siguientes —no acumulativos—:

- i) Que el **patrimonio de la fundación** esté integrado en más de un **50% por bienes o derechos aportados** o cedidos por la **Administración de la Generalitat**, o cualquiera de las **entidades de su sector público**.
- ii) Que la **mayoría absoluta** de los derechos de **voto en el patronato** corresponda a la Administración de la *Generalitat*, o a las **entidades de su sector público**, o a cargos que las representen.

De esta nueva definición, como ya hemos destacado otras veces, se han de tener en cuenta diversas cuestiones. En primer lugar, que mantiene la fórmula de la «mayoría absoluta de los derechos de voto en el patronato»⁵, por tanto, no es suficiente la simple «participación» o mayoría, sino que debe ser «absoluta». Además, se precisa «de la Administración de la *Generalitat* o entidades de su sector público», por tanto, como sucede con el Registro del sector

⁵ En el mismo sentido, la Orden ECO/22/2015, de 26 de enero, por la que se regula el Registro del sector público de la *Generalitat* de Cataluña, publicada en el *DOGC*, núm. 6804, de 5 de febrero de 2015, y apartándose del concepto presupuestario en el que se entiende que la participación de la *Generalitat* es mayoritaria cuando se dispone de la mayoría, directa o indirecta de los derechos de voto en los órganos de gobierno o patronato —sin necesidad de que esa mayoría sea absoluta—, como por ejemplo, la Orden VEH/189/2016, de 14 de julio, por la que se dictan las normas para elaborar los presupuestos de la *Generalitat* de Cataluña para el año 2017, publicada en el *DOGC*, núm. 7164 de 18 de julio de 2016, y en sentido sustancialmente similar, las anteriores: Orden ECO/171/2015, de 5 de junio; ECO/183/2014, de 16 de junio, publicada en el *DOGC*, núm. 6647, de 19 de junio de 2014; Orden ECO/190/2013, de 6 de agosto, por la que se dictan las normas para elaborar los presupuestos de la *Generalitat* de Cataluña para el año 2014, publicada en el *DOGC*, núm. 6435 de 8 de agosto de 2013 y Orden ECO/166/2012, de 18 de junio, por la que se dictan las normas para elaborar los presupuestos de la *Generalitat* de Cataluña para el año 2013, publicada en el *DOGC*, núm. 6154, de 26 junio 2012; ECO/95/2011, de 25 de mayo, y ECO/10/2011, de 2 de febrero.

público de Cataluña, no deberán computarse, a estos efectos, determinadas entidades de Derecho público, como por ejemplo, las Universidades catalanas.

La segunda cuestión a destacar de esta definición es que, por primera vez, se tiene en cuenta el patrimonio de la fundación con carácter general. Sobre esta cuestión también hemos llamado ya la atención, criticando esta decisión del legislador, y es que las normas de referencia en la materia, como el Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, la actual Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público («LCSP»), o la misma definición de fundaciones públicas del derogado artículo 331-2 Código Civil catalán, fijan su atención en el patrimonio fundacional «con carácter de permanencia» y no en la composición de la globalidad del patrimonio de la entidad⁶. Por tanto, del tenor literal de esta norma, el criterio para realizar el análisis del encaje o no de una fundación en el sector público-*Generalitat* varía, dilatándose.

Ahora bien, unos meses después de la publicación en el *DOGC* de la Ley 5/2017, parece ser que el propio *Departament de Justicia*, cayó en la cuenta del desmán que podía provocar el requisito patrimonial tal y como estaba regulado y se afanó por emitir un informe monográfico sobre dicho concepto. Nos estamos refiriendo al Informe de la *Direcció General de Dret d'Entitats Jurídiques* de 20 de junio de 2017.

En este informe se aborda por primera vez de forma precisa el concepto de «patrimonio permanente». Ahora bien, se ha de advertir que dicho informe se ciñe a analizar el criterio patrimonial de adscripción de las fundaciones al sector público de la Administración de la *Generalitat*, es decir, se ana-

⁶ El patrimonio fundacional está formado por la dotación y por las rentas, ingresos y obligaciones de contenido económico que obtenga la fundación, en él se pueden incluir todos los bienes, derechos y obligaciones aportados y/o contraídos por la fundación con posterioridad al momento constitutivo, y que sean susceptibles de valoración económica. Desde una perspectiva contable, el patrimonio de una fundación es el activo del balance.

En cambio, entendemos por patrimonio permanente: (i) aquella parte de la dotación inicial que se califique como tal en el acta fundacional; (ii) aquellos bienes y derechos patrimoniales que se aporten *a posteriori* en concepto de dotación inicial; las plusvalías generadas por una enajenación del patrimonio perteneciente a la dotación, y otros bienes o derechos que no siendo dotación inicial, el patronato decida afectarlos a los fines fundacionales con carácter permanente.

Por lo tanto, en nuestra opinión, el patrimonio permanente está constituido por aquellos bienes o derechos que pertenecen a la dotación inicial o se han aportado posteriormente por ese concepto —dotación—, o bien, aquellos bienes o derechos sobre los que el patronato decida declarar su carácter de permanencia. El resto de los bienes, derechos y obligaciones de contenido económico formarían parte del patrimonio no permanente.

liza qué debe entenderse por patrimonio de las fundaciones a efectos de considerar a una fundación perteneciente al sector público de la *Generalitat* en relación con la Ley 5/2017, de 28 de marzo de medidas fiscales, administrativas, financieras, del sector público y de otros impuestos. Con independencia de ello, el informe resulta altamente esclarecedor, y entendemos que el concepto que ofrece, incluso podría aplicarse analógicamente a otras normas que lo emplean sin definirlo.

La *Direcció General* interpreta que el patrimonio con carácter de permanencia de la entidad equivale al conjunto de partidas incluidas en el activo no corriente de la entidad. Y para ello, utiliza una serie de criterios jurídicos y económicos que sustancialmente son los siguientes:

1. Fundamentos económicos

(i) El patrimonio de carácter permanente incluye el patrimonio de la entidad adquirido o cedido mediante sus fondos propios, con «financiación externa o mediante subvenciones y donaciones».

(ii) No incluye el «patrimonio realizable a corto plazo», el cual no tiene carácter de permanencia.

(iii) Es fácilmente identificable a través del concepto de «activo no corriente de la entidad» en las cuentas anuales.

(iv) Presenta cierta estabilidad en el tiempo y, por tanto, permite huir de un cambio continuo de adscripción, con los inconvenientes que eso conllevaría para las partes involucradas. La obligación prevista en el artículo 333-7 del Libro Tercero del Código Civil de Cataluña de elaborar anualmente un inventario de la entidad, facilitará la identificación del patrimonio de carácter permanente.

(v) No plantea los inconvenientes que sí que plantea el uso de los criterios de «patrimonio neto» y «patrimonio bruto».

2. Fundamentos jurídicos

(i) La Ley 40/2015 de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público y la Ley de medidas del 2017, distinguiendo entre financiación anual de la entidad y su fondo patrimonial, han evitado valorar la financiación anual como un indicador para huir de un criterio que supusiera un cambio continuo de adscripción, ya que, en caso contrario, se hubiera incluido un condicionante adicional relativo a los ingresos de la entidad.

(ii) El «activo no corriente» comprende los elementos patrimoniales destinados a servir de forma duradera en las actividades de la entidad, sujeto de la compatibilidad, así como también las inversiones inmobiliarias.

(iii) Los términos «aportación» y «cesión» (bienes o derechos aportados o cedidos) son susceptibles de una interpretación que encaja de forma harmónica y no forzada con el concepto de patrimonio de carácter permanente.

Además, proporciona otros criterios complementarios que pueden ayudar a aclarar determinados supuestos más dudosos: a) el análisis de las finalidades fundacionales, que puede contribuir a determinar la consideración de una fundación como parte del sector público; y b) los supuestos y regímenes especiales, que pueden tenerse en cuenta a la hora de matizar, en su caso, el criterio de patrimonio permanente, como lo hace la misma Ley de medidas de 2017 en relación con las fundaciones CERCA, la fundación ICREA o la fundación para la *Universitat Oberta de Catalunya* (UOC).

Consideramos muy acertada la interpretación realizada por la *Direcció General*, la cual podría ser aplicada perfectamente al concepto de patrimonio permanente recogido en otras normas que, sin embargo, no lo definen, como por ejemplo, el artículo 3.1 e) apartado 2 de la LCSP, a efectos de considerar o no a una fundación perteneciente al ámbito de aplicación subjetivo de dicha norma. Por dicho motivo, en general, a partir de ahora, se podría interpretar que el patrimonio de carácter permanente de la entidad es el conjunto de partidas incluidas en el activo no corriente de la entidad.

III. Orden por la que se establece el nivel de sujeción de las fundaciones y de las asociaciones de utilidad pública a determinados instrumentos de transparencia

La Orden de 17 de septiembre de 2018, del Departamento de Justicia de la *Generalitat*, se elabora en cumplimiento del artículo 5.2 de la Ley 21/2014, del 29 de diciembre. En este precepto se establece que el consejero del departamento competente en materia de fundaciones y asociaciones fijará por medio de una orden el nivel de sujeción de las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública a los instrumentos de transparencia que establece el Capítulo II, en función de la dimensión de las entidades y del origen de las fuentes de financiación. Se trata de instrumentos de transparencia que muchas fundaciones ya tienen implementados, pero que a partir de la aprobación de la Orden pasarán a ser obligatorios.

A partir de la tipología de entidades señaladas en la mencionada Ley 21/2014, la Orden sintetiza los elementos de información que han de hacer públicas las fundaciones atendiendo a sus características.

Conviene señalar que muchas de las obligaciones de transparencia que se imponen por medio de esta Orden ya están siendo objeto de publicación por parte de algunas fundaciones y asociaciones de utilidad pública. No obstante, esta disposición efectúa una mayor concreción de la información que deben publicar este tipo de entidades ya sean de dimensión grande, mediana o reducida, estableciendo los criterios para determinar qué tipo de entidad se trata a estos efectos.

Otro de los elementos que se toma en consideración, como veremos, es si la entidad recibe fondos públicos o no.

Entrando sucintamente en el articulado y disposiciones de la norma, destacamos, el artículo 2 que contiene hasta veintidós definiciones a efectos de la propia Orden, entre otras: «Actividades de las entidades», «auditoría», «colectivo de personas beneficiarias atendidas», «concursos, contratos y licitaciones», «entidades que reciben fondos públicos», «misión de la entidad», «programa anual de actividades», «principales líneas estratégicas de actuación», «fines o finalidades de las entidades», etc.

Hubiera sido recomendable, tal y como señalaron determinadas instituciones en el trámite de alegaciones al proyecto, efectuar una reducción de los conceptos definidos, ya que algunos de ellos no son claros y se solapan los unos con los otros. Por poner un ejemplo, el concepto de «balance social» —art. 2.1 d)—⁷ con el de «resultado de las actividades» —art. 2.1 u)—⁸. Según la Orden en relación con el Balance social se ha de justificar «el adecuado cumplimiento de las funciones» y en el resultado de las actividades «el cumplimiento de las finalidades».

La *Comissió Jurídica Assessora* también señaló la conveniencia de fusionar en un único apartado las letras g), l) y m) relativas a la composición de los órganos de gobierno y el equipo directivo, la estructura directiva y de go-

⁷ Definido como: «El instrumento de comunicación de las entidades con las administraciones, las personas beneficiarias y las benefactoras, en el que se exponen las actividades llevadas a cabo y su repercusión social con la finalidad de justificar el adecuado cumplimiento de las funciones de la entidad y de difundir su actividad».

⁸ Definido como: «La descripción de los proyectos iniciados y ejecutados durante el último ejercicio económico cerrado, con indicación del cumplimiento de las finalidades y, siempre que se pueda precisar, el/los municipio/s o ámbito/s territorial/es donde se han realizado».

bierno y la estructura organizativa, pero esta recomendación no se ha llevado al efecto.

Además, se advierte una incoherencia normativa respecto de la obligación de publicar los extremos relativos a los contratos, concursos y licitaciones «durante el último ejercicio económico cerrado» —art. 2.1 h)— con la establecida en el artículo 13 de mantener a disposición durante un mínimo de seis años la información publicada y la establecida en el artículo 13 d) de la Ley 19/2014 de cinco años.

En cuanto al ámbito subjetivo, la Orden «se aplica a las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública sometidas a la legislación catalana» —art. 3—. Como acertadamente notó el Colegio Oficial de Ingenieros Industriales de *Catalunya* en el período de alegaciones al proyecto, esta redacción genera incertidumbres sobre qué fundaciones se someten a este régimen de transparencia ya que según el Estatuto de *Catalunya*, el Código Civil Catalán y la propia Ley 21/2014 existen determinadas fundaciones que únicamente se encuentran sometidas parcialmente a la legislación catalana⁹.

Los criterios de sujeción se establecen en los artículos 4 a 6 y se dedican los artículos 7 a 12 a establecer las obligaciones de información, siguiendo el criterio de procurar el equilibrio y la proporcionalidad adecuadas a la realidad de las entidades. Este criterio de equilibrio y proporcionalidad, tal y como ya hemos avanzado, se ha concretado según la dimensión de las entidades de acuerdo con la normativa reguladora del Plan de contabilidad, aprobada mediante el Decreto 259/2008, de 23 de diciembre, por el hecho de si perciben fondos públicos por encima de un determinado umbral y en función de la sujeción al control financiero de la Intervención General de la *Generalitat* y de la *Sindicatura de Comptes*.

El artículo 13 regula la aplicación del principio de transparencia en este ámbito. La Orden se cierra con cuatro disposiciones: una disposición adicional primera, que establece la actualización automática de la tipología de fundaciones y asociaciones de utilidad pública para el supuesto de que se modifique el Decreto 259/2008, de 23 de diciembre que aprueba el Plan de contabilidad; una adicional segunda, que establece la actualización automática de las referencias normativas que se citan en el cuerpo de la Orden para el caso de que sean derogadas; una adicional tercera que establece los ejerci-

⁹ Por ejemplo, las delegaciones en *Catalunya* de fundaciones reguladas por otras leyes, inclusive las extranjeras —art. 311-1 a c) del Libro Tercero del Código Civil de *Catalunya*. Por otra parte, la terminología acuñada por el Estatuto y por el Código Civil es la de fundaciones «que cumplen sus actividades mayoritariamente en *Catalunya*».

cios de referencia para la publicación inicial de la información y una Disposición final, que prevé que la Orden entre en vigor a los 20 días de su publicación.

Los criterios que determinan el nivel de sujeción a los instrumentos de transparencia son los siguientes —art. 4 de la Orden—:

- a) La dimensión de las entidades, según la tipología que establece el Plan de contabilidad de las fundaciones y asociaciones sujetas a la legislación de la *Generalitat* de Cataluña, aprobado por el Decreto 259/2008 de 23 de diciembre.
- b) Que las entidades estén obligadas a auditar sus cuentas.
- c) Que las entidades perciban fondos públicos, entendiéndose que los reciben cuando¹⁰:

—Al menos el 40% de los ingresos provengan de las administraciones públicas por medio de subvenciones, convenios o cualquier tipo de contrato de prestación de servicios.

—Aquellas entidades que hayan recibido ingresos de cualquier tipo provenientes de cualquier Administración pública por un valor superior a 60.000 € en el conjunto del ejercicio¹¹.

- d) El hecho de que las entidades estén sujetas al control financiero de la Intervención General de la *Generalitat* y de la *Sindicatura de Comptes*, en los términos del Decreto legislativo 3/2002, de 24 de diciembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Finanzas Públicas, y de la Ley 18/2010, del 7 de junio, de la *Sindicatura de Comptes*.

Los criterios mencionados operan de forma acumulativa para determinar el nivel de sujeción a las obligaciones de transparencia.

Destaca que los instrumentos de transparencia que las entidades han de hacer públicos se determinan siguiendo un criterio de proporcionalidad en función de su adscripción a una determinada tipología —fundaciones de dimensión reducida, de dimensión mediana y de gran dimensión—, con el fin de que la regulación logre la eficacia y eficiencia pretendidas.

Las medidas de transparencia más novedosas afectan quizás a las entidades consideradas de dimensión grande que son aquellas que durante dos ejercicios consecutivos cumplen dos de las tres condiciones siguientes:

¹⁰ Artículo 2.1 letra i) de la Orden.

¹¹ Se entiende que cualquiera de las dos circunstancias indicadas en los párrafos anteriores se ha producido en el último ejercicio económico cerrado.

- i) El total de las partidas del activo supere los 2.800.000 €.
- ii) El importe del volumen anual de ingresos supere los 5.700.000 €.
- iii) El número medio de trabajadores durante el ejercicio sea superior a 50.

Entre otras cuestiones, por ejemplo, se impone la obligación de publicar un informe de gobierno corporativo o bien un informe anual del código de conducta.

Deberá por tanto analizarse de forma pormenorizada cuál es la información que, según lo dispuesto en esta disposición, debe ser objeto de publicación de acuerdo con la dimensión y fondos que reciba la fundación, teniendo en cuenta, además, que estas obligaciones de transparencia se han de adicionar a las que se derivan de la Ley 19/2014 de 29 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno (en adelante, «Ley 19/2014»).

En la línea de lo que señala la *Comissió Jurídica Assessora* en su Dictamen 148/2018 de 13 de julio, consideramos que esta duplicidad de regulaciones sobre transparencia cuestiona los propios argumentos señalados en la aprobación de la norma que es proporcionar seguridad jurídica a las fundaciones y asociaciones de utilidad pública sobre cuáles son sus obligaciones de transparencia. Por ello, en nuestra opinión, si bien es cierto que se ha mejorado sustancialmente el texto finalmente aprobado, existen determinadas cuestiones mejorables y que generan incertidumbre jurídica, hubiera sido más conveniente un desarrollo conjunto de las Leyes 19/2014 y 21/2014 que contemplara unitariamente todas las obligaciones de transparencia para este tipo de entidades. Que la duplicidad genera inseguridad jurídica ya se ve con la Resolución JUS/1563/2015 de 6 de julio por la que se da cumplimiento a la Disposición adicional séptima de la Ley 19/2014, relativa a las obligaciones de publicidad activa de las fundaciones y asociaciones en cuyo preámbulo se afirma:

«(...) esta Resolución tiene por objeto determinar las equivalencias entre las obligaciones de transparencia, en materia de publicidad activa, que, de acuerdo con lo que establece la Ley 19/2014, de 29 de diciembre, tienen que cumplir las fundaciones y asociaciones respecto de las que el Departamento de Justicia es competente, y las que resultan de la Ley 21/2014, de 29 de diciembre, y del libro tercero del Código Civil de Cataluña, relativo a la personas jurídicas».

Resulta previsible, por tanto, que la publicación de la Orden que nos ocupa consolidará esta problemática que podría haberse resuelto mediante una regulación conjunta.

Las fundaciones en Extremadura durante 2017: participación administrativa y gestión de la inversión pública en programas de interés general¹

Enrique Hernández Diez

Universidad de Extremadura

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN A LA REALIDAD SOCIAL DE LAS FUNDACIONES EN EXTREMADURA Y SU ACTIVIDAD DURANTE 2017.—II. LA ACTIVIDAD NORMATIVA Y ADMINISTRATIVA CON EFECTOS SOBRE LAS FUNDACIONES EN EXTREMADURA.—III. LA CONSTITUCIÓN Y LOS PRIMEROS RESULTADOS DE LA MESA DEL DIALOGO CIVIL DEL TERCER SECTOR DE EXTREMADURA.—IV. CONCLUSIONES Y DESAFÍOS PENDIENTES PARA LA ORDENACIÓN JURÍDICA DEL SECTOR FUNDACIONAL EN EXTREMADURA.—BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN: A lo largo del año 2017 se ha fortalecido la interlocución del tercer sector extremeño, mediante la constitución y puesta en marcha de la Mesa del Diálogo Civil. Fruto de esta Mesa ha sido la puesta en marcha de importantes reformas legislativas, no concluidas en 2017. La Junta de Extremadura ha adoptado o iniciado diversas medidas orientadas a la racionalización del sector público fundacional, que han dado lugar a dos fusiones entre cinco entidades. El sector público sigue siendo fundamental para el sostenimiento económico de la sociedad civil organizada y para el desarrollo de sus programas de interés general, si bien los instrumentos empleados no están exentos de controversia. Fruto de la actividad descrita, es previsible que en los próximos años vean la luz nuevas normas de gran importancia, como una Ley general del tercer sector en Extremadura.

PALABRAS CLAVE: fundaciones, Extremadura, tercer sector, diálogo civil, Derecho Público.

ABSTRACT: Throughout the year 2017, dialogue in the Extremadura's third sector has been strengthened thanks to the constitution and implementation of the Civil Dialogue Table. As a result of this Table, various legislative reforms have been implemented or initiated, although not all completed in 2017. The Junta

¹ Esta obra se enmarca dentro del Proyecto de I+D+i con ref. IB16097, financiado por la Junta de Extremadura y el Fondo Europeo de Desarrollo Regional – Una manera de hacer Europa.

de Extremadura has adopted various measures aimed at rationalising the public foundational sector, which have led to two mergers among five entities. The public sector remains essential for the economic sustainability of organized civil society and the development of its non profit programs, even though the instruments employed are not exempt from controversy. As a result of the activity described, it is foreseen that new standards of great importance will come to light in the coming years, such as a general Act for the third sector in Extremadura.

KEYWORDS: foundations, Extremadura, third sector, civil dialogue, Public Law.

I. Introducción a la realidad social de las fundaciones en Extremadura y su actividad durante 2017

En ediciones anteriores del Anuario se ha señalado ya que Extremadura carece de un régimen jurídico integral y propio sobre fundaciones. Por lo tanto, sigue siendo de aplicación la legislación estatal sobre la materia y su desarrollo reglamentario, incluso para la ordenación del Protectorado autonómico. Sí existen algunas normas específicas de aplicación al sector público fundacional, que ya han sido expuestas y analizadas años atrás. Es posible que en los próximos años sí se adopte una Ley autonómica general del tercer sector, y una reforma de la legislación de voluntariado, pero no parece que haya propuestas normativas similares para el sector fundacional en particular, ni en la planificación normativa de la Junta de Extremadura ni en otras instancias políticas o sociales².

De acuerdo con los datos del Protectorado autonómico³, en Extremadura permanecieron inscritas durante 2017 un total de 179 fundaciones, como resultado de la creación de dos nuevas⁴, y la liquidación de cuatro (tres de

² No obstante, como se mencionará con mayor detalle más adelante, sí se expresó en 2017 una pretensión por parte de la Plataforma del Tercer Sector de Extremadura, de la que la Asociación de Fundaciones de Extremadura forma parte, de que se adopte una legislación general autonómica sobre el tercer sector, que abarcaría y afectaría claramente al sector fundacional. De hecho, en 2018 se encuentra esta iniciativa en tramitación parlamentaria, en la Asamblea de Extremadura.

³ Es fundamental expresar a este Protectorado autonómico, y al personal del Servicio de Administración de Justicia y Registro, un profundo agradecimiento por su diligencia y profesionalidad, sin la cual sería imposible la realización de este estudio, tanto por los datos aportados como por su disponibilidad para resolver cualquier duda técnico-jurídica, y además por ofrecer sugerencias valiosas para el análisis de la situación socio-jurídica del sector.

⁴ Se trata de la Fundación Cajalmendralejo (inscrita el 31 de enero de 2017) y la Fundación Juan Giraldo Venegas (inscrita el 5 de junio de 2017).

ellas por ser absorbidas por otras)⁵ a lo largo del año. La Asociación Extremeña de Fundaciones (AFEX) señala, por su parte, que en Extremadura desarrollan su actividad un total de 182 fundaciones, probablemente refiriéndose a aquellas que existían al iniciar el ejercicio⁶.

Aunque se trata del primer año, al menos en la última década, con un saldo registral de negativo (más fundaciones liquidadas que fundaciones creadas), esta situación se debe en realidad a la denominada racionalización del sector público, ya que tres de las cuatro fundaciones extintas eran fundaciones públicas que han sido unificadas con otras de igual naturaleza, mientras que las dos fundaciones nuevas que se inscriben son de naturaleza jurídico-privada. No se puede concluir, por tanto, que exista una nueva tendencia de contracción real del sector, sino una alteración de las figuras dependientes del sector público, reestructurando y unificando medios y funciones. La plataforma más representativa del sector fundacional en la región (AFEX) destaca que las fundaciones generan en Extremadura 1.200 puestos de trabajo directo, y un valor añadido bruto de 72 millones de euros en la región⁷.

La aludida Asociación Extremeña de Fundaciones celebró su Asamblea General anual el día 21 de junio de 2017, en Cáceres. Esta Asamblea es el órgano donde se presenta de forma habitual una memoria anual o informe de actividades de la asociación del ejercicio anterior (en este caso, de 2016), que incluye además referencia a las principales actuaciones de sus fundaciones

⁵ Se extinguieron durante 2017: 1.) la Fundación Jesús Delgado Valhondo y la Fundación Extremadura de Cine (ambas el 12 de diciembre de 2017), al fusionarse por absorción con la Fundación Extremeña de la Cultura; 2.) la Fundación Centro Extremeño de Estudios y Cooperación con Iberoamérica (CEXEI), por su fusión por absorción con la Fundación Academia Europea e Iberoamericana de Yuste (extinguiéndose el CEXEI el 26 de octubre de 2017); y 3.) la Fundación Urológica del Hospital de Mérida (el 18 de abril de 2017). Además, la Fundación Rafael Ortega Porras ha iniciado en 2017 el proceso de extinción, que está previsto que culmine en 2018.

⁶ Es la primera vez, desde que manejamos datos en este Anuario, que la memoria de actividades de la AFEX coincide con las cifras del protectorado, aunque se computen en momentos distintos. Hasta ahora la divergencia (la AFEX ofrecía normalmente una cifra superior a la inscripción ante el Protectorado) podría haberse explicado por la existencia de fundaciones activas en la región pero inscritas en otros Protectorados, el estatal unificado u otros autonómicos.

⁷ Tal es la información de presentación que contiene su página Web oficial (disponible a 31 de agosto de 2018): <http://fundacionesdeextremadura.org>; que confirma además en su memoria anual de actividades de 2017 (p. 8). Se puede decir que es la entidad más representativa del sector porque, en 2017, la memoria de actividades de esta asociación contabiliza hasta un total de 41 fundaciones miembro. Es una entidad integrada a su vez en la Plataforma del Tercer Sector de Extremadura desde 2013, la cual preside además a través de la persona de D. Manuel López Risco, desde 2015.

miembro. El informe supone una valiosa ventana a la actividad, a las preocupaciones y a las ocupaciones del sector fundacional en su conjunto. Entre sus prioridades durante 2017 y 2018, según esta plataforma, merece ser destacado el proyecto de inventariar de manera general los bienes patrimoniales de todas las fundaciones en Extremadura, así como la puesta en marcha de campañas de divulgación sobre los beneficios fiscales del denominado «micro-mecenazgo»⁸. La Asamblea acordó también solicitar a la Junta de Extremadura la regulación de medidas fiscales equivalentes para el tramo autonómico del impuesto, como ya sucede en otras Comunidades Autónomas⁹.

Precisamente, sobre la cuestión del «micro-mecenazgo» en el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) versó, entre otros asuntos, la reunión de un Comité de Coordinación interterritorial, es decir, entre plataformas autonómicas de la Asociación Española de Fundaciones, el 15 de marzo de 2017, en el Monasterio de Yuste (Cuacos de Yuste, Cáceres). Un segundo tema tratado digno de mención fue la incorporación de otras redes territoriales de fundaciones españolas al trabajo transfronterizo de la EUROACE¹⁰.

La cooperación transfronteriza del sector fundacional es, de hecho, una realidad entre Extremadura, Centro y Alentejo, al menos desde que en 2005 la Fundação Eugénio de Almeida convocara el I Encuentro Luso-Español de Fundaciones. Es una iniciativa que ha continuado en el tiempo, con algún año excepcional de interrupción, y cuya cita de 2017, el IX Encuentro Luso-Español de Fundaciones, tuvo lugar el 9 de noviembre de 2017, en Évora (Portugal). Además de la presencia habitual de fundaciones extremeñas, contó con la participación de la Asociación Española de Fundaciones y el

⁸ Se trata de desgravaciones fiscales del 75% introducidas para el tramo estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) para aquellas donaciones realizadas por el contribuyente, de hasta 150 euros, destinadas a determinadas entidades y programas sin fin de lucro.

⁹ Así se recoge en Nota de Prensa de la entidad sobre la Asamblea general de 2017, publicada en su página Web (disponible a 31 de agosto de 2018): <http://fundacionesdeextremadura.org/prensa.html>.

¹⁰ La EUROACE es una eurorregión de carácter tripartito entre las regiones portuguesas de Centro y Alentejo con la Comunidad Autónoma de Extremadura del lado español, creada en 2009, según recoge la Resolución de 2 de febrero de 2010, de la Secretaría de Estado de Cooperación Territorial, por la que se publica el Convenio de cooperación transfronteriza entre la Comunidad Autónoma de Extremadura, la Comisión de Coordinación y Desarrollo Regional del Alentejo y la Comisión de Coordinación y Desarrollo Regional de la Región Centro de Portugal, para la constitución de la Comunidad de Trabajo de la Eurorregión Alentejo-Centro-Extremadura (EUROACE), publicada en el B.O.E. núm. 43, de 18 de febrero de 2010.

Centro Português de Fundações. Los temas abordados durante el encuentro fueron cuatro principales: 1.º) la relación entre sociedad, instituciones y gobernanza; 2.º) las alteraciones climáticas; 3.º) los desafíos culturales; y 4.º) la transformación digital.

Desde el punto de vista de la proyección netamente internacional, una de las fundaciones extremeñas de mayor trascendencia fuera de nuestras fronteras es, sin duda, la Fundación Academia Europea de Yuste. En 2017 se ha convertido en la Fundación Academia Europea e Iberoamericana de Yuste, tras la absorción del antes conocido como CEXECI (Centro Extremeño de Estudios y Cooperación con Iberoamérica), entidad también de naturaleza fundacional. Desde 2016 de forma anual (y con anterioridad de manera bie- nal), la Academia concede el Premio Carlos V, que es entregado por el Rey de España el Día de Europa (cada 9 de mayo), consolidándose en los últimos años la participación en el acto del Presidente del Parlamento Europeo y de la Secretaría General Iberoamericana, además de numerosas autoridades estatales y autonómicas. Se trata así del principal acto de naturaleza europeísta que se realiza en España cada 9 de mayo. Los galardonados son personalidades de reconocido prestigio por su contribución a la construcción europea, distinción que correspondió a D. Marcelino Oreja Aguirre en 2017. Meses más tarde, el 10 de octubre de 2017, la Junta de Extremadura presentó en Bruselas, en la embajada de España en Bélgica, la unificación de las dos Fundaciones señaladas, y el nacimiento de una de mayor trascendencia y con una vocación combinada, europeísta y americanista.

También en mayo de 2017 se desarrollaron, de forma coordinada entre numerosas fundaciones extremeñas, actos de presentación de la Campaña «X Solidaria» 2017, en colaboración con la Plataforma del Tercer Sector de Extremadura, y con la participación de la entonces Delegada del Gobierno en la región (Dña. Cristina Herrera). Se trata este de un objetivo estratégico del tercer sector en la región para fomentar que la ciudadanía que marque la denominada «casilla solidaria» en su declaración anual del IRPF, lo que permite destinar el 0,7% de la recaudación a programas sociales llevados a cabo por entidades del tercer sector.

Otros acontecimientos de relevancia institucional y social para el sector de las fundaciones en Extremadura, durante 2017, han sido la constitución y puesta en marcha de la Mesa de Diálogo Civil de Extremadura, por un lado, lo que ha contribuido, sin duda, al inicio de las negociaciones para abordar, por otro lado, dos importantes reformas legislativas para el tercer sector: primero, la reforma parcial de la legislación del Consejo Económico y Social

de Extremadura¹¹, y segundo, la configuración de un borrador de Ley general del tercer sector en Extremadura, sobre el que volveremos más adelante.

Finalmente, prueba del interés del sector fundacional por aquellos problemas sociales más acuciantes de la región, la Asociación Extremeña de Fundaciones recoge, en su memoria anual de 2017, la participación de la plataforma en dos actos de significación sustancial: en primer lugar, el IV Encuentro Transfronterizo España-Portugal de Responsabilidad Social Empresarial (celebrado en Badajoz el 24 de marzo de 2017), centrado en «el papel de la empresa en el fomento de la empleabilidad y el empleo joven»¹², donde además se presentó en Extremadura el denominado Pacto Europeo por la Juventud; y en segundo lugar, una mesa redonda acerca de la «Realidad e Incertidumbres técnicas sobre el ferrocarril en Extremadura»¹³ (el 21 de septiembre de 2017), organizada por el Punto de Encuentro de la Sociedad Civil de Extremadura¹⁴, también en Badajoz.

II. La actividad normativa y administrativa con efectos sobre las fundaciones en Extremadura

Durante el año 2017, el Diario Oficial de Extremadura ha publicado un total de cuarenta y nueve normas y actos administrativos con referencias explícitas o especialmente relevantes para el sector fundacional autonómico,

¹¹ Así, hacia finales de 2017 se inició la tramitación parlamentaria de la que posteriormente ha sido la Ley 3/2018, de 21 de febrero, de Cámaras de Comercio, Industria y Servicios de la Comunidad Autónoma de Extremadura, que modificó el artículo 3 de la Ley 3/1991, de 25 de abril, sobre creación del Consejo Económico y Social. De la manera apuntada en el Anuario de 2016 (cfr. Hernández Diez, 2017: 134-135), el tercer sector debía ser representado de alguna manera en el Grupo Tercero del Consejo Económico y Social de Extremadura, cuestión que ha llevado a efecto esta reforma legal, positivizada y ejecutada en 2018.

¹² Conviene recordar que Extremadura es la región española con mayor tasa de desempleo juvenil y precariedad entre los menores de treinta años, según datos del Observatorio de Emancipación del Consejo de la Juventud de España (cfr. www.cje.org).

¹³ Téngase en cuenta que el denominado Pacto por el Ferrocarril y las movilizaciones ciudadanas a favor del llamado «Tren Digno» constituyen uno de los puntos de sinergia más importantes de la región entre sociedad civil y fuerzas políticas en la última década, de cara a la reivindicación de mejoras en las infraestructuras ferroviarias ante la Administración General del Estado y el Gobierno de la Nación.

¹⁴ Este Punto de Encuentro es una iniciativa no formalizada con carácter orgánico, configurada como «experiencia de reflexión y debate» a instancias de diversas entidades como colegios profesionales, una amplia representación del sector fundacional, la Real Sociedad Económica de Amigos del País de Badajoz, el Club Senior de Extremadura, los Ateneos de Badajoz y Cáceres, y la Asociación de Jóvenes Empresarios de Extremadura (AJE-Extremadura), entre otras.

público y privado. En la inmensa mayoría de los casos (cuarenta y dos) se trata de meros actos administrativos de diversa naturaleza y materia, que aluden de forma directa a fundaciones extremeñas. Solo siete son, en realidad, disposiciones normativas. Una es de rango legal, y el resto tienen rango reglamentario y forma jurídica de Decreto de la Junta de Extremadura.

La norma de rango legal es la Ley 1/2017, de 27 de enero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2017, y tiene relevancia para el sector fundacional debido al contenido de su artículo 27.5. En una línea similar a la de las leyes de presupuestos de ejercicios anteriores, el Legislador autonómico ha adoptado disposiciones generales sobre empleo público que afectan al régimen específico del personal del sector público fundacional. De esta manera, «durante el año 2017 las entidades del sector público autonómico», entre las que se incluyen las fundaciones públicas, conforme al artículo 1.h) de la misma Ley de Presupuestos de 2017, «podrán proceder a la contratación de nuevo personal con las limitaciones y requisitos establecidos en la legislación básica estatal», algo que, en realidad, ya se contemplaba en otros términos en las leyes presupuestarias anteriores. Sin embargo, en esta ocasión añade un párrafo final a este apartado quinto del artículo 27, con el siguiente tenor literal:

«Además de lo anterior, la contratación de personal, indefinido y temporal, por estas entidades, requerirá, en todo caso, autorización de la consejería competente en materia de función pública, sobre la necesidad, urgente e inaplazable de la misma y del órgano competente en materia de presupuestos, sobre las disponibilidades presupuestarias de dichas entidades para llevarla a cabo».

Se expande así el régimen de autorización previa de la Junta de Extremadura, en esta ocasión por parte de la Consejería competente en materia de función pública. Este tipo de autorizaciones hasta la fecha se exigía solo para las sociedades mercantiles del sector público y no para las fundaciones, y se atribuía además al Consejo de Gobierno, y no a una de las consejerías¹⁵.

La disposición aludida sobre personal se suma a una tendencia expansiva de la capacidad de control directo de la Junta de Extremadura sobre el sector público fundacional, ya que durante 2017 ha desplegado plena vigencia otra norma legal desde diciembre de 2016¹⁶: el artículo 169.6 de la Ley 2/2008,

¹⁵ En cualquier caso, la capacidad de modificar las estructuras de puestos de trabajo de las fundaciones del sector público autonómico se trata, en sí misma, de una previsión en régimen excepcional, ya que la norma general para todo el sector público en 2017 es la imposibilidad total de ampliación de plantilla (art. 27.1 de la Ley de Presupuestos).

¹⁶ Fue publicada en el D.O.E. núm. 238, de 14 de diciembre de 2016.

de 16 de junio, de Patrimonio de la Comunidad Autónoma de Extremadura, en la redacción dada por el artículo 1 de la Ley 8/2016, de 12 de diciembre, de medidas tributarias, patrimoniales, financieras y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Este precepto recoge la obligación de autorización previa del Consejo de Gobierno para cualquier modificación estatutaria de las fundaciones del sector público autonómico. Así, en el supuesto de que el patronato no esté compuesto de forma mayoritaria por representantes de la Junta de Extremadura, esta se reserva un evidente derecho de voto sobre la oportunidad de la norma básica de cualquier fundación, sus estatutos.

De acuerdo a las dos novedades descritas, la Junta de Extremadura consigue articular hasta cuatro instrumentos de control reforzado sobre el sector público fundacional autonómico, ya que las autorizaciones sobre la estructura de personal y sobre las reformas estatutarias se suman a otras dos ya existentes: 1.º) el control de oportunidad sobre la actividad general, y también sobre sus posibles reformas estatutarias, ya ejercido por la propia Junta mediante su participación generalizada en los correspondientes patronatos; y 2.º) el control de legalidad ejercido por la misma Junta de Extremadura, a través del Protectorado autonómico, ante el cual deben rendir cuentas de forma anual todas las fundaciones extremeñas, e inscribir además cualquier pretendido cambio estatutario.

Aparte de las normas legales, la principal norma reglamentaria adoptada en la Comunidad Autónoma de Extremadura durante 2017, con efectos sobre el sector fundacional, es el Decreto 8/2017, de 7 de febrero, por el que se crea y regula la Mesa del Diálogo Civil del Tercer Sector de Extremadura. Ya fue abordado, en el Anuario de 2016 (Hernández Diez, 2017: 128-129), un análisis sobre la opción normativa por la que se ha decantado la Junta de Extremadura, de entre los diversos modelos llevados a efecto, y a veces positivizados, de diálogo civil. Más adelante ofreceré algunas notas sobre la puesta en marcha y los primeros resultados de esta iniciativa orgánica de participación ciudadana.

Las otras cuatro de las cinco disposiciones generales referidas recogen las bases reguladoras de distintas líneas de ayudas, becas o subvenciones públicas, concedidas o potencialmente recibidas por fundaciones en Extremadura¹⁷:

¹⁷ Sobre las subvenciones concedidas por las fundaciones del sector público autonómico, conviene advertir que estas normas de 2017 (la segunda y tercera señaladas a continuación) son las primeras que se dictan de conformidad con un nuevo régimen jurídico específico, ya que el artículo 14 de la mencionada Ley 8/2016 contempla la reforma de la Disposición

1) Decreto 209/2016, de 28 de diciembre, por el que se establecen las bases reguladoras de las subvenciones para el desarrollo de proyectos de conservación de la naturaleza por asociaciones y fundaciones privadas sin ánimo de lucro, en el D.O.E. núm. 2 de 3 de enero de 2017.

2) Decreto 78/2017, de 13 de junio, por el que se aprueban las bases reguladoras para la concesión por la Fundación Academia Europea de Yuste de las ayudas del programa Campus Yuste, publicado en el D.O.E. núm. 117, de 20 de junio de 2017.

3) Decreto 109/2017, de 18 de julio, por el que se aprueban las bases reguladoras de las becas para los cursos de la 4.^a Escuela Virtual Internacional CAVILA de la Fundación Centro Extremeño de Estudios y Cooperación con Iberoamérica, publicado en el D.O.E. núm. 140, de 21 de julio de 2017.

4) Decreto 148/2017, de 5 de septiembre, por el que se establecen las bases reguladoras de las subvenciones a conceder por la Junta de Extremadura destinadas a la realización de actividades de interés general con cargo a la asignación tributaria del 0,7% del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, publicado en el D.O.E. núm. 185, de 3 de septiembre de 2017. A raíz de estas bases reguladoras se han adoptado diversos actos para la convocatoria y resolución de tales subvenciones, como veremos a continuación.

Por último, las cuarenta y dos disposiciones no normativas revisten mayor interés por el posible análisis de conjunto que se puede hacer a partir de todas ellas, que por lo que cada una aporta individualmente. Por la forma de la disposición se pueden estructurar de la siguiente manera:

1) Un Decreto de concesión de una subvención directa a una fundación pública estatal (en concreto, el Decreto 90/2017, de 20 de junio, por el que se regula la concesión directa de una subvención a la Fundación Escuela de Organización Industrial).

adicional tercera de la Ley 6/2011, de 23 de marzo, de Subvenciones de la Comunidad Autónoma de Extremadura, con el siguiente tenor literal:

«Disposición adicional tercera. Fundaciones y Sociedades del Sector Público Autonómico. Las Fundaciones y Sociedades del Sector público Autonómico únicamente podrán conceder subvenciones cuando, estando habilitadas al efecto por sus estatutos o normas de creación, se les autorice de forma expresa mediante acuerdo del Consejo de Gobierno, a propuesta de la Consejería a la que se encuentren adscritas. La aprobación de las bases reguladoras, la autorización previa de la concesión, las funciones derivadas de la exigencia del reintegro y de la imposición de sanciones, así como las funciones de control y demás que comporten el ejercicio de potestades administrativas, serán ejercidas por los órganos de la Administración competentes en cada caso, según las disposiciones contenidas en la presente ley».

2) Treinta y tres Resoluciones (administrativas), que en su práctica totalidad dan publicidad a convenios de colaboración (hasta treinta y uno) entre el sector público autonómico con el sector fundacional privado, y del sector fundacional público con otras entidades públicas y privadas¹⁸. Las otras dos Resoluciones se corresponden con la inscripción registral y publicación del convenio colectivo de una fundación participada por el sector público autonómico, y su posterior modificación¹⁹.

3) Ocho Anuncios y Extractos, que versan sobre: a) procedimientos de contratación, tanto del sector público fundacional como de obras vinculadas a la colaboración pública con el sector fundacional privado²⁰, b) trámites de

¹⁸ De forma progresiva, ocupa cada vez más espacio la publicación de convenios de colaboración en los que una de las partes sea el sector público autonómico, como resultado de la aplicación del Decreto 217/2013, de 19 de noviembre, por el que se regula el Registro General de Convenios de la Administración de la Comunidad Autónoma de Extremadura, dictado en desarrollo de las exigencias recogidas para la publicidad y transparencia de estos instrumentos, en el artículo 10 de la Ley 4/2013, de 21 de mayo, de Gobierno Abierto de Extrema.

¹⁹ Se trata de la Resolución de 5 de septiembre de 2017, de la Dirección General de Trabajo, por la que se ordena la inscripción en el Registro de Convenios y Acuerdos Colectivos de Trabajo de la Comunidad Autónoma de Extremadura y se dispone la publicación del texto del I Convenio Colectivo de la Fundación Centro de Cirugía de Mínima Invasión «Jesús Usón» (en el D.O.E. núm. 186, de 27 de septiembre de 2017); y la modificación publicada mediante Resolución de 7 de noviembre de 2017, de la Dirección General de Trabajo, por la que se ordena la inscripción en el Registro de Convenios y Acuerdos Colectivos de Trabajo de la Comunidad Autónoma de Extremadura y se dispone la publicación del Acta, de fecha 16 de octubre de 2017, suscrita por los miembros integrantes de la Comisión Negociadora del I Convenio Colectivo de la Fundación Centro de Cirugía de Mínima Invasión «Jesús Usón», en la que se recogen los acuerdos para proceder a la modificación de los apartados 1 y 2 del artículo 28 del citado convenio (en el D.O.E. núm. 232, de 4 de diciembre de 2017).

²⁰ Estos anuncios de procedimientos de contratación son: a) Anuncio de 22 de mayo de 2017 por el que se hace pública la convocatoria, por procedimiento abierto, para la contratación de las obras de «Construcción y equipamiento de un parque infantil en el Hospital Materno-Infantil de Badajoz, en cumplimiento del Convenio de colaboración de 9 de noviembre de 2016, suscrito entre la Consejería de Sanidad y Políticas Sociales, el Servicio Extremeño de Salud y la Fundación José Manuel Calderón». Expte.: CO/01/1117026385/PA; b) Anuncio de 17 de noviembre de 2017 por el que se hace pública la convocatoria, por procedimiento abierto y tramitación ordinaria, para la contratación del «Suministro de animales de experimentación para el Servicio de Animalario de la Fundación Centro de Cirugía de Mínima Invasión «Jesús Usón» (Fundación CCMIJU)». Expte.: 02/2017; y c) Anuncio de 24 de noviembre de 2017 por el que se hace pública la convocatoria para la contratación del servicio de «Vigilancia y seguridad en el edificio, dependencias, infraestructuras, y parcela adyacente hasta el vallado, incluyendo el propio vallado, que conforman la sede de la Fundación Centro de Cirugía de Mínima Invasión Jesús Usón (CCMIJU)». Expte.: 04/2017.

información pública²¹, y c) procedimientos sobre becas y subvenciones convocadas o dirigidas a fundaciones²².

Desde el punto de vista material, la actividad publicada en el Diario Oficial de Extremadura ofrece indicios valiosos sobre las cuestiones que interesan al mismo tiempo, y por tanto abordan de manera coordinada, al sector público y al sector fundacional. Podemos identificar multitud de temas tratados con diferentes medidas, destacan sin duda las colaboraciones suscritas relativas al empleo (hasta nueve de las publicaciones versan sobre esta materia); seguidas de la educación (ocho); la salud (siete); la investigación, el desarrollo y la innovación, o I+D+i (seis); la infancia y el medio ambiente (ambas con cinco); la industria (dos) y la atención a la diversidad funcional (solo una explícita). Esta situación no supone que no existan muchas otras normas y actos administrativos sobre tales ámbitos sectoriales, pero en todo caso no conectan en estos temas con el sector fundacional de forma explícita.

En total, la actividad publicada menciona de forma expresa a veinticinco fundaciones concretas, de las que doce son claramente de naturaleza privada²³ y once del sector público fundacional (estatal, autonómico o local)²⁴, mientras que dos de ellas resulta difícil categorizarlas: en primer lugar, la Fundación UNICEF (con una supuesta naturaleza y vocación privada, pero con una funcionalidad real sometida a la organización internacional gubernamental

²¹ Solo una, mediante el Anuncio de 30 de noviembre de 2017 sobre solicitud de licencia para construcción de fosa para enterramiento en la Parroquia de San José, sita en la c/ Batalla del Salado, s/n., de Cáceres, a nombre de Fundación Benéfico Caritativa Severiano Rosado Dávila.

²² Estos son: a) Anuncio de 24 julio de 2017 por el que se hace pública la convocatoria de las becas para los cursos de la 4.^a Escuela Virtual Internacional CAVILA de la Fundación Centro Extremeño de Estudios y Cooperación con Iberoamérica; b) Extracto de la Resolución de 2 de agosto de 2017, de la Fundación Escuela de Organización Industrial, por la que se aprueba la convocatoria de la concesión de ayudas dirigidas a impulsar la transformación digital de la industria española en el marco del Proyecto «Industria Conectada 4.0»; y c) Anuncio de 21 de junio de 2017 por el que se hacen públicas las bases de la convocatoria de las ayudas del programa Campus Yuste 2017 de la Fundación Academia Europea de Yuste.

²³ Estas son: 1.^º) Fundación La Caixa, 2.^º) Fundación José Manuel Calderón, 3.^º) Fundación Caja Badajoz, 4.^º) Fundación Caja de Extremadura, 5.^º) Fundación Stanpa, 6.^º) Fundación Iberdrola, 7.^º) Fundación Abracadabra, 8.^º) Fundación Amancio Ortega, 9.^º) Fundación Bankia, 10.^º) Fundación LAFER, 11.^º) Fundación Benéfico Caritativa Severiano Rosado Dávila y 12.^º) Fundación Ecoánime.

²⁴ Se trata de las siguientes: 1.^º) Fundación estatal Escuela de Organización Industrial, 2.^º) Fundación Centro de Cirugía de Mínima Invasión «Jesús Usón», 3.^º) COMPUTAEX, 4.^º) Fundación VIDEOMED, 5.^º) FUNDECYT, 6.^º) Fundación Biodiversidad, 7.^º) Fundación Academia Europea de Yuste, que se fusionará mediante absorción con el (8.^º) CEXECI durante el año 2017, 9.^º) Fundación Jóvenes y Deporte, 10.^º) Fundación Universidad-Sociedad, y 11.^º) CICYTEX.

homónima) y, en segundo lugar, la Fundación INCYDE (dependiente de las Cámaras de Comercio, que son en definitiva corporaciones públicas de base privada).

La aparente mayor referencia nominal a fundaciones privadas en el Diario Oficial no debe ocultar que la mayoría cuantitativa de las referencias, en realidad, se hacen a fundaciones del sector público o con alta participación de dicho sector en su gobernanza, destacando la Escuela de Organización Industrial (hasta en seis ocasiones), el Centro de Cirugía de Mínima Invasión «Jesús Usón» (cinco), la Fundación Biodiversidad (cuatro), FUNDECYT y CEXECI (tres cada una). Entre las fundaciones privadas, destacan la Fundación La Caixa y la Fundación José Manuel Calderón (en ambos casos con tres menciones cada una). Además, hay que sumar a estas referencias las fundaciones públicas que reciben partidas nominalmente consignadas desde la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de cada año, que en 2017 han sido quince²⁵.

En términos de actividad económica, veintisiete de las publicaciones contienen actos o disposiciones orientadas a la transferencia de fondos públicos al sector fundacional (público o privado), mientras que siete de ellas reflejan la transferencia de fondos del sector privado fundacional hacia servicios públicos de interés general. Solo nueve recogen acuerdos con fundaciones que no implican una transferencia económica unidireccional ni para el sector público ni para el sector privado. Por tanto, parece obvio que es el sector público quien sigue siendo un actor clave en la financiación de las fundaciones en Extremadura, y solo algunas fundaciones privadas (en general de origen no extremeño) son las que aportaron de forma directa fondos propios a los servicios públicos. Esto no es obstáculo para que, como señala la Asociación Extremeña de Fundaciones en su memoria anual ya referenciada *ad*

²⁵ Como anticipaba *ad supra*, el artículo 1.h) de la Ley 1/2017, de 27 de enero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2017, recoge las siguientes fundaciones: 1.) Academia Europea de Yuste, 2.) Apoyo al Certamen Internacional docente de videocine médico, salud y telemedicina (VIDEOMED), 3.) Centro de Cirugía de Mínima Invasión, 4.) Centro de Documentación e Información Europea de Extremadura, 5.) Centro Extremeño de Estudios y Cooperación con Iberoamérica [absorbido a mitad de año por la Academia Europea de Yuste], 6.) Computación y Tecnologías Avanzadas de Extremadura [también conocida como COMPUTAEX], 7.) Extremeña de Cine, 8.) Extremeña de Cultura, 9.) Formación e Investigación de los Profesionales de la Salud de Extremadura [también conocida como FUNDESALUD], 10.) FUNDECYT-Parque Científico y Tecnológico de Extremadura, 11.) Godofredo Ortega Muñoz, 12.) Helga de Alvear, 13.) Jóvenes y Deporte, 14.) Orquesta de Extremadura, y 15.) Relaciones Laborales de Extremadura.

supra, el sector fundacional desempeñe un importante papel en la economía regional, y suponga un claro beneficio social integral.

III. La constitución y los primeros resultados de la Mesa del Diálogo Civil del Tercer Sector de Extremadura

En 2017 ha visto la luz una norma cuyo análisis ya fue anticipado en el Anuario del año 2016: el Decreto 8/2017, de 7 de febrero, por el que se crea y regula la Mesa del Diálogo Civil del Tercer Sector de Extremadura. Baste ahora recordar que se ha positivizado un modelo similar al del diálogo civil estatal, consagrando la interlocución bilateral entre una única plataforma y el Ejecutivo autonómico, y descartando así otros modelos, como el de carácter multilateral realizado en otros territorios, pero también en Extremadura antes de 2017.

En cumplimiento del Decreto 8/2017, el día 28 de marzo de 2017 se constituyó formalmente la Mesa del Diálogo Civil del Tercer Sector de Extremadura, celebrando para ello una primera reunión de sus miembros. Tanto su primera sesión constitutiva como la segunda y última sesión realizada durante el año 2017 (el 20 de junio) contaron con la asistencia mayoritaria de los miembros del Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura (solo el titular de una consejería delegó su asistencia en la segunda sesión) junto a la representación designada por la Plataforma del Tercer Sector de Extremadura. La significativa participación gubernamental es un indicio del nivel de reconocimiento institucional («único en España» según la propia PTSE²⁶) que la Junta de Extremadura ha querido conceder a la interlocución con la sociedad civil organizada y representada en la Mesa. Esta singularidad demuestra un nivel de incidencia muy alto, pero no resuelve los riesgos de la falta de pluralismo de la sociedad civil organizada ya advertidos, y cuyas consecuencias tal vez hayan empezado ya a materializarse en 2017²⁷.

²⁶ Así se expresa Manuel López Risco, presidente de la Plataforma a propuesta de la AFEX, según recoge la memoria anual de actividades de esta última, p. 15.

²⁷ Han quedado fuera de la Mesa instituciones promotoras del diálogo civil en la región, como las organizaciones de cooperación internacional para el desarrollo representadas por la CONGDEX, las juveniles representadas por el Consejo de la Juventud, y las de infancia representadas por la naciente plataforma de la infancia de ámbito regional. También se ha dejado fuera del diálogo civil formal en Extremadura a los grupos políticos minoritarios o no integrados en el Ejecutivo autonómico. Podría argumentarse que, con la Mesa, en realidad se trata de encauzar el diálogo institucional entre Ejecutivo y tercer sector, pero no se debe obviar que el Legislativo desempeña un papel crucial en la mayoría de medidas normativas que afectan al sector, y que la frontera entre Ejecutivo y mayoría parlamentaria no está siempre clara, como demuestra que la Mesa de Diálogo Civil haya abordado un borrador de Ley

Las dos primeras sesiones del órgano pusieron de manifiesto la conveniencia de realizar una modificación parcial del Decreto 8/2017, que se ha operado ya en 2018²⁸ con tres objetivos: 1.º) facilitar una mayor flexibilidad en la participación de las organizaciones sociales y la sustitución de sus representantes (algo que solo contemplaba el Decreto original para los representantes de la Junta de Extremadura); 2.º) articular la incorporación a la Mesa de un perfil técnico que ejerza las funciones de secretaría de manera formal, con voz en el órgano, pero sin voto; y 3.º) prever de forma positiva la posibilidad de invitar a expertos técnicos o representantes de organizaciones públicas y privadas «cuya presencia u opinión sean considerados oportunos por razón de la materia» (según el art. 4.7 del nuevo texto consolidado).

Más allá del funcionamiento interno, la Mesa ha tratado en 2017 al menos dos asuntos de especial relevancia para el tercer sector extremeño en general, y por tanto para el sector fundacional en particular²⁹.

Se trata, por un lado, del inicio de la elaboración de una Ley autonómica general sobre el tercer sector, cuyo borrador, en efecto, ha sido preparado durante 2017 por parte de la Junta de Extremadura con la participación de la PTSE. Sin embargo, resulta llamativo que el texto haya sido registrado en la Asamblea de Extremadura en 2018 como Propuesta de Ley del Grupo parlamentario socialista, y no como Proyecto emanado del Consejo de Gobierno, por causas que no se han hecho públicas³⁰.

Por otro lado, la Mesa abordó también en 2017 los cambios en la gestión de las ayudas con cargo a la asignación tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), destinado a programas de interés general (denominado por el sector como «0,7 solidario del IRPF» o «X solidaria»).

del tercer sector, y este sea presentado por el grupo parlamentario que apoya al gobierno, y no por el propio Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura, en cuyo seno se ha gestado el texto.

²⁸ Mediante el Decreto 27/2018, de 13 de marzo, por el que se modifica el Decreto 8/2017, de 7 de febrero, por el que se crea y regula la Mesa del Diálogo Civil del Tercer Sector de Extremadura.

²⁹ Conviene recordar que la importancia del sector fundacional en el tercer sector, y en la Plataforma específica extremeña no es baladí: no solo por la relevancia en términos económicos de las entidades fundacionales, sino incluso por el peso institucional, ya que tanto la Plataforma del Tercer Sector de Extremadura, como algunas de sus principales entidades miembro, están presididas precisamente por la Asociación Extremeña de Fundaciones o por otras entidades fundacionales específicas (por ejemplo, EAPN Extremadura, presidida por la Fundación Secretariado Gitano).

³⁰ Cfr. Propuesta de Ley (PRL-29), del Tercer Sector Social de Extremadura, publicada en el Boletín Oficial de la Asamblea de Extremadura núm. 71, de 3 de julio de 2018.

Esta vía constituye una de las principales líneas de financiación pública a la acción social de iniciativa privada en toda España, también en Extremadura³¹.

El año 2017 ha sido el primero en el que las Comunidades Autónomas han empezado a gestionar la mayor parte de las aludidas ayudas del 0,7 solidario del IRPF, a raíz de una dilatada jurisprudencia del Tribunal Constitucional³². El asunto ha generado una considerable inquietud y preocupación por parte del tercer sector en toda España, y en cada territorio autonómico en particular, por los efectos que una nueva y aun desconocida gestión descentralizada pudiera tener sobre los programas de interés general que han sido anteriormente financiados con las ayudas estatales³³. En las sesiones de la Mesa del Diálogo Civil se trasladó por parte de la Junta de Extremadura al tercer sector que la Comunidad Autónoma recibiría la transferencia del Estado, entre junio y julio del año 2017, por importe de un total de 6,7 millones de euros, correspondientes a la recaudación de 2016. La representación del tercer sector en la Mesa instó a trabajar en las bases de las ayudas a ejecutar en 2018, que se deberían conceder con cargo a la recaudación de 2017, a través de una «Comisión Mixta»³⁴.

Pocos meses después de aquella sesión, se adoptó el Decreto 148/2017, de 5 de septiembre, por el que se establecen las bases reguladoras de las subvenciones a conceder por la Junta de Extremadura destinadas a la realización de actividades de interés general con cargo a la asignación tributaria del 0,7% del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Estas ayudas han sido resueltas en febrero de 2018³⁵, con un considerable retraso de la Administra-

³¹ El pleno del Consejo Interterritorial del Sistema para la Autonomía y la Atención a la Dependencia acordó en 2017 una nueva fórmula de ejecución, por la cual la Administración General del Estado se hará cargo de la gestión del 20% de lo recaudado mediante la llamada «casilla solidaria», y las Comunidades Autónomas gestionarán el 80% restante.

³² La última Sentencia en este sentido es la 9/2017, de 19 de enero, sobre el conflicto positivo de competencia 4777-2016, que ha determinado, en materia de condiciones básicas de igualdad y asistencia social, la invalidez de diversos preceptos reglamentarios que atribuían al Estado potestades ejecutivas.

³³ Conviene recordar que la inversión total no es, en realidad, destinada de forma exclusiva a programas de discapacidad y dependencia, sino que incluye partidas dirigidas a políticas de igualdad en general, igualdad de género en particular, programas sociales para la infancia y la juventud, y una pequeña parte para drogodependencia, entre otras. Por este motivo, los departamentos administrativos especializados por razón de estas materias en la Junta de Extremadura han tenido que intervenir también en la instrucción de los expedientes y en las comisiones de valoración para la resolución de las ayudas.

³⁴ Cfr. la memoria anual de actividades de la AFEX, ya citada (p. 16).

³⁵ A través de la Resolución de 2 de febrero de 2018, de la Dirección General de Políticas Sociales e Infancia y Familia, por la que se resuelve el procedimiento de concesión de subvenciones convocadas al amparo de la Orden de 27 de septiembre de 2017, por la que se

ción actuante, quizá por la enorme cantidad de programas candidatos (casi medio millar). La resolución no ha estado exenta de una enorme controversia en el sector social en general³⁶. En lo que atañe a este estudio, la Junta de Extremadura ha concedido fondos por esta vía a alrededor de quince programas presentados por siete fundaciones privadas, excluyendo de la concesión aproximadamente a otro medio centenar de proyectos presentados por entidades también de naturaleza fundacional³⁷. El peso relativo del sector fundacional en la convocatoria de las ayudas de 2017 (para ejecutar en 2018) ha sido limitado: solo el 22% de las entidades beneficiarias hasta el momento han sido de naturaleza fundacional (siete de treinta y tres), y entre todas las entidades beneficiarias han sumado noventa y un programas con ayuda concedida, de los que menos del 17% corresponde a fundaciones. El cómputo de la cuantía total revela que el sector fundacional ha recibido apenas el 14% de los 6.048.962,24 euros disponibles para las ayudas de interés general (menos de 840.000 euros). Lo cierto es que muy pocas entidades han recibido la mayor parte de la financiación disponible, ya que, por ejemplo, solo entre tres entidades han recibido más de la mitad de las ayudas³⁸.

Pero el verdadero impacto de estas cifras radica en el extraordinario valor que las bases reguladoras (el Decreto 148/2017, ya mencionado) conceden a la experiencia en los programas, es decir, a que ya hayan recibido financiación

convocan subvenciones a conceder por la Junta de Extremadura destinadas a la realización de actividades de interés general con cargo a la asignación tributaria del 0,7% del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Programas de interés general.

³⁶ Más de un centenar y medio de entidades sociales presentaron a la convocatoria más de 480 posibles programas, de los que la Junta de Extremadura no ha concedido financiación a 394 candidaturas de programas. La conflictividad del asunto se aprecia con facilidad debido a la interposición de más de 55 recursos potestativos de reposición contra la resolución de la convocatoria de 2017, aún no resueltos en agosto de 2018, y al menos un recurso contencioso-administrativo. Esta situación es inédita en las relaciones históricas del tercer sector con la Administración regional, cuya litigiosidad ha sido casi nula en treinta y cinco años de Autonomía. Una muestra del problema se puede apreciar en la parte expositiva del Decreto 150/2018, de 4 de septiembre, por el que se regula la concesión directa de subvenciones para la realización de programas de interés general con finalidad social en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Extremadura, promulgado, precisamente, para intentar corregir por la vía de asignación directa de subvenciones algunos de los resultados más duros de exclusión de programas en la convocatoria de ayudas de 2017.

³⁷ Los números exactos de proyectos concedidos y excluidos no es sencillo de determinar porque, por un lado, la naturaleza jurídica de ciertas entidades no resulta fácil de esclarecer, y porque, por otro lado, quedan pendientes de resolución los mencionados recursos administrativos y contencioso-administrativos, que pueden alterar la cifra final.

³⁸ Se trata de Cruz Roja, Plena Inclusión y las tres Cáritas Diocesanas (de Plasencia, Mérida-Badajoz y Coria-Cáceres), que suman un total de 3.112.209,51 euros.

pública por esta vía o similar en ejercicios anteriores³⁹: en esta primera convocatoria de 2017 se ha tomado como válida la experiencia en los programas estatales de 2016, pero no sería así en años sucesivos, salvo que se opere una modificación de las bases reguladoras. De no modificarse este criterio de las bases reguladoras, el 80% del tercer sector extremeño potencialmente candidato tendrá prácticamente imposible acceder a estas ayudas en futuros ejercicios, lo que podría suponer una discriminación de discutible racionalidad: la preexistencia y fortaleza pasada de los programas sociales de una entidad no podría imponerse sobre la capacidad actual de una organización nueva o innovadora, para realizar una acción social susceptible de recibir ayuda pública. Se ha ponderado un supuesto valor o «principio de continuidad» en la acción social que podría haber distorsionado la concurrencia competitiva en el acceso a las ayudas públicas.

A pesar de todo ello, las grandes plataformas representativas del tercer sector han considerado que la concurrencia en las ayudas no ha sido suficientemente garantista de ese principio continuista, por lo que han solicitado, a través de la Mesa del Diálogo Civil, y de otros foros informales de interlocución con la Junta de Extremadura, que en 2018 la convocatoria se realice por concesión directa (es decir, sin concurrencia), tomando como referencia la asignación realizada por la Administración General del Estado en el año 2016⁴⁰. De esta forma, las entidades que en aquel año no tuvieron redes suprarregionales, o capacidad suficiente para concurrir según las reglas esta-

³⁹ Según el artículo 30.1.2.a) del Decreto de las bases reguladoras, sobre la valoración y puntuación de los programas, uno de cada siete puntos se concede por la obtención previa de financiación al mismo programa en el año anterior, mediante la concesión de una puntuación binaria de 15 puntos (todo o nada), lo que convierte este criterio en el epígrafe más puntuado, con diferencia, de todas las características de un programa, que podría adquirir una puntuación total de 73 puntos máximos, y en la inmensa mayoría de aspectos a valorar, la puntuación máxima es de 4 puntos. Pero además, otros 32 posibles corresponden a las características objetivas de la entidad, donde vuelve a destacar la experiencia previa de la propia entidad en la gestión de programas sociales (no necesariamente financiados con cargo a estas ayudas del IRPF, pero sí dirigidos a los mismos públicos y en circunstancias similares), sumando otros siete puntos por implantación y especialización. De nuevo, es una valoración muy superior a la concedida por otros criterios, como su antigüedad o el número personas socias y/o voluntarias. Del total de 105 puntos posibles de valoración sumativa (programa más características de la entidad), 22 se conceden por haber realizado esos mismos programas, o prácticamente idénticos. Teniendo en cuenta el resultado final, según el cual no han obtenido ninguna financiación aquellas entidades cuyos programas y ellas mismas no hayan alcanzado los 83,5 puntos del total de 105 posibles, se puede concluir que la capacidad de optar a programas innovadores, o de obtener financiación entre entidades de nueva creación, es prácticamente imposible con estas reglas del juego.

⁴⁰ La primera muestra de la incidencia de esta reivindicación se puede apreciar en el Decreto 150/2018, ya mencionado, sobre subvenciones por concesión directa para corregir

tales, no podrán obtener ayuda alguna de la convocatoria de 2018 (para ejecutar en 2019). Del modelo de concurrencia limitada de 2017 se transita hacia un modelo de concurrencia inexistente en 2018.

En 2017 hemos asistido, por tanto, a la positivización de un modelo de diálogo civil que parece conducir al bloqueo de acceso a las ayudas públicas (por la vía de hecho) para ciertas entidades, sin ninguna razón lógica más allá de la fortaleza de redes estatales en un momento anterior (2016) y en un contexto (estatal) distintos de aquel en el que produce resultados (ejecución de programas regionales en 2018). Se trata de una plasmación paradigmática de lo que la doctrina ha querido prevenir desde hace décadas, y que Sánchez Morón (1980: 115) denomina la «acción oligopolista» en la participación social o, recordando a Habermas, la participación de «élites funcionales» (p. 161), que deriva en un neocorporativismo de unas pocas entidades ciudadanas. Es un resultado por completo ajeno a los principios comúnmente aceptados de la participación ciudadana. La concurrencia entre entidades, aunque no sea equivalente al principio de libre competencia aplicable al sector privado empresarial, sí ayuda a garantizar elementos tan importantes en nuestro ordenamiento como los valores superiores del pluralismo y la igualdad de oportunidades entre la ciudadanía que se organiza e integra a través de los grupos sociales del tercer sector en sentido amplio. Sin embargo, parece que las medidas adoptadas han supuesto que los intereses de ciertas entidades se impongan sobre el conjunto.

IV. Conclusiones y desafíos pendientes para la ordenación jurídica del sector fundacional en Extremadura

Como se ha podido constatar en los últimos años, la ausencia de regulación general sobre las fundaciones en la Comunidad Autónoma de Extremadura no ha impedido abordar la ordenación jurídica de diferentes cuestiones particulares. Se han dado pasos recientemente que mejoran la transparencia de la actividad pública fundacional, obligando, por ejemplo, a publicar los convenios de colaboración en los que una de las partes sea una entidad del sector público autonómico. También, gracias a la legislación sobre transparencia y a la creación del correspondiente Portal en Internet, tenemos acceso a toda la actividad contractual entre la Junta de Extremadura y las fundaciones

algunas de las peores consecuencias de la convocatoria de 2017, como reconoce su propia parte expositiva.

públicas o privadas⁴¹. La Mesa del Diálogo Civil ofrece un punto de inflexión en la interlocución formal entre tercer sector y Junta de Extremadura, de especial importancia a partir del año 2017, por la nueva responsabilidad autonómica en la gestión de la mayor parte de los fondos correspondientes a la «X solidaria» del IRPF, fuente de financiación determinante de las entidades no lucrativas que desarrollan programas sociales de interés general.

A pesar de lo anterior, siguen pendientes de aprobación diversas propuestas normativas sobre el tercer sector y la participación ciudadana, aspectos fundamentales para las fundaciones extremeñas en el corto y medio plazo. Por ejemplo, Extremadura no ha previsto aún una deducción por «micro-mecenazgo» en su tramo autonómico del IRPF, a pesar de la intensa reivindicación del sector fundacional sobre esta cuestión. Además, tras la reforma de la legislación estatal en 2015, sigue pendiente en Extremadura la aprobación de una nueva Ley autonómica de voluntariado, así como una Ley general del tercer sector, o el desarrollo normativo del Consejo Extremeño de Ciudadanos (previsto —pero no implementado— en el artículo 38 de la Ley 4/2013, de 21 de mayo, de Gobierno Abierto de Extremadura). En 2017 se ha iniciado, también, la negociación política de una necesaria reforma de la Ley del Consejo Económico y Social, para dar cabida en su seno a las actuales plataformas representativas del tercer sector.

Todas las cuestiones anteriores están siendo ya abordadas de una forma u otra, y es previsible que veamos resultados pronto convertidos en reformas normativas, entre 2018 y 2019. Sin embargo, existe también una cuestión que requiere algún tipo de armonización normativa, aunque no constan iniciativas en este sentido. Se trata del propio concepto de «fundaciones del sector público autonómico», ya que existen dos preceptos distintos que recogen esta noción de forma divergente: 1.º) el artículo 160.4 de la ya mencionada Ley 2/2008, de 16 de junio, de Patrimonio de la Comunidad Autónoma de Extremadura; y 2.º) el artículo 2.1.g) de la Ley 5/2007, de 19 de abril, General de Hacienda Pública de Extremadura. No contienen una contradicción insalvable, puesto que el segundo precepto señala que la definición es válida solo «a los efectos de esta Ley», y en todo caso podría deducirse que la Ley posterior habría derogado aquello de la anterior que sea incompatible con ella. No obstante, el ámbito sectorial de ambas leyes no es tan distante, y no deja de ser confuso que dos normas de tanta importancia y de materias tan

⁴¹ En todo caso, conviene advertir que la información disponible es ingente, y el sistema de búsqueda deficitario, puesto que obliga a acceder por separado a cada departamento de la Junta de Extremadura, y no dispone de buscadores internos de información, por lo que toda la información resulta de difícil manejo y, en la práctica, poco accesible.

vinculadas como la Hacienda Pública y el Patrimonio Público de Extremadura recojan nociones distintas de un mismo tipo de sujetos jurídicos: las fundaciones del sector público.

La primera de estas disposiciones (art. 160.4 de la Ley 2/2008) señala lo siguiente:

«El sector público fundacional de la Comunidad Autónoma de Extremadura está integrado por las fundaciones del sector público autonómico extremeño, entendiéndose como tales aquellas en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, sus organismos públicos o demás entidades del sector público autonómico.
- b) Que su patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50 por 100 por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades.
- c) Que, independientemente de cuál sea la composición de la dotación inicial y de las posibles aportaciones a la misma, la representación de la Administración Autonómica en sus órganos de gobierno, directa o indirectamente, sea mayoritaria».

La segunda definición, en la Ley General de Hacienda Pública de Extremadura, dice que forman parte del sector público autonómico («a los efectos de esta Ley»), entre otras entidades, las siguientes:

«g) Las fundaciones del sector público autonómico entendiéndose por tales aquellas en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

Que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de la Administración de la Comunidad Autónoma, sus organismos públicos o demás entidades del sector público autonómico.

Que su patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50 por 100 por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades».

La única diferencia entre ambas definiciones es la omisión, en el segundo precepto, de lo que el primero recoge como subapartado c), acerca de la consideración por razón del gobierno efectivo de la entidad. Este último criterio es muy útil para favorecer la transparencia, aunque no apele a razones económicas, y desde luego sería razonable incorporarlo también a los efectos de la Hacienda Pública autonómica, si de verdad se quiere someter a los poderes públicos a un control efectivo. En todo caso, conviene advertir

que la primera definición, de la Ley de Patrimonio, encaja mejor con la noción establecida a nivel estatal, por un lado por el artículo 128.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y por otro lado, por el artículo 3.1.e) de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014. De esta forma, se consolida esta tríada definitoria, también a los efectos de la legislación de contratos del sector público.

En definitiva, Extremadura sí desarrolla un régimen jurídico propio sobre el sector fundacional, y existen indicios sólidos de que continuará haciéndolo (por ejemplo, a través de una inminente Ley del tercer sector), aun cuando no se aborde mediante una Ley autonómica propia sobre fundaciones. Para ello, como ya se ha expresado en ediciones anteriores del Anuario, el Estado debería reducir el alcance de la legislación básica contenido en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, cuestión poco probable, ya que no forma parte de la agenda de ningún actor con interés legítimo en tal revisión. No obstante esta limitación fundamental, y dentro de lo que la Junta de Extremadura y el Legislador autonómico sí pueden abordar en el marco de sus propias competencias, sí sería pertinente una revisión y armonización de posibles contradicciones hoy existentes en las disposiciones dispersas en el ordenamiento, como la señalada párrafos atrás. Por último, también sería deseable una revisión de los métodos de participación ciudadana canalizados a través de la representatividad del tercer sector, siempre tras un profundo análisis sobre la racionalidad teleológica de estos mecanismos, es decir, de acuerdo a sus verdaderos fines y a la realidad social actual, en la que deben ser aplicados. Por ejemplo, porque la ausencia de desarrollo reglamentario y ejecutivo que haga realidad el Consejo Extremeño de Ciudadanos, después de casi cinco años del mandato legal, solo redunda en el descrédito del Legislador y de la verdadera voluntad participativa de la Junta de Extremadura.

Bibliografía

- ÁLVAREZ GARCÍA, V. (2010), «El régimen jurídico del voluntariado social en la Comunidad Autónoma de Extremadura», *Anuario de Derecho de Fundaciones 2010*, 1, 257-280.
- (2010), «Las fundaciones en Extremadura», *Anuario de Derecho de Fundaciones 2010*, 1, 369-380.

- ÁLVAREZ GARCÍA, V. y BRUFAO CURIEL, P. (2009), «Derecho de fundaciones en Extremadura», *Anuario de Derecho de Fundaciones 2009*, 1, 449-456.
- ÁLVAREZ GARCÍA, V. y SALADO SÁNCHEZ, J. J. (2012), «La actividad fundacional en Extremadura», *Anuario de Derecho de Fundaciones 2012*, 1, 461-472.
- ASOCIACIÓN EXTREMEÑA DE FUNDACIONES (2018), *Actividades 2017*.
- CRUZ VILLALÓN, J. (2014), «Diálogo Social», en BAYLOS GRAU, A. et al. (ed.), *Diccionario Internacional de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, Valencia, Tirant lo Blanc.
- DE CASTRO SANZ, M. (coord.) et al. (2010), «Las relaciones entre el Tercer Sector y los poderes públicos», *Cuadernos de debate*, 7, VII Foro Tercer Sector. Madrid, Fundación Luis Vives.
- DE LORENZO GARCÍA, R. (2013), «La Comisión para el Diálogo Civil con la Plataforma del Tercer Sector: una novedad en el panorama español», *Revista Española del Tercer Sector*, 25, 203-212.
- HERNÁNDEZ DIEZ, E. (2016), «El sector fundacional en Extremadura durante 2015», *Anuario de Derecho de Fundaciones 2015*, 1, 307-324.
- (2017), «Las fundaciones en Extremadura durante 2016: algunas reflexiones sobre el diálogo civil y la promoción pública del tercer sector», *Anuario de Derecho de Fundaciones 2016*, 1, 127-144.
- MUÑOZ MACHADO, S. et al. (2002), *Las estructuras de bienestar. Propuestas de reforma y nuevos horizontes*, Madrid, Civitas-Escuela Libre Editorial.
- REY GARCÍA, M., et al. (2011), *El sector fundacional español. Datos básicos*, Madrid, Asociación Española de Fundaciones.
- SÁNCHEZ MORÓN, M. (1980). *La participación del ciudadano en la Administración Pública*. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales.

Las fundaciones en la Región de Murcia¹

Pilar Juana García Saura

Departamento de Derecho Administrativo
Universidad de Murcia

SUMARIO: I. MEDIDAS DE REESTRUCTURACIÓN Y RACIONALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA Y SU INCIDENCIA EN EL ÁMBITO DE LAS FUNDACIONES DEL SECTOR PÚBLICO. SITUACIÓN DE LAS FUNDACIONES FRENTE A LA CRISIS.—II. CONTROL PRESUPUESTARIO DE LAS FUNDACIONES DEL SECTOR PÚBLICO AUTONÓMICO.—III. ANÁLISIS DE LAS RESOLUCIONES JUDICIALES RECAÍDAS EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA EN MATERIA DE FUNDACIONES.

RESUMEN: En este estudio se analizan, partiendo de una breve referencia a la situación actual de las fundaciones en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, las modificaciones del presupuesto autonómico asignado en el ejercicio 2016 y las resoluciones judiciales recaídas durante este período.

En general, los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia vienen a dar continuidad a las medidas de contención del gasto público adoptadas anteriormente. En los presupuestos de fundaciones del sector público autonómico se constata una disminución del 7% con respecto al presupuesto del año anterior. En relación a cuestiones relativas a fundaciones dirimidas en la Audiencia Provincial y Tribunal Superior de Justicia de Murcia, éstas son de escasa incidencia con respecto al régimen jurídico de las mismas.

PALABRAS CLAVE: Fundaciones, normativa, control presupuestario, resoluciones judiciales.

ABSTRACT: In this study are discussed, starting with a brief reference to the current situation of foundations in the Autonomous Community of the Region of Murcia, amendments to the budget autonomy assigned in the year 2016 and the judicial resolutions relapses during this period to finally observe the developments that have occurred in the Third regional Sector.

Overall, the Budget of the Autonomous Region of Murcia come to give continuity to the measures to contain public spending measures previously adopted in the

¹ Por circunstancias ajenas a la autora la presente Crónica, que se refiere al año 2016, no fue publicada en su momento. Se publica ahora, en el Anuario 2017, con la anterior advertencia.

budgets of public sector foundations Autonomous an decrease of 7% is observed with respect to the previous year's budget.

KEYWORDS: Foundations, regulatory developments, budgetary control, judicial decisions, Third Sector.

I. Medidas de reestructuración y racionalización de la Administración de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia y su incidencia en el ámbito de las fundaciones del sector público. Situación de las fundaciones frente a la crisis

En esta revisión anual sobre el ámbito de las fundaciones, analizamos las actuaciones que han significado alguna relevante innovación o aplicación del Derecho de Fundaciones en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. Partiremos de una aproximación a la situación actual de las fundaciones en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para, a continuación, analizar las modificaciones realizadas en el presupuesto autonómico respecto de las mismas y valorar las distintas sentencias que a lo largo de este período se han ido dictando.

A partir de la propia información suministrada por la Administración Regional², podemos apreciar que durante el período objeto de estudio no se ha producido ningún cambio relevante respecto a Fundaciones Públicas. Siguen siendo nueve las Fundaciones Públicas existentes: cuatro clasificadas con carácter docente³, tres culturales⁴ y una de fomento de la economía⁵. Durante el período analizado siguen estando en fase de liquidación la Agencia Regional de Gestión de la Energía de Murcia (Argem) y la Fundación Parque Científico, ambas de carácter docente⁶. La única novedad destacable en el período es la extinción de la Fundación Anfiteatro romano-Museo de arte contemporáneo de la Región de Murcia⁷.

² Información suministrada directamente por la Sección de Asociaciones, Fundaciones y Colegios Profesionales, Secretaría Autonómica de Presidencia de la Consejería de Presidencia y Fomento.

³ Séneca. Agencia Regional de Ciencia y Tecnología, Instituto Euromediterráneo del Agua, Formación e Investigación Sanitarias de la Región de Murcia y Fundación Integra (Integración de recursos y nuevas tecnologías para la modernización de la Región de Murcia).

⁴ Mariano Ruiz Funes, Orquesta Sinfónica de la Región de Murcia y Cante de las Minas.

⁵ Instituto de Estudios Económicos de la Región de Murcia.

⁶ Con respecto a la primera, por Orden de 04/04/2013 se llevó a cabo la ratificación del acuerdo de extinción del protectorado. La segunda, se ratificó por Orden de 30/05/2013.

⁷ Extinguida por resolución de 12/01/2017.

Con relación a las fundaciones inscritas en el Registro de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, la situación de disolución constante de fundaciones parece que se está revertiendo. En este sentido, durante el año objeto de estudio, únicamente una fundación ha sido disuelta (Universidad Politécnica de Cartagena para el progreso científico y tecnológico) y han sido creadas siete (Fundación Cooperativa Sanje; Fundación Centauro Quirón; Fundación Camino de la Cruz de Caravaca Cultural Presidencia; Fundación Iniciativas Gigante; Fundación Colucho; Fundación Fútbol Club Cartagena y Fundación Tahe Fertilidad). Algunas otras se encuentran en trámite de disolución al estar pendiente el proceso de liquidación⁸.

II. Control presupuestario de las fundaciones del sector público autonómico

Como la propia Administración regional y otras empresas públicas autonómicas, estas fundaciones públicas autonómicas han sido también destinatarias de medidas dirigidas a controlar el gasto asociado a su gestión, siendo sus presupuestos conjuntamente aprobados a través de la ley regional anual de presupuestos. En línea de continuidad con el previo ejercicio presupuestario, la Ley 1/2016, de 5 de febrero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2016⁹, ha venido a dar continuidad a las medidas de contención del gasto público anteriormente adoptadas.

En total se destinan 20.687.898 euros para la financiación en los presupuestos de las fundaciones del sector público autonómico. Se produce una disminución del 7% en la cantidad asignada (tras años en retroceso y el 2015 de ligero incremento) respecto al ejercicio anterior. Las fundaciones que más asignación reciben son, como en los años anteriores: Fundación para la Formación e Investigación Sanitaria (9.787.997 €), Fundación Séneca, Agencia Regional de Ciencia y Tecnología (4.511.458 €) y Fundación Integra (3.844.905 €) entre otras¹⁰.

⁸ Fundación estudio de la ingeniería aplicada a la integración del discapacitado FEID, Orden de ratificación del acuerdo de extinción de 01/06/2016.

⁹ BORM núm. 30, de 6 de Febrero de 2016.

¹⁰ Fundación Orquesta Sinfónica de la Región de Murcia 1.883.617 €; Fundación Murciana para la Tutela y Defensa Judicial de Adultos 433.633 €; Fundación Instituto Euromediterráneo del Agua 238.290 €; Fundación Mariano Ruiz Funes 8.000 €.

TABLA 1
Asignación presupuestaria a Fundaciones del Sector Público Autonómico. 2013- 2016

Fundaciones del Sector Público Autonómico	Presupuesto 2013 €	Diferencia	Presupuesto 2014 €	Diferencia	Presupuesto 2015 €	Diferencia	Presupuesto 2016 €
Fundación Mariano Ruiz Funes	8.000	-3.000	5.000	+3.000	8.000	-	8.000
Fundación Murciana para la Tutela y Defensa Judicial de Adultos	409.750	+ 8.834	418.584	+8.421	427.005	+6.628	433.633
Fundación Séneca, Agencia Regional de Ciencia y Tecnología	3.122.216	+ 1.352.028	4.474.244	+17.147	4.491.391	+20.065	4.511.456
Fundación Integra	3.074.765	-217.805	2.856.960	+3.022.655	5.879.615	-2.034.710	3.844.905
Fundación Instituto Euromediterráneo del Agua	343.334	-95.454	247.880	+8.673	256.553	-18.263	238.290
Fundación para la Formación e Investigación Sanitaria	11.273.967	-29.922	11.244.045	-1.921.292	9.322.753	+445.244	9.767.997
Fundación Orquesta Sinfónica de la Región de Murcia	1.557.617	+ 280.787	1.838.404	+11.744	1.850.148	+33.469	1.883.617
TOTAL	22.143.473	- 1.058.356	21.085.117	+1.150.348	22.235.465	-1.547.567	20.687.898

Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 13/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2013, Ley 13/2013, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2014, Ley 13/2014, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2015 y Ley 1/2016, de 5 de febrero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2016.

Concretamente, la disminución detectada en el actual ejercicio de la dotación general asignada a la partida de Fundaciones del sector público autonómico pasa de 22.235.465 € a 20.687.898 €. Esta disminución se aplica únicamente a dos fundaciones: Fundación Integra (con una disminución del 35%) y Fundación Instituto Euromediterráneo del Agua (8%). El resto de Fundaciones sufre un incremento en sus asignaciones. Los aumentos más destacables son los producidos a las asignaciones de la Fundación Orquesta Sinfónica de la Región de Murcia y Fundación Séneca, Agencia Regional de Ciencia y Tecnología.

La Ley de Presupuestos para el año 2016 se elabora, por vez primera en bastantes años, en un contexto de leve crecimiento¹¹ lo que conlleva un ascenso de las grandes cifras del presupuesto¹².

A pesar de que la elaboración de la Ley de presupuestos se realiza en un contexto ligeramente distinto a los años anteriores, no se constatan novedades normativas significativas en el ámbito del sector fundacional. Posiblemente, la novedad más relevante sea la modificación introducida en los tributos cedidos. En este sentido, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se modifica la deducción autonómica por donativos con el objetivo de ampliar las entidades destinatarias de las donaciones dinerarias que dan derecho a la aplicación de la deducción. En concreto, se amplía el concepto actual de las fundaciones y se añaden las asociaciones declaradas de utilidad pública y las federaciones deportivas, todo ello con el fin de fomentar el desarrollo de actividades culturales y deportivas en el ámbito regional¹³.

En general, todas las medidas comentadas en el análisis realizado el año pasado se repiten, sin apenas novedades, este año:

—Exigencia de que los expedientes de modificaciones de crédito que supongan a su vez una modificación de las subvenciones o aportaciones de cualquier naturaleza a favor de fundaciones del sector público autonómico, deben incluir las repercusiones que dichas modificaciones puedan producir en el presupuesto administrativo de la respectiva fundación y su autorización corresponderá al Consejero de Economía y Hacienda. Cuando la cuantía de la modificación de crédito a efectuar sea superior al 10% del presupuesto

¹¹ Incremento del PIB regional en un 3%.

¹² Se produce un aumento del 5,9% respecto al ejercicio 2015.

¹³ *Vid.* artículo 56 Ley 1/2016, de 5 de febrero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2016 sobre Modificación del Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

inicial de gastos de la fundación, la competencia corresponderá al Consejo de Gobierno¹⁴.

—Con respecto a las retribuciones del personal al servicio de las fundaciones públicas, se establece que las dotaciones consignadas para estos gastos en los presupuestos administrativos de las fundaciones del sector público autonómico, tienen la consideración de limitativas. No obstante, los consejos de administración de las fundaciones podrán solicitar de forma justificada y cuantificada el incremento de los gastos de personal previstos inicialmente a través de la consejería de la que dependan, correspondiendo su aprobación al Consejo de Gobierno, a propuesta del consejero de Economía y Hacienda, previo informe vinculante de la Dirección General de Presupuestos y Fondos Europeos y de la Dirección General de Función Pública y Calidad de los Servicios.

Se establece asimismo que serán nulas de pleno derecho las contrataciones de personal, las modificaciones de las condiciones laborales y retributivas así como cualquier otro acto cuya realización o adopción implique que el total de gastos de personal previsto en cómputo anual de las fundaciones supere la dotación inicialmente aprobada en el presupuesto administrativo, sin la previa autorización del Consejo de Gobierno¹⁵.

La masa salarial del personal del sector público regional experimentó un crecimiento del 1 por ciento respecto de las masas salariales existentes a 31 de diciembre de 2015, estableciendo como tope para las retribuciones del personal directivo de las fundaciones públicas regionales, las correspondientes al cargo de director general de la Administración general (excluida la antigüedad que pudiera tener reconocida)¹⁶.

Para proceder a la determinación o modificación de las condiciones retributivas del personal de las fundaciones del sector público¹⁷, serán necesarios

¹⁴ Por lo tanto, este año, las Competencias del Consejo de Gobierno se amplían ya que en la Ley de Presupuestos del año anterior se establecía que sería competente «cuando la cuantía de la modificación de crédito a efectuar sea superior al 20% del presupuesto inicial de gastos de la fundación». *Vid.* artículo 11 Ley 1/2016, de 5 de febrero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2016 BORM núm. 30, de 6 de Febrero de 2016.

¹⁵ Artículo 22.8 Ley 13/2014, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2014. BORM núm. 299 de 30 de diciembre de 2014.

¹⁶ Artículo 26.2 Ley 1/2016, de 5 de Febrero, de Presupuestos..., *ibidem*.

¹⁷ Se entiende por determinación o modificación de condiciones retributivas las siguientes actuaciones: determinación de las retribuciones de puestos de nueva creación; Firma de convenios colectivos; Fijación de retribuciones mediante contrato individual; Otorgamiento

los informes favorables previos de la Dirección General de la Función Pública y Calidad de los Servicios, y de la Dirección General de Presupuestos y Fondos Europeos.

Durante el año 2016, las fundaciones del sector público que pretendan realizar un proyecto de inversión en infraestructuras públicas financiándolas a través de fórmulas de colaboración entre el sector público y el sector privado, deberán remitir al Instituto de Crédito y Finanzas de la Región de Murcia un estudio de su viabilidad económico-financiera que contemple las proyecciones de ingresos, gastos y resultados, valorando la aportación total prevista de la Comunidad Autónoma y la evaluación y reparto de los riesgos en cada fase del mismo. El Instituto de Crédito y Finanzas de la Región de Murcia deberá emitir un informe preceptivo sobre estos proyectos de inversión¹⁸.

Así mismo, igual que en el ejercicio anterior, las fundaciones del sector público autonómico deben obtener autorización previa de la Consejería de Hacienda y Administración Pública para concretar operaciones de endeudamiento, incluidas aquellas por las que se modifican operaciones ya concertadas en la medida en que se alteren las condiciones financieras de las mismas¹⁹.

También, durante el ejercicio 2016 se aplicaron las mismas medidas que en 2015 relativas a: suspensión de la convocatoria, concesión o abono de cualquier ayuda derivada del concepto de acción social u otro tipo de ayuda similar; no retribución de las horas extraordinarias que se deben compensar, obligatoriamente, con descansos adicionales el exceso de horas realizadas superiores a la jornada legalmente establecida; no abono de cantidad alguna en concepto de productividad variable, incentivos al rendimiento o complementos de idéntica o similar naturaleza (salvo para el personal investigador por la ejecución de programas de investigación, desarrollo e innovación (I+D+i)); no autorización de convocatorias de puestos o plazas vacantes de personal laboral, salvo en casos excepcionales, para cubrir necesidades urgentes e inaplazables y contratar personal temporal, siempre que haya dotación adecuada y suficiente para ello²⁰; obligación de amortización de un número equivalente de plazas al de las jubilaciones que se produzcan; prohibición de

de cualquier clase de mejora salarial; Incrementos retributivos derivados de la modificación de los sistemas de organización del trabajo y clasificación o reclasificación profesional. *Vid.* artículo 24, Ley 1/2016, de 5 de Febrero, de Presupuestos..., *ibidem*.

¹⁸ Disposición Adicional Décimo Quinta. Infraestructuras financiadas con fondos públicos y privados. Ley 1/2016, de Presupuestos..., *ibidem*.

¹⁹ Artículo 52.1 Ley 1/2016, de 5 de Febrero, de Presupuestos..., *ibidem*.

²⁰ Que requerirán informe favorable previo de la Dirección General de la Función Pública y Calidad de los Servicios.

aportaciones a los planes de pensiones de empleo o contratos de seguros colectivos que incluyan la cobertura de la contingencia de jubilación²¹.

Por todo lo cual, durante 2016 no se constatan novedades normativas significativas en el ámbito del sector fundacional.

III. Análisis de las resoluciones judiciales recaídas en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia en materia de Fundaciones

Para un análisis evolutivo de las resoluciones dictadas en materia de Fundaciones por los órganos jurisdiccionales radicados en el territorio de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia acumuladas durante el año 2016, desde el último período analizado, nos hemos remitido a la totalidad de sentencias existentes en las principales bases de datos, atendiendo a los criterios de orden jurisdiccional y materia.

De las resoluciones dictadas por la **Audiencia Provincial**, se analizan un total de seis, todas ellas de carácter civil. Algunas de estas sentencias se encuentran referidas, como en años anteriores, a actuaciones llevadas a cabo por la Fundación Murciana sobre Defensa y Tutela Judicial de Adultos. Distintas circunstancias son las que llegan a modular la atribución de la tutela: en la Sentencia 363/2016 de 10 junio (Sección 4.^a) se impide la tutela a la Fundación anteriormente referida en aplicación del artículo 234 Código Civil que dispone que para el nombramiento de tutor se preferirá 1.^º al cónyuge que conviva con el tutelado y en segundo lugar a los padres; En la Sentencia 102/2016 de 3 mayo (Sección 5.^a) el juez sustituye una incapacidad total por una parcial y establece un régimen de curatela, designándose curador a la Fundación Murciana para la Tutela y Defensa Judicial de Adultos; La Sentencia 718/2016 de 9 diciembre (Sección 4.^a) confirma íntegramente el establecimiento de una tutela de la misma Fundación sobre una incapaz. Esta Fundación se configura, en consecuencia, como una herramienta fundamental para la protección de los intereses del incapacitado.

La Audiencia Provincial también ha conocido, durante el año, recurso de apelación sobre un tema mercantil referido a una administración concursal de la Fundación Desarrollo Educativo de Escuelas Cristianas²².

²¹ *Vid.* Disposición Adicional Décimo Novena. Ley 1/2016, de 5 de febrero, de Presupuestos..., *ibidem*.

²² Sentencia 412/2016 de 30 junio (Sección 4.^a).

En último lugar, la Audiencia Provincial conoce sobre un tema relativo a la Banca y contratación mercantil. La Sentencia 680/2016 de 24 noviembre (Sección 4.^a) confirma otra anterior donde se estableció la absolución a la entidad CAM Obra Social (hoy Fundación de la Comunidad Valenciana Obra Social de Caja Mediterráneo) en los contratos por los que se suscribieron y adquirieron cuotas participativas de la CAM por vicio de consentimiento por error y/o dolo. La falta de legitimación pasiva en la Fundación CAM la fundamenta en que ésta sólo tenía la titularidad formal, mientras que Banco de Sabadell fue quien recibió los activos financieros y dispuso de ellos, condenando a dicho Banco a devolver el dinero invertido por los actores.

Como destacamos en informes anteriores, tales cuestiones, dirimidas durante los últimos años por la Audiencia Provincial, no dejan de ser anecdoticas y con una incidencia muy escasa sobre el régimen jurídico de las fundaciones.

Con respecto a la jurisprudencia emanada por el **Tribunal Superior de Justicia de Murcia**, considerados los pronunciamientos evacuados por la Sala de lo Contencioso Administrativo y por la Sala de lo Social, en el período de tiempo estudiado son muy pocas las sentencias relativas a Fundaciones.

Este Tribunal ha conocido distintas cuestiones relativas a las Fundaciones: despido por extinción de contrato temporal para obra o servicio²³; despido de trabajador que realizaba funciones de asesor jurídico por el motivo de cese definitivo y extinción de la Fundación Alzheimer²⁴; la no exención del pago del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados a Mutualidad de Previsión Social del Hogar Divina Pastora por derogación de ese beneficio fiscal a las entidades de previsión social²⁵; la imposibilidad del reconocimiento de servicios prestados a la Fundación para la Formación e Investigación Sanitarias de la Región de Murcia como prestados en una Administración Pública²⁶.

²³ Sentencia 242/2016 de 18 abril (Jurisdicción Social, Sección 1.^a).

²⁴ Sentencia 289/2016 de 25 abril (Jurisdicción Social, Sección 1.^a).

²⁵ con la entrada en vigor de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos. Sentencia 982/2016 de 15 diciembre (Jurisdicción Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a).

²⁶ La sentencia rechaza la aplicabilidad pues a la vista del artículo 66 de la Ley 55/03, de 16 de diciembre que recoge el Estatuto Marco del personal Estatutario de los Servicios de Salud, la norma se circunscribe al personal estatutario de los Servicios de Salud. En este caso no se trata de personal estatutario sino de personal funcionario. Sentencia 726/2016 de 26 septiembre (Jurisdicción Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a).



Las fundaciones en la Comunidad Foral de Navarra

Martín María Razquin Lizarraga

Catedrático de Derecho Administrativo

Universidad Pública de Navarra

SUMARIO: I. NORMATIVA SOBRE FUNDACIONES.—II. LAS FUNDACIONES PÚBLICAS DEL GOBIERNO DE NAVARRA.—III. JURISPRUDENCIA.—IV. INFORMES DE LA CÁMARA DE COMPTOS SOBRE FUNDACIONES.

I. Normativa sobre fundaciones

La regulación de los conciertos sociales en los ámbitos de salud y servicios sociales efectuada por la Ley Foral 13/2017, de 16 de noviembre, afecta de forma indirecta a las fundaciones dado que éstas encajan plenamente en el concepto de entidades sin ánimo de lucro y además actúan en los ámbitos de salud y servicios sociales.

Esta Ley Foral (complementada para el ámbito local por la Ley Foral 14/2017, de 16 de noviembre) efectúa una exclusión de la aplicación de la normativa sobre contratación pública a los conciertos sociales, siguiendo lo dispuesto a tal efecto tanto por las Directivas sobre contratación pública de 2014 como por la Ley de Contratos del Sector Público de 2017 (Disposición Adicional 49.^a). Y así se enuncia de forma rotunda en el artículo 1.1 de la Ley foral 13/2017: «Esta ley foral tiene por objeto regular la gestión indirecta para la prestación de servicios sociales, sanitarios y sociosanitarios a las personas a través de conciertos con entidades que no tengan ánimo de lucro, en el sentido del artículo 2.1 y no sujetándose a la normativa en materia de contratación pública, cuando los recursos públicos no resulten suficientes o idóneos para garantizar la cartera de servicios públicos».

Las fundaciones encajan perfectamente en la definición de las entidades adjudicatarias de los conciertos: «Ser entidades sin ánimo de lucro constituidas y registradas como tales o entidades que asuman estatutariamente la reinversión en sus fines sociales de cualquier posible beneficio»; para lo que además deberán reunir el resto de requisitos exigidos en el artículo 2 de esta Ley Foral.

El objeto del concierto social radica en la gestión de servicios públicos de carácter social del nivel especializado, sanitario o sociosanitario, de interés general para la atención directa a las personas (art. 3).

Los procedimientos de adjudicación tienen que ser públicos y transparentes y sólo excepcionalmente se permite la adjudicación directa en los supuestos expresamente previstos en el artículo 5.1. Y la duración de los conciertos es de 3 años, con una prórroga máxima hasta un total de 9 años.

II. Las fundaciones públicas del Gobierno de Navarra

Un caso realmente curioso es la reconversión de una fundación de privada a pública. Mediante el Acuerdo del Gobierno de Navarra de 15 de marzo de 2017 (BON núm. 134, de 12 de julio de 2017) se atribuye el carácter de fundación pública a la Fundación «Miguel Indurain», creada en 1998 para el desarrollo del deporte de alto rendimiento por el Gobierno de Navarra, la Cámara de Comercio e Industria y la Caja de ahorros de Navarra. A tal fin el Patronato de la Fundación aprobó una nueva redacción de los Estatutos de la Fundación conforme a lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Foral de las Administración de la Comunidad Foral de Navarra, que ha sido ratificado por el Acuerdo citado del Gobierno de Navarra. Y dichos Estatutos aparecen publicados en el BON de 12 de julio de 2017 como parte del Acuerdo antedicho.

A los efectos de exponer su reconversión de privada a pública, conviene reparar en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de los Estatutos que dicen así:

«1. La Fundación “Miguel Induráin” Fundazioa (en adelante, Fundación) es una fundación pública sin ánimo de lucro, constituida al amparo de lo dispuesto en la Ley 44 de la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra.

2. La Fundación tiene carácter de fundación pública tras haberse cumplimentado los preceptivos trámites que fueron autorizados por acuerdo de Gobierno de Navarra de 14 de diciembre de 2016 y su patrimonio se halla afectado de modo permanente a la realización de los fines de interés general de carácter deportivo que se detallan en el artículo 5 de estos estatutos».

Asimismo conviene reparar en lo establecido en su artículo 3 sobre régimen jurídico de la Fundación:

«1. La Fundación se regirá por los presentes Estatutos y por las disposiciones que, en interpretación y desarrollo de los mismos, establezca el

Patronato, así como por el ordenamiento jurídico privado, sin perjuicio de las especialidades establecidas en la normativa administrativa aplicable en materia de contratación y en materia presupuestaria, contable y de control financiero.

2. La Fundación está acogida al régimen tributario establecido en la vigente Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las Fundaciones y de las actividades de patrocinio que, en consecuencia, también le será de aplicación».

Este cambio provoca, por ejemplo, la aplicación a esta Fundación «Miguel Indurain» de la normativa sobre contratación pública (ahora la Ley Foral 2/2018, de 13 de abril, de contratos públicos) y sobre transparencia (ahora la Ley Foral 5/2018, de 17 de mayo, de Transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno).

III. Jurisprudencia

De la jurisprudencia del año 2017 procede referirse a la Sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 8 de marzo de 2017 sobre la Fundación Santo Hospital de Tafalla.

Esta Sentencia plantea un problema muy interesante. Se trata de una Fundación privada, en la que está representado el Ayuntamiento de Tafalla. La Junta del Hospital de Tafalla aprobó nuevos Estatutos y, además, el cambio del sistema de votación a voto ponderado de la representación de los grupos municipales en la Fundación.

Frente a dicho Acuerdo los concejales representantes en la Junta citada interpusieron recurso de alzada ante el Ayuntamiento de Tafalla, que fue estimado por éste. Los acuerdos municipales estimaban el recurso de alzada interpuesto por los concejales, declarando nulo de pleno derecho el acuerdo de la Junta del Hospital de aprobación de nuevos Estatutos y, además, que la composición de la Junta se mantendrá como hasta ahora pero con el voto ponderado.

Frente a los acuerdos municipales, la Administración de la Comunidad Foral presentó recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo contencioso-administrativo n.º 2 de Pamplona que estimó el recurso y anuló dichos acuerdos municipales, mediante Sentencia de 31 de marzo de 2016 que es ahora confirmada totalmente por la Sala.

El meollo de la cuestión se encuentra en el Fundamento Jurídico 2.º de la Sentencia de la Sala que resume, en sus primeros apartados, los antecedentes

tes históricos y el régimen jurídico de la Fundación Santo Hospital de Tafalla, en los siguientes términos:

«Para dar correcta respuesta jurídica al asunto que hoy nos trae, tomaremos en consideración los siguientes antecedentes. De los antecedentes históricos y de los orígenes de la Fundación, y tal y como se expone de modo pormenorizado y exhaustivo en informe jurídico solicitado por el propio Ayuntamiento de Tafalla (al que por cierto se hace caso omiso), se colige que la misma, tiene naturaleza privada, que se ha constituido conforme al régimen civil foral de Navarra, y no puede calificarse como fundación de titularidad pública si bien, desde finales del siglo XIX se constata la intervención en la misma por la representación municipal. Por ello no resultan de aplicación a la referida fundación normas integrantes del régimen jurídico público por el que se rigen las Administraciones Públicas o las Entidades Locales y ello, tanto en lo que se refiere al régimen de organización y funcionamiento interno, como en lo relativo al desenvolvimiento de sus actividades que, se lleva a cabo, bajo las normas integrantes del Derecho privado. Se rige en definitiva por las normas de constitución de la Fundación, por los estatutos válidamente aprobados por los fundadores y con carácter supletorio pro las normas de la compilación de Derecho Civil de Navarra.

Dicho esto y, una vez que se crea la nueva estructura en materia de asistencia social, y tras la promulgación de la Constitución, se inició el proceso de asunción de competencias en la materia por parte de las Comunidades Autónomas, lo que se concretó en el RD 274/1986 al que luego aludiremos con más detalle, de modo que el Reglamento de 1 de julio de 1922 no es aplicable en la actualidad desde el momento en que no existe como tal la Junta de Beneficencia del Ayuntamiento de Tafalla. El citado RD 274/1986, de traspaso de servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Foral de Navarra en materia de fundaciones benéfico-asistenciales, señala: “ARTÍCULO 1. SE APRUEBA EL ACUERDO DE LA JUNTA DE TRANSFERENCIAS DE FECHA 23 DE DICIEMBRE DE 1985, POR EL QUE SE TRANSFIEREN FUNCIONES Y SERVICIOS DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO EN MATERIA DE FUNDACIONES BENÉFICO- ASISTENCIALES A LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA.

ART. 2. EN CONSECUENCIA, QUEDAN TRANSFERIDAS A LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA LAS FUNCIONES Y SERVICIOS A QUE SE REFIERE EL ACUERDO QUE SE INCLUYE COMO ANEXO DEL PRESENTE REAL DECRETO EN LOS TÉRMINOS Y CONDICIONES QUE ALLI SE ESPECIFICAN.”

Y en dicho Anexo figura el Hospital Nuestra Señora de la Caridad de Tafalla, por lo que es al Departamento de Políticas Sociales del Gobierno de Navarra al

que corresponden, en su caso, las funciones de protectorado previstas en el artículo 35 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones».

Respecto del recurso de alzada, la Sala considera que el mismo fue mal admitido por el Ayuntamiento, puesto que no caben recursos administrativos contra actos de entes privados, como es la Fundación. En cambio, sí admite la competencia de la jurisdicción contencioso-administrativa por cuanto que en este caso el objeto del recurso contencioso-administrativo son los acuerdos municipales que resuelven el recurso de alzada.

Añade la Sentencia que el Ayuntamiento de Tafalla es incompetente tanto para resolver el recurso de alzada como para fiscalizar la Fundación, puesto que el Protectorado corresponde a la Administración Foral.

En definitiva, la Sala desestima el recurso de apelación del Ayuntamiento de Tafalla y le condena en costas, confirmando en todos sus extremos la Sentencia del Juzgado.

IV. Informes de la Cámara de Comptos sobre fundaciones

La Cámara de Comptos en su Informe de fiscalización sobre el Ayuntamiento de Pamplona 2016 (informe 2017/27) se refiere en varias ocasiones a las dos fundaciones del Ayuntamiento de Pamplona, una directamente dependiente del mismo como es la Fundación Municipal Teatro Gayarre, y otra vinculada pero sin esa dependencia como es La Casa de Misericordia. Y examina el presupuesto del Ayuntamiento citado, al que se han incorporado los presupuestos de estas dos fundaciones.



El Derecho de Fundaciones en la Comunidad Autónoma del País Vasco

Edorta Cobreros Mendazona

Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad del País Vasco (UPV/EHU)

SUMARIO: I. AUSENCIA DE ACTIVIDAD NORMATIVA EN EL ÁMBITO DE LAS FUNDACIONES.—
II. CONVOCATORIA DE SUBVENCIONES A FUNDACIONES VINCULADAS A PARTIDOS POLÍTICOS.—
III. INFORME DEL TRIBUNAL VASCO DE CUENTAS PÚBLICAS.

RESUMEN: Este trabajo es la crónica del año 2017 referida al Derecho de las Fundaciones en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

ABSTRACT: This work is a chronicle for year 2017 regarding the Law about Foundations within the Autonomous Community of the Basque Country.

PALABRAS CLAVE: Derecho de Fundaciones. País Vasco.

KEYWORDS: Law of foundations. Basque Country.

I. Ausencia de actividad normativa en el ámbito de las fundaciones

A diferencia la de la crónica anterior, referida a 2016, donde dimos cuenta de una importante actividad legislativa desplegada en el tema que nos ocupa —haciendo detallada referencia a: A) la nueva Ley vasca de Fundaciones del País Vasco (Ley 9/2016, de 2 de junio), que supuso un giro copernicano en relación a la (pionera) Ley de 1994; B) el específico régimen de las fundaciones del sector público local, a partir de las referencias contenidas en la Ley de Instituciones Locales de Euskadi (Ley 2/2016); y C) la Ley del Tercer Sector social de Euskadi (Ley 6/2016)—, durante el año 2017 no se ha producido actividad normativa alguna, ni siquiera el desarrollo reglamentario de la Ley de Fundaciones, razón por la que continúan vigentes, en lo que no la contradigan, tanto el Reglamento del Protectorado de Fundaciones del País Vasco (Decreto 100/207, de 19 de junio), como el Reglamento del Registro de Fundaciones del País Vasco (Decreto 101/2007, de la misma fecha que el anterior).

A tal ausencia debemos añadir, a su vez, la inexistencia de jurisprudencia en el ámbito autonómico que, directa o indirectamente, tenga relación con el tema que nos ocupa.

II. Convocatoria de subvenciones a fundaciones vinculadas a partidos políticos

Puede tener interés hacer siquiera una referencia a la convocatoria de subvenciones a fundaciones y asociaciones vinculadas a partidos políticos con representación en el Parlamento Vasco, para el año 2017¹, teniendo en cuenta lo extendido (y costeado) que está este tipo de fundaciones.

Recuérdese que en la disposición adicional primera de la Ley de Fundaciones hay una mención a las fundaciones vinculadas a los partidos políticos, para señalar que se regirán por esta Ley, con las especialidades derivadas del sistema de financiación legal y presupuestariamente previsto. La convocatoria no contiene referencia alguna a la Ley, sino a la norma reglamentaria específica, cual es el Decreto del Gobierno Vasco que las regula (Decreto 119/2015) y al que dedicamos un comentario en nuestra crónica de hace dos años. Entonces nos permitimos incluir alguna crítica que quizás proceda reiterar ahora:

«Aun siendo palmaria la diferencia de objeto y la diversidad de ámbito, llama la atención que esta disposición parezca ignorar completamente la (reciente) regulación existente al respecto en el ámbito de la Unión Europea, esto es, el *Reglamento núm. 1141/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 22 de octubre de 2014 sobre el estatuto y la financiación de los partidos políticos europeos y las fundaciones políticas europeas* (DOUE L 317, de 4 de noviembre de 2014). Ciertamente, el objeto de esta norma europea abarca también, y primariamente, la regulación de los partidos políticos (europeos), pero tiene una parte importante destinada a clarificar la actuación de las “fundaciones políticas” (europeas), en la que probablemente se podía haber encontrado alguna inspiración, sobre todo en lo relativo al funcionamiento, claridad y transparencia de las fundaciones vascas ligadas a los partidos políticos»².

La dotación prevista en la convocatoria ascendía a doscientos ochenta y dos mil quinientos euros y la Comisión de Valoración estaba integrada por

¹ Orden del Consejero de Cultura y Política Lingüística de 29 de septiembre de 2017 (BOPV de 11 de octubre de 2017).

² *Vid. Anuario de Derecho de Fundaciones 2015*. Iustel. Madrid, 2016, p. 354.

cuatro miembros, todos ellos con la cualificación de personas técnicas de la Consejería de Cultura y Política Lingüística del Gobierno Vasco.

III. Informe del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas

Sólo procede mencionar aquí un Informe de Fiscalización realizado por este órgano autonómico. Se trata del Informe sobre la *Fundación Donostia/San Sebastián*, correspondiente al ejercicio de 2016³.

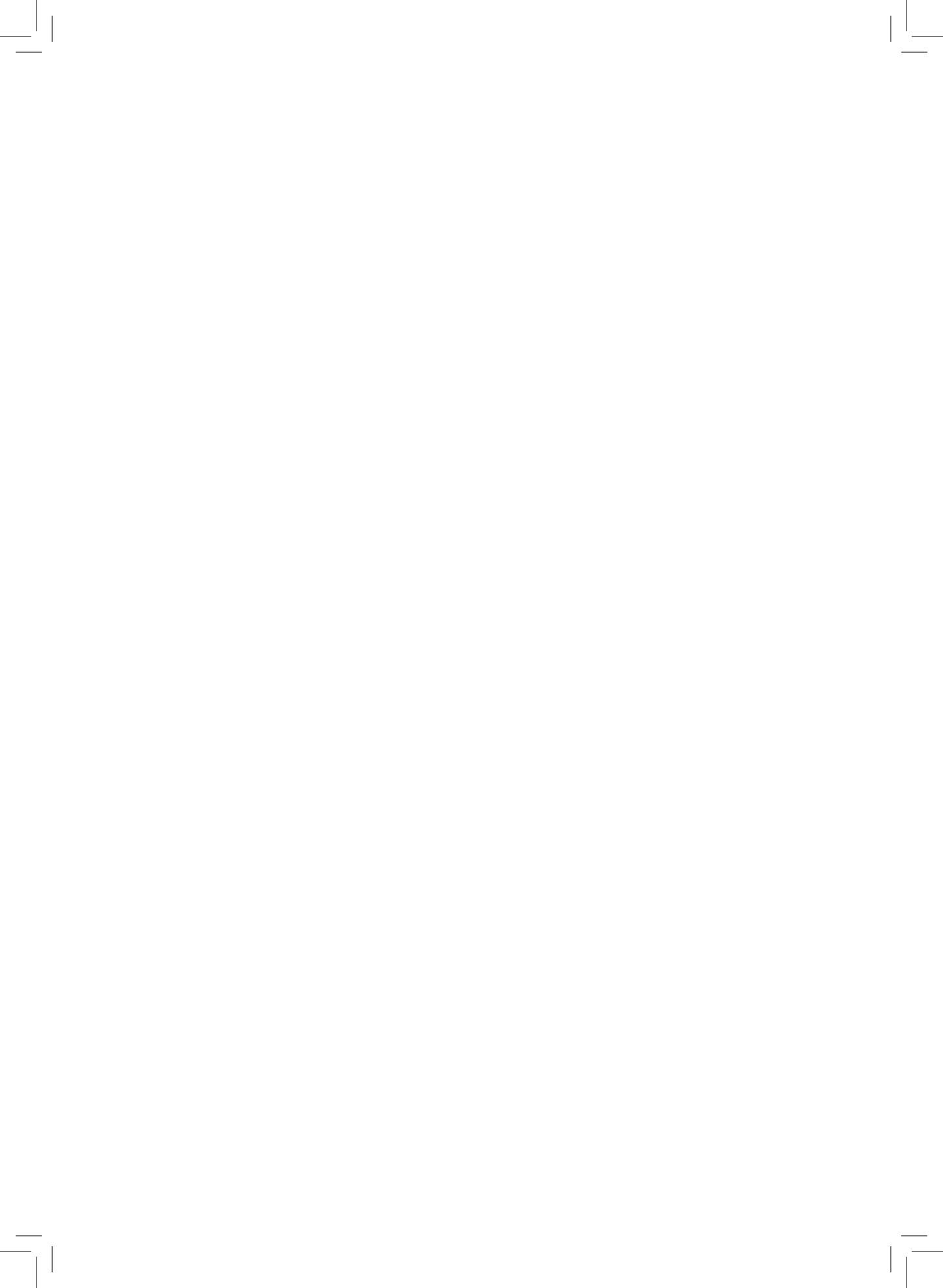
Esta fundación tenía carácter público, puesto que las entidades que promovieron su creación fueron el Ayuntamiento de Donostia/San Sebastián, la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Administración General de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Sus fines eran el impulso y la coordinación de la estrategia, la planificación y la gestión del proyecto de la Capital Europea de la Cultura Donostia/San Sebastián para el año 2016, de acuerdo con la orientación conceptual y con la misión y principios orientadores del proyecto seleccionado en el proceso para la designación de la Capital Europea de la Cultura 2016: convivencia, participación y transformación social. El 3 de marzo de 2017 el Patronato de la Fundación acordó su extinción, por haber realizado ya el fin principal para el que se constituyó, dado que las actividades previstas transcurrido 2016 podían materializarse en la fase de liquidación.

La opinión del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas fue que la Fundación cumplió razonablemente la normativa legal que regulaba su actividad económico-financiera en el ejercicio fiscalizado de 2016.

³ Fechado el 30 de noviembre de 2017 y publicado en el *BOPV* de 19 de enero de 2018.



CRÓNICA DE LA UNIÓN EUROPA



Más espacio para la filantropía europea¹

Oonagh B. Breen

Profesora de Derecho

UCD Sutherland School of Law I Belfield I Dublín 4

SUMARIO: RESUMEN EJECUTIVO.—I. INTRODUCCIÓN AL ESPACIO CONCEPTUAL. 1. *Introducción.* 2. *Desde el espacio cívico...* 3. ... *al espacio filantrópico.* 4. *Metodología de investigación.* 5. *Estructura del informe.*—II. DESCRIPCIÓN DEL ESPACIO ESTRUCTURAL PARA LA FILANTROPIA EUROPEA: LECCIONES APRENDIDAS DE TRABAJOS PREVIOS. 1. *Retos infraestructurales de la regulación de la filantropía europea.* 2. *Intentos estructurales infructuosos: de las asociaciones europeas a las fundaciones europeas.* A) Lecciones aprendidas: Los retos del artículo 352 como fundamento legal. B) Alternativas al artículo 352: Volver a pensar el fundamento legal y el modo de adopción. C) Posibilidades de utilizar el artículo 20 del TFUE. Cooperación reforzada. 3. *Tribunal de Justicia de la Unión Europea y principio de legalidad. Mecanismos encaminados a habilitar legalmente la filantropía europea a nivel nacional.* 4. *Qué espacio existe para proteger a la sociedad civil dentro del marco emergente del Estado de Derecho.* 5. *Estructuras satélite y mecanismos de protección vinculados.* A) El Consejo de Europa. B) El Tribunal Europeo de Derechos Humanos. C) La Comisión de Venecia. D) El Consejo de Expertos sobre Derecho de ONG. E) La Organización para la Seguridad y la Cooperación en Europa (OSCE). 6. *Nuevas vías a explorar – ¿Modelos filantrópicos alternativos del futuro?*—III. DAR SENTIDO A UN ESPACIO PROPICIO PARA LA FILANTROPIA EN EUROPA.—IV. LOCALIZACIÓN DEL ESPACIO REGULATORIO INTERNACIONAL: LA INTERRELACIÓN CON LA FILANTROPIA EUROPEA. 1. *El régimen del GAFI en Europa – Una breve descripción.* A) Impacto sobre el sector. B) Colaboración del GAFI con las organizaciones sin ánimo de lucro. Convertir

¹ Este artículo es una traducción realizada por la Asociación Española de Fundaciones del estudio encargado a la profesora Oonagh B. Breen conjuntamente por el Centro Europeo de Fundaciones (EFC) y por DAFNE (Donors and Foundations Network in Europe) y publicado el 16 de enero de 2018. En su versión original está disponible en los respectivos sitios web: <http://efc.issuelab.org/resource/enlarging-the-space-for-european-philanthropy.html> y https://dafne-online.eu/wp-content/uploads/2018/01/Enlarging-the-Space-for-European-Philanthropy-joint-EFC-DAFNE-study_2018.pdf.

La Asociación Española de Fundaciones, miembro de DAFNE, agradece la autorización de ambas organizaciones para la publicación de la traducción española en el Anuario de Derecho de Fundaciones, incorporando la cláusula de exención de responsabilidad incluida en el propio informe: «Aunque nos hemos esforzado plenamente en garantizar la fiabilidad de la información de este documento, la información quedará desfasada, y es posible que no se pueda confiar en ella. Este informe refleja los puntos de vista del autor y no necesariamente de DAFNE y EFC». Copyright: «DAFNE y EFC. Todos los derechos reservados. Ninguna parte de esta publicación puede ser reproducida de ninguna forma, sin el permiso por escrito de los propietarios de los derechos de autor».

retos en oportunidades. C) Informes de evaluación mutua por país – Compartiendo lo aprendido. 2. *La próxima frontera: el sistema supranacional de evaluación de riesgos de la UE.* A) Registros de titularidad real – recomendaciones 24 y 25 del GAFI y la Cuarta Directiva de lucha contra el blanqueo de capitales. 3. *Cuestiones relacionadas con las barreras transfronterizas: Repercusiones nacionales en un contexto europeo.* A) Traslado transfronterizo de la sede de una fundación. B) Cuestiones relacionadas con las fusiones transfronterizas. C) Restricciones sobre la financiación extranjera: Estudio del caso húngaro. a) El fundamento erróneo para la promulgación. b) Los procedimientos legislativos no consultivos adoptados para la aprobación de la ley. c) Contenido sustantivo inapropiado de la ley.—V. *FACILITAR EL ESPACIO FISCAL PARA LA FILANTROPIA EUROPEA.* 1. *Facilitar la donación y la inversión: los resultados del informe EFC/TFE de 2017.* 2. *Desentrañamos las opciones políticas.* A) Aprender de Luxemburgo. B) El camino neerlandés. C) ¿De los principios al pragmatismo? 2. *El derecho a la transferencia filantrópica.* 3. *El potencial alcance del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes de la OCDE y su impacto sobre la filantropía.*—VI. *COMPROBAMOS LA FORTALEZA DEL SOFT LAW PARA MEJORAR EL ESPACIO FILANTRÓPICO EN EUROPA.* 1. *Regímenes autorreguladores diseñados por el sector.* A) El potencial de los regímenes autorreguladores para la protección del espacio de la filantropía en Europa. B) Los códigos de gobierno del Consejo de fundaciones finlandesas. C) El Código suizo de fundaciones de 2015. D) Consecuencias regulatorias. 2. *Intentos, a nivel de la UE, de regulación de las organizaciones sin ánimo de lucro, a través del soft law.* A) Comunicación de la Comisión sobre un marco para un código de conducta (2005). B) El Documento de debate de la Comisión sobre directrices para las organizaciones sin ánimo de lucro, bajo consulta (2010). C) Probables próximas etapas: el marco supranacional de evaluación del riesgo y medidas de mitigación.—VII. *CONCLUSIONES: CREACIÓN DE UN ESPACIO PROPICIO A LA FILANTROPIA EN EUROPA E IDENTIFICACIÓN DE NUEVOS HORIZONTES PARA INVESTIGACIONES ADICIONALES.* 1. *Medición del espacio.* 2. *Los contornos cambiantes del espacio filantrópico – Nuevos movimientos.* 3. *Nuevas vías a explorar – ¿Modelos filantrópicos alternativos del futuro?* 4. *Acerca de la autora.*

Resumen ejecutivo

¿Qué dimensión tiene el espacio para la filantropía en Europa hoy en día y qué se puede hacer para proteger y ampliar ese espacio? Este informe, encargado conjuntamente por DAFNE y el Centro Europeo de Fundaciones, y redactado por la profesora Oonagh B. Breen, realiza un análisis del espacio operativo de la filantropía.

El informe define «el espacio filantrópico», que se distingue del espacio de la sociedad civil más en general, como el entorno dentro del cual los donantes/financiadores y las organizaciones filantrópicas que crean son favorecidos en el uso que hacen de sus activos a favor del interés general. Reconoce que la filantropía institucional puede revestir formas distintas (tanto con

personalidad jurídica propia como sin ella). Los obstáculos legales, fiscales y administrativos pueden afectar al «espacio filantrópico» y a su capacidad para definir, defender y lograr el interés general.

El informe trata acerca del Espacio Estructural para la Filantropía dentro de la UE y de Europa en general. Examina qué ofrecen a la filantropía los Tratados de la UE, las libertades fundamentales y los derechos fundamentales europeos, así como las lecciones aprendidas de experiencias europeas previas para intentar crear estructuras filantrópicas supranacionales que faciliten las actividades transfronterizas.

Se analizan en detalle tres grandes áreas correspondientes al funcionamiento del espacio filantrópico, en concreto a) medidas legales/regulatorias; b) medidas fiscales; y c) recomendaciones/autorregulación. El informe explica el lugar de cada uno de estos mecanismos dentro de la UE y describe su interacción general de unos con otros.

Se analizan las medidas regulatorias internacionales y europeas que han afectado al espacio filantrópico, que van desde la implementación por el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) de la Recomendación 8 («R8») y el efecto de la directiva de la UE sobre lucha contra el blanqueo de capitales, hasta los intentos más recientes de la UE en la realización de la evaluación supranacional de riesgos y las tendencias emergentes en algunos países en la adopción de leyes sobre «agentes extranjeros».

Los acontecimientos fiscales, con un énfasis especial en la tributación filantrópica transfronteriza, se analizan teniendo en cuenta el reciente informe *Boosting Cross Border Philanthropy* de 2017, del Centro Europeo de Fundaciones (EFC) y del proyecto Transnational Giving Europe (TGE).

El estudio explora las posibles vías que pueden existir para facilitar la filantropía en Europa.

A partir de la premisa de que «si siempre haces lo que siempre has hecho, siempre obtendrás lo que siempre has obtenido», se recomienda un planteamiento distinto para ampliar seriamente el espacio para la filantropía.

Con respecto al potencial desarrollo de **medidas regulatorias europeas orientadas a las organizaciones sin ánimo de lucro** (por ejemplo, nuevas formas legales en Europa), se recomienda superar el requisito de unanimidad en el Consejo, que ha sido un impedimento constante para la regulación de las organizaciones sin ánimo de lucro en Europa. Una propuesta podría ser aprovechar el mecanismo de «cooperación reforzada» para desarrollar una regulación de forma legal supranacional o estudiar el potencial de una Directiva de la UE que creara una nueva forma legal para la filantropía

institucional a nivel nacional, con un denominador común mínimo en todos los países de la UE. La Directiva podría permitir que los Estados miembros tuvieran la libertad de decidir cómo introducir esa forma legal a nivel nacional, por medio de un instrumento adicional o un instrumento que sustituya a las formas legales que existen en la actualidad.

Los esfuerzos constantes de la UE **en la lucha contra la financiación del terrorismo y el blanqueo de capitales** han seguido considerando que el sector sin ánimo de lucro, que incluye los flujos monetarios filantrópicos, es vulnerable a estas actividades. Se necesitan esfuerzos para garantizar que las medidas encaminadas a proteger al sector se basen en los riesgos reales, sean proporcionadas y se fundamenten en pruebas. Asimismo, los legisladores deben dirigirse a las instituciones filantrópicas y consultarlas, cuando evalúen y traten los riesgos, tanto en el contexto del GAFI como a nivel nacional y europeo.

Deben aumentarse los esfuerzos para desarrollar **mecanismos de autorregulación** a nivel nacional y europeo, en concreto en el contexto del tratamiento de los potenciales riesgos de financiación del terrorismo y el blanqueo de capitales. Existe una ventana de oportunidad para que las organizaciones filantrópicas interactúen con la Comisión y las autoridades nacionales competentes, facilitando así unas conversaciones más informadas acerca de los riesgos y cómo tratarlos. La filantropía también debe seguir participando a través de la *Global NPO Coalition on FATF* («la Plataforma»), que ha ayudado a lograr una reforma de los documentos orientativos relacionados con la R8 y más recientemente reformar la propia R8. La culminación de esta colaboración, con la inclusión formal de la Plataforma y, por tanto, de la filantropía, en el *Private Sector Consultative Forum* (PSCF), ha mejorado el entorno legal de la filantropía, aunque a través de la Plataforma continúan los esfuerzos para garantizar que los actores filantrópicos y el sector de las OSAL (organizaciones sin ánimo de lucro) en general, desempeñen el papel que les corresponde en las visitas de evaluación en los países sometidos a sus procesos de evaluaciones mutuas.

La existencia de **barreras fiscales y legales a la filantropía transfronteriza**, derivadas de leyes y prácticas incompatibles y en conflicto con la legislación de la UE, se identifica como uno de los retos actual. La legislación nacional debe estar en consonancia con los Tratados de la UE. Los procedimientos de infracción de los Tratados proporcionan una herramienta útil para tratar los conflictos que se producen, tal y como ha sucedido en los últimos 10 años en relación con algunas vulneraciones del libre movimiento de capitales y los principios de no discriminación en el ámbito de la tributación

filantrópica transfronteriza. Es interesante destacar a este respecto que el lanzamiento por la Comisión de la UE de procedimientos de infracción contra Hungría en julio de 2017, como primer país de la UE en introducir restricciones sobre la financiación extranjera a las ONG, ha puesto de manifiesto que el mecanismo del procedimiento de infracción es una de las herramientas más efectivas de las que dispone la UE para la protección del espacio filantrópico.

Uno de los principales problemas que surge a la hora de facilitar el espacio fiscal para la filantropía transfronteriza en Europa es la **falta de claridad y la falta de información disponible públicamente** con respecto a los procesos de comparabilidad aplicados por las autoridades tributarias de los Estados miembros cuando se enfrentan a casos de filantropía transfronteriza. El informe recomienda la creación de fuentes de información *online* y la agrupación de dicha información y el *know-how* nacionales, proporcionando detalles acerca de los procedimientos actuales o emergentes de las autoridades tributarias de los Estados miembros, junto con la orientación explicativa o enlaces a los pertinentes formularios de solicitud. El estudio se muestra menos convencido con respecto a las posibilidades de éxito de una propuesta para determinar la comparabilidad entre las organizaciones de interés general locales y extranjeras, teniendo en cuenta que recientemente los Estados miembros han sido reacios a respaldar un Estatuto de la Fundación Europea con implicaciones tributarias.

A medida que la **actual disminución del espacio de la sociedad civil** en algunas partes de Europa se reflejan en el espacio filantrópico, se pone de manifiesto la necesidad de incluir medidas protectoras en Europa y, quizás, una mayor reflexión conjunta por parte de las instituciones implicadas para mantener abierto el espacio de la filantropía. También habría que analizar el papel de la Agencia de Derechos Fundamentales, el Consejo de Europa, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y la OSCE, en lo que respecta a la filantropía.

El informe también identifica la necesidad de explorar aún más y comprender mejor el potencial y las limitaciones de las formas emergentes de filantropía empresarial e inversión social, para proporcionar nuevas herramientas que faciliten el crecimiento filantrópico y su proyección en Europa.

I. Introducción al espacio conceptual

1. Introducción

¿Cuál es hoy en día la dimensión del espacio de las donaciones filantrópicas en Europa? ¿Cuáles son los factores que influyen en la capacidad filantrópica actual y cuáles son los retos que deben superarse si realmente queremos proteger y ampliar simultáneamente el espacio filantrópico dentro de la UE y en Europa en general? ¿En qué medida está creciendo o estrechándose el espacio dentro del cual operan las organizaciones filantrópicas europeas? Estos son solo algunos de los problemas a explorar en este estudio encargado conjuntamente por el *European Foundation Centre* (en adelante, «EFC») y *Donor and Foundation Networks in Europe* (en adelante, «DAFNE»).

Abordar estas importantes cuestiones requiere estudiar en primer lugar otra cuestión: ¿qué queremos decir con «espacio filantrópico»? Por ejemplo, ¿en qué se diferencia el «espacio filantrópico» del «espacio cívico»? Los conceptos de «espacio cívico» y «sociedad civil» y «compromiso cívico» son términos con un largo pedigrí histórico que han recuperado su impulso, y que tienen su raíz en la concienciación pública en los últimos 50 años. La comprensión sociológica y política de la «sociedad civil» se recuperó en la década de 1980 del pasado siglo, con el colapso del comunismo en Europa central y oriental y la emergencia de los Estados postcomunistas y postsocialistas.² Histórica y políticamente, la sociedad civil se ha percibido como el espacio fuera del gobierno y la familia, que puede o no incluir al mercado.³ Los conceptos modernos de sociedad civil, impulsados por el crecimiento de las ONG y de las ONG internacionales, junto con la acción de los ciudadanos en favor de una mayor democracia, además de la emergencia de nuevos movimientos sociales, evolucionan en gran medida alrededor de la protección de las libertades fundamentales de reunión, asociación y expresión.

² Adam MICHNIK, «The new evolutionism», en *Letters from prison and other essays* (Berkeley: University of California Press, 1985); Vaclav HAVEL, «The power of the powerless», en John KEANE, ed., *The power of the powerless: citizens against the state in central – eastern Europe* (Londres: Hutchinson, 1985), pp. 90-1.

³ Comparemos, por ejemplo, los puntos de vista de Helmut ANHEIER, «Can culture, market and state relate?», *LSE Magazine* (Verano, 2000), 16-18 (que excluye al mercado de la definición de sociedad civil) con los de John KEANE, *Global Civil Society?* (Cambridge: Cambridge University Press, 2003), 77 (donde se indica que: «La cuestión es elemental, aunque importante, puesto que, lo queramos o no, la división entre mercado y sociedad civil no existe»).

2. *Desde el espacio cívico...*

El ámbito en el cual opera la sociedad civil y responde a los demás actores (tanto si son el Estado como el Estado y el mercado) se denomina a menudo el «tercer sector» o «espacio cívico». La presencia de esta zona dinámica (que disfruta de bajas barreras de entrada, garantizando una pluralidad de ideas y voces que aun así está sujeta tanto al imperio de la ley como a las tendencias competitivas naturales del mercado) pretende inyectar un equilibrio saludable en la constitución política de los régímenes democráticos. Así, el espacio cívico proporciona el entorno dentro del cual los actores de la sociedad civil tienen la libertad y los medios para hablar, acceder a información, reunirse, organizarse y participar en la toma pública de decisiones. La existencia del espacio cívico se considera un prerequisito para el funcionamiento y desarrollo saludables de cualquier sociedad.⁴

En los régímenes en los cuales la democracia se encuentra amenazada, la sociedad civil y el espacio cívico proporcionan una salida valiosa para los puntos de vista que difieren o disienten y que, si fuera negada, podría suponer una mayor desestabilización en la sociedad. El rechazo o represión por el Estado de la sociedad civil ha provocado que se hablara mucho de la «reducción del espacio para la sociedad civil», tanto en contextos nacionales como internacionales. Según Douglas Rutzen, Presidente del *International Center for Not-for-Profit Law* (ICNL), «desde 2012 se han propuesto o promulgado en 60 países más de 120 leyes que limitan las libertades de asociación o reunión».⁵ Existe un amplio reconocimiento internacional de las amenazas actuales y crecientes para el espacio de la sociedad civil, y de la necesidad de protegerla.⁶ Por su parte, la Comisión Europea se ha comprometido a que la UE

⁴ Carmen MALENA, *Improving the Measurement of Civic Space* (Transparency and Accountability Initiative, 2015), 7. Véase también la Iniciativa de Espacio Público patrocinada por el Gobierno sueco, un programa Multianual (2012-2016) que pretende a) fomentar un entorno legal que permita que todas las personas ejerzan las libertades de reunión pacífica, asociación y expresión; y b) crear espacios para los ciudadanos, las comunidades y las organizaciones de la sociedad civil, de manera que interactúen significativamente con el gobierno y otros titulares del poder, con respecto a las libertades de reunión, asociación y expresión, <http://www.icnl.org/csi/index.html>.

⁵ Douglas RUTZEN, «Civil society under assault», 2015, 26(4), *Journal of Democracy*, 28-39, 30.

⁶ Véase «Community of Democracies, Working Group on Enabling and Protecting Civil Society» (<https://www.community-democracies.org/Working-for-Democracy/Initiatives/Governmental-Bodies/Working-Group-on-Enabling-and-Protecting-Civil-Society>) Consejo de Derechos Humanos de las Naciones Unidas, Resolución sobre el Espacio de la Sociedad Civil, comprometiendo a los Estados a crear y mantener un entorno seguro y habilitante para la sociedad civil (*A/HRC/32/L.29 as orally revised*).

impulse un entorno dinámico e independiente en el cual la sociedad civil pueda crecer en el contexto de su política de relaciones externas.⁷

3. ... al espacio filantrópico

Si el espacio cívico es el horizonte amplio, ¿a qué se refiere entonces el término «espacio filantrópico»? El espacio para la filantropía es relativo a un aspecto (importante) de este espacio más amplio de sociedad civil. El espacio para la filantropía se centra en favorecer el entorno para los donantes/financiadores (y las organizaciones filantrópicas que puedan crear) que deseen utilizar su patrimonio privado en interés público de una manera que no sufra de una indebida interferencia política o una obstrucción legal. Aunque la filantropía puede adoptar muchas formas, desde el benefactor único magnánimo hasta la familia o la fundación empresarial, el tipo de filantropía que se encuentra en el núcleo de este estudio es la filantropía institucional. Incluso dentro de este ámbito de la filantropía institucional, existen muchas formas distintas (tanto con personalidad jurídica propia como sin ella) junto con muchos modelos distintos que van desde las organizaciones que otorgan ayudas hasta las fundaciones operativas, e incluso las organizaciones híbridas que mezclan las donaciones con la administración de sus propios programas financiados por ellas.

Tal y como las define el EFC, las fundaciones de interés general son organismos sin ánimo de lucro «independientes, constituidos formalmente, con su propia fuente de ingresos regular y estable, generalmente procedente de su propio patrimonio, aunque no siempre, y con su propio órgano de gobierno. Distribuyen sus recursos financieros para propósitos de interés general, mediante el respaldo a asociaciones, organizaciones benéficas, instituciones educativas o personas físicas, o mediante la realización de sus propios programas».⁸ Muchas de las características principales que se encuentran presentes en esta definición son compartidas igualmente por otro tipo de organizaciones filantrópicas no establecidas como fundaciones y que se encuentran más frecuentemente en las jurisdicciones de Derecho común, un factor reconocido y avalado por DAFNE en 2014.⁹ Con estas características definitorias

⁷ Comisión Europea, Comunicación: *Las raíces de la democracia y del desarrollo sostenible: el compromiso de Europa con la sociedad civil en las relaciones exteriores* COM(2012) 492 final (9 de septiembre de 2012).

⁸ European Foundation Centre, *Working with Foundations in Europe: Why and How* (Bruselas, 2001).

⁹ Donor and Foundation Network in Europe, *Report on Public Foundations in Europe 2014*, en 4 (disponible en <http://dafne-online.eu/wp-content/uploads/2015/09/DAFNE-September-2014.pdf>).

de la filantropía institucional europea, podemos llevar a cabo un examen más holístico del estado de la filantropía institucional y de los retos a los cuales se enfrenta.

Dentro del espacio filantrópico, en este sentido, nos preocupa cualquier obstáculo legal, fiscal o administrativo (independientemente de que se considere un problema político, o simplemente «técnico») que impida la libre circulación de los fondos desde el donante al receptor de la donación, y su posterior uso efectivo por el destinatario, o que restrinja indebidamente la creación y funcionamiento de organizaciones filantrópicas. La importancia de este espacio para la sociedad y la democracia en general no debería subestimarse. En palabras de PAYTON y MOODY:

[L]a filantropía desempeña un papel esencial en la definición, defensa y consecución del bien público. Las acciones filantrópicas son una parte principal del debate público en curso acerca de qué es el bien público y cuál es la mejor forma de lograrlo... Tanto el gobierno como la filantropía hacen aportaciones al bien público. En ocasiones, lo hacen en asociación (el dinero gubernamental es una fuente principal de financiación para las organizaciones sin ánimo de lucro), y otras veces la filantropía es la que aporta al bien público (bienes que son vitales para la sociedad democrática) cuando tanto el mercado como el gobierno no lo hacen¹⁰.

¿Cuál es entonces la dimensión de la filantropía institucional en Europa? ¿Cómo es este espacio que está cambiando en la actualidad y qué podemos hacer para ampliarlo? De conformidad con DAFNE, existen aproximadamente 147.000 fundaciones de interés general (que adoptan la definición de EFC de 2001 de «fundación de interés general»), con un gasto anual combinado cercano a los 60.000 millones de EUR.¹¹ En un escrito de 2010, Schuyt alegó que «el potencial de la filantropía moderna debería utilizarse en beneficio de la tradición filantrópica europea. La filantropía debe reconocerse como una fuerza económica y social con el potencial de mejorar la vitalidad de la sociedad civil europea».¹² Dar efecto a este llamamiento para el desbloqueo del potencial de la filantropía moderna en Europa requiere un microanálisis del entorno europeo para la acción filantrópica.

¹⁰ Robert PAYTON y Michael MOODY, *Understanding Philanthropy: Its Mission and Meaning* (Bloomington: Indiana University Press, 2008), 156.

¹¹ Lawrence T. MCGILL, *Number of Registered Public Benefit Foundations in Europe Exceeds 147,000* (Nueva York: Foundation Center, 2016) disponible en <http://dafne-online.eu/wp-content/uploads/2016/10/PBF-Report-2016-9-30-.16.pdf>.

¹² Theo SCHUYT, «Philanthropy in European welfare states: a challenging promise?» (2010), *International Review of Administrative Sciences* 76(4) 774-789, 786.

4. *Metodología de investigación*

A tal efecto, EFC y DAFNE encargaron conjuntamente a Oonagh B. Breen, Profesora de Derecho del University College de Dublin, Irlanda, que investigara y escribiera un informe sobre el alcance de los retos y las oportunidades para la filantropía institucional en Europa en 2017, y realizará propuestas para futuras áreas que requieran una mayor investigación general en ayuda de estas organizaciones, para desbloquear el potencial de la filantropía moderna en la Europa del siglo xxi. Para completar este informe, la profesora Breen fue ayudada por Hanna Surmatz (EFC), y James Magowan (DAFNE), que proporcionaron un apoyo adicional en la investigación y gestionaron la secretaría de este proyecto, facilitando la asistencia de la autora tanto a la reunión de invierno de DAFNE en Berlín en enero de 2017 como a la asamblea general anual de EFC en Varsovia en junio de 2017.

Estas reuniones fueron una oportunidad para contactar directamente con los miembros de DAFNE y EFC y explorar de primera mano sus experiencias en el espacio filantrópico y sus impresiones, de manera que al mismo tiempo la autora pudo presentar en enero el proyecto de investigación y proporcionar, en estrecha colaboración con James y Hanna, las conclusiones preliminares en la reunión de junio. En conjunción con este proyecto de investigación, DAFNE realizó una encuesta de entre sus miembros en toda Europa, para ofrecer resultados empíricos acerca de los retos jurídicos y fiscales a los que se enfrentan los miembros de DAFNE en el entorno operativo filantrópico europeo. Las respuestas a esta encuesta forman parte de este informe. Del mismo modo, la asamblea general anual de EFC creó un foro en el cual llevar a cabo varias sesiones mediante mesas redondas con la participación de los miembros de EFC, centradas en desbloquear todo el potencial filantrópico en Europa. Estas mesas redondas permitieron que la autora comprobara, refinara aún más, y enriqueciera las conclusiones preliminares del informe. Un grupo directivo de DAFNE/EFC revisó la totalidad de las conclusiones de la investigación y realizó aportaciones valiosas que han fortalecido aún más el informe final.¹³

5. *Estructura del informe*

Volviendo al necesario microanálisis, que se ha mencionado más arriba, acerca del entorno europeo actual para la acción filantrópica, el Capítulo 2

¹³ El Grupo Directivo estaba comprendido por: en nombre de DAFNE, Isabel Peñalosa (Asociación Española de Fundaciones) y Anke Pätsch (Asociación de Fundaciones Alemanas); y en nombre de EFC, Anja Stanitzke (Volkswagen Stiftung, Alemania) y Ludwig Forrest (King Baudouin Foundation, Bélgica).

inicia este proceso mediante la identificación del Espacio estructural para la filantropía dentro de la UE. Examina las lecciones aprendidas de experiencias europeas previas que intentaron crear nuevas estructuras filantrópicas para facilitar las actividades transfronterizas, y destaca los límites del espacio juríspudencialmente creado para el libre movimiento de los fondos filantrópicos dentro del Mercado común. Las barreras a la filantropía institucional se tratan en este Capítulo, una cuestión que vuelve a plantearse en el Capítulo 4. El Capítulo 3 realiza un planteamiento macro de la medición del espacio para la filantropía en Europa. Introduce tres amplias áreas relevantes para el funcionamiento del espacio filantrópico, que son: a) las medidas legales/regulatorias; b) las medidas fiscales; y c) las recomendaciones/autorregulación, y explica el lugar de cada uno de estos mecanismos dentro de la UE y describe su amplia interacción de unas con otras.

Moviéndose desde el análisis macro al análisis micro, los capítulos 4 a 6, respectivamente, tratan una a una estas áreas y exploraron en mayor detalle sus efectos sobre la filantropía institucional en Europa. A tal efecto, el Capítulo 4 se centra en las medidas regulatorias internacionales que han afectado al espacio filantrópico, que van desde el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) y la implementación de la Recomendación 8, así como la interrelación de las directivas de lucha contra el blanqueo de capitales de la UE, hasta los más recientes intentos de la UE en la evaluación del riesgo supranacional y las tendencias emergentes en algunos países europeos en favor de la adopción de leyes para los «agentes extranjeros».

El Capítulo 5 examina las medidas fiscales con un énfasis especial en la tributación y su impacto sobre el espacio filantrópico. A tal efecto, se analizan las conclusiones del *Boosting Cross Border Philanthropy Report 2017* de EFC y TGE.¹⁴ El Capítulo 6 evalúa posteriormente el papel de la legislación y las recomendaciones o propuestas de autorregulación en la creación de un espacio para la filantropía, revisando en particular los intentos previos de la Comisión Europea a este respecto, que no tuvieron mucho éxito. A partir de la actitud actual de la Comisión frente a la filantropía institucional europea, el Capítulo final, el Capítulo 7, explora las posibles vías políticas futuras que pueden existir para facilitar u obstaculizar la filantropía. Presenta conjuntamente los principales temas identificados en este informe y ofrece algunas conclusiones sobre este ejercicio de evaluación del espacio para la filantropía en Europa, identificando al mismo tiempo los nuevos horizontes para nuevas investigaciones.

¹⁴ EFC y TGE, *Boosting Cross-Border Philanthropy in Europe: Towards a Tax Effective Environment* (Bruselas, 2017) [en adelante, «Informe sobre el Impulso de la Filantropía»].

II. Descripción del espacio estructural para la filantropía europea: lecciones aprendidas de trabajos previos

Para describir el espacio actual de la filantropía europea, como primer paso hacia las posibles opciones de ampliación, lo mejor es que empecemos por explorar el espacio legal infraestructural y estructural de la filantropía institucional en Europa. Si se piensa en la «infraestructura legal» como en los cimientos o la base subyacente de un sistema y en la «estructura legal» como la forma en la cual se disponen las piezas para constituir un conjunto complejo, nuestro punto de inicio en términos de la infraestructura legal filantrópica europea se dirige en primer lugar a los Tratados europeos. La regulación de la filantropía es principalmente una cuestión de los legisladores nacionales.¹⁵ Nos fijamos en los Tratados europeos para proporcionar el fundamento legal del movimiento libre de la filantropía en todo el mercado común y para sustentar la protección y la regulación razonable de esa actividad cuando la legislación nacional interfiere con esas libertades fundamentales concedidas a los actores filantrópicos. Una dificultad principal a este respecto es la ausencia de un Tratado básico válido que promulgue la regulación sin ánimo de lucro a nivel europeo. El Tratado de Roma, que se centraba en la Comunidad Económica Europea de aquel tiempo, proporcionaba poco apoyo afirmativo a las entidades y actividades sin ánimo de lucro. Así, el artículo 58 CEE excluía expresamente a las organizaciones sin ánimo de lucro del beneficio del derecho de libre establecimiento,¹⁶ una exclusión que se ha mantenido en el texto del Tratado hasta hoy en día.¹⁷

Este Capítulo explora la salud del entorno legal europeo habilitante para la filantropía institucional, tomando en consideración en primer lugar, como legislación, la base del Tratado («cuestiones infraestructurales legales») antes de presentar los recientes intentos infructuosos de creación de nuevas estructuras legales europeas para la acción filantrópica, explicando los motivos de estos fracasos previos. Se fija en posibles caminos futuros mediante el replanteamiento del propósito y la forma de la futura legislación europea y el

¹⁵ En toda Europa existe una rica cultura y tradición de filantropía institucional en los Estados miembro tanto de Derecho común como de Derecho civil. El reto regulatorio en ausencia de leyes armonizadas europeas sobre filantropía, que ni se buscan en la actualidad ni son necesariamente factibles, consiste en garantizar que en la redacción de marcos regulatorios individuales para la filantropía institucional los legisladores nacionales reconozcan y respeten las libertades fundamentales de las que disfrutan las organizaciones sin ánimo de lucro y que se incluyen en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

¹⁶ Tratado de Roma, artículo 58.

¹⁷ Artículo 54 TFUE.

fundamento legal que quizás se requiera para ello. En segundo lugar, el Capítulo se refiere a la protección judicial.

1. *Retos infraestructurales de la regulación de la filantropía europea*

Únicamente con las revisiones del tratado sobre la base del Tratado de Niza en 2001, se produjo por primera vez el reconocimiento institucional formal de la sociedad civil. En el artículo 57 CE se vio un cambio en la composición del Comité Económico y Social Europeo (CESC), con el añadido de que el CESC debía estar compuesto por «representantes de los diferentes componentes de carácter económico y social de la sociedad civil organizada». El espacio para la sociedad civil fue respaldado aún más en el Tratado de Lisboa en 2007, cuando el artículo 11 TUE dispuso que: «Las instituciones mantendrán un diálogo abierto, transparente y regular con las asociaciones representativas y la sociedad civil». Aunque esos cambios en los Tratados facilitaron un mayor debate acerca de la democracia participativa y el diálogo civil, sin duda la mala definición de la naturaleza de estos amplios derechos de consulta hizo poco para modificar la infraestructura europea para la promoción de la filantropía.¹⁸ Los problemas experimentados por las fundaciones de interés general continuaron particularmente en lo que respecta a las barreras comunes legales y fiscales a las que se enfrentan estas entidades cuando se dedican a la filantropía transfronteriza. Como explicó el «Feasibility Study on a European Foundation Statute Final Report»,

Existen barreras legales para las actividades transfronterizas de las fundaciones de los Estados miembros, tanto en el derecho civil como en el derecho tributario. Como ocurre en el derecho mercantil, la mayor parte de las barreras pueden superarse, pero esto supone costes de cumplimiento que a menudo serán superiores a los que existirían en el derecho mercantil, teniendo en cuenta que varían los entornos legales y personales... El coste calculable de las barreras contra las actividades transfronterizas de las fundaciones europeas va desde una estimación de 90.000.000 EUR a 101.700.000 EUR al año. Adicionalmente, existen costes incalculables (cos-

¹⁸ Lia CRMVERSTEEGH, «Civil Society under the Treaty of Lisbon: Relationship between National Public Benefit, Organizations and European Union Policy?», 2011, 2(2), *Nonprofit Policy Forum* 4; Acar KUTAY, «Limits of Participatory Democracy in European Governance», 2015, 21(6), *European Law Journal*, 803-818; Oonagh B. BREEN, «EU Regulation of Charitable Organizations: The Politics of Legally Enabling Civil Society», (2008), 10(3), *International Journal of Not for Profit Law*, 50-79.

tes de traslado de la sede de la fundación, costes de reduplicación, costes psicológicos, costes de fracaso, etc.) que ciertamente son superiores.¹⁹

Uno de los principales retos infraestructurales a los que se enfrentan los legisladores que pretenden introducir una legislación europea habilitante para la filantropía es la falta de un fundamento legal específico aparente en el Tratado, en el cual basar esas propuestas. El artículo por defecto del tratado en estos casos es el artículo 352 TFUE (antiguamente el art. 308 CE). El artículo 352 puede describirse como la base legal de «último recurso» en lo que respecta a la redacción de reglamentos o directivas de la UE. Permite que la UE adopte medidas legales si la acción de la Unión resultara ser necesaria, dentro del marco de las políticas definidas en los Tratados, para lograr uno de los objetivos indicados en los Tratados, y los Tratados no han proporcionado los poderes necesarios.²⁰ Entrando en este vacío legal, el artículo 352 contiene la base legal que de otro modo no existiría, aunque al precio de que sea necesario un acuerdo unánime dentro del Consejo, sobre la base de una propuesta de la Comisión que también haya recibido el consentimiento del Parlamento Europeo. La promulgación por medio del artículo 352 es por lo tanto difícil. Para ser adoptada, una propuesta legislativa que se base en este artículo como su fundamento legal debe probar que tiene: a) el apoyo de la Comisión; b) el respaldo de una mayoría de los miembros del Parlamento Europeo; c) una aprobación explícita de algunos parlamentos nacionales; d) ninguna oposición formal por parte de otros parlamentos nacionales; y e) la ausencia de voto en el Consejo Europeo.²¹

2. Intentos estructurales infructuosos: de las asociaciones europeas a las fundaciones europeas

Si partimos de la premisa de esta infraestructura poco ideal, quizás no sea tan sorprendente que pueda ser bastante difícil la creación de nuevas estructuras que se basen en esta misma infraestructura. En los últimos treinta años se han visto numerosos intentos infructuosos de crear nuevos vehículos legales europeos para facilitar la filantropía transfronteriza. Entre estos fracasos se han encontrado propuestas para la Asociación europea, la Fundación europea,

¹⁹ «Feasibility Study on a European Foundation Statute Final Report», Universidad de Heidelberg, *Centre for Social Investment, Max Planck Institute for Comparative and International Private Law*, 2009, 1.

²⁰ Artículo 352(1) TFUE.

²¹ Dominik HANF, *Adopting a Supranational European Foundation Statute: Which Legal Bases are available to the EU since the entry into force of the Lisbon Treaty?*, Estudio realizado para el European Foundation Centre (2011), 21.

y la Mutualidad europea (dos veces). En cada uno de estos casos, el proceso de su adopción ha sido suspendido oficialmente o bien interrumpido. El factor común que comparten todas estas iniciativas, que también supuso en cada caso su fracaso, ha sido que se basan en el artículo 352 TFUE (o el art. 308 CE) como fundamento jurídico de su promulgación.²²

En 2006, la Comisión retiró sus propuestas de Reglamento sobre el Estatuto para una Asociación europea (EAS)²³ y el estatuto para una Sociedad Mutua europea,²⁴ introducidas en 1991, con el fundamento general de que «no se considera que se correspondan con los criterios de Lisboa y el reglamento Better, no es probable que vayan más allá en el proceso legislativo, o ya no son de actualidad por motivos objetivos».²⁵ Parece que el fundamento para la retirada fue una incapacidad para progresar legislativamente, en vez de una falta de fe por las partes interesadas en el mérito de las propuestas; un punto de vista que aporta mayor apoyo a las llamadas subsiguientes y renovadas de las partes interesadas y de las instituciones para una posterior reintroducción de las propuestas de ambos reglamentos.²⁶

Aunque los esfuerzos para reintroducir las propuestas para la Mutualidad y la Asociación europea continuaron en 2012, se produjo un intento para impulsar un Estatuto de la Fundación Europea (EFE). De nuevo, el fundamento legal para el EFE se basaba en el artículo 352 TFUE, que requiere que el Parlamento Europeo sea consultado acerca de la propuesta y que el Consejo Europeo vote unánimemente a favor de su adopción. La Propuesta de la Comisión para el EFE²⁷ fue publicada en febrero de 2012 y recibió el apoyo necesario del CESE,²⁸ el Comité de las Regiones²⁹ y el Parlamento

²² Artículo 352(1) TFUE, antes artículo 308 CE. Con respecto a la importancia del fundamento legal correcto, véase el Asunto C-436/03 Parlamento Europeo contra Consejo de la Unión Europea [2006] ECR I-03733.

²³ COM (1991) 273, DO C 99, 21.4.1992, 1.

²⁴ COM (1991) 273, DO C 99, 21.4.1992, 40.

²⁵ DO C 64, 17.3.2006, 3.

²⁶ Véase la Declaración del Parlamento Europeo, de 10 de marzo de 2011, sobre el establecimiento de un Estatuto Europeo para las mutualidades, asociaciones y fundaciones (P7_TA (2011)0101); Consejo Económico y Social Europeo, «Towards a Statute of the European Association Public Hearing Report» (28 de abril de 2011, Consejo Económico y Social Europeo, Bruselas); Luigi BERLINGUER, «Own Initiative Report with recommendations to the Commission on the Statute for the European Mutual Society» (Parlamento Europeo, A7-0018/2013).

²⁷ Comisión Europea, Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se aprueba el Estatuto de la Fundación Europea (FE), COM(2012) 35 final (Bruselas, 8.2.2012).

²⁸ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/AUTO/?uri=OJ:C:2012:351:TOC>.

²⁹ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/AUTO/?uri=OJ:C:2013:017:TOC>.

Europeo.³⁰ Sin embargo, la incapacidad en los siguientes cuatro años de alcanzar un acuerdo unánime sobre la propuesta en el Consejo, pese al recorte en los privilegios del nuevo vehículo legal,³¹ supusieron que la Comisión retirara en última instancia la propuesta en 2015.³²

A) *Lecciones aprendidas: Los retos del artículo 352 como fundamento legal*

Por lo tanto, ¿qué lecciones pueden aprenderse de las experiencias legislativas recogidas en los intentos infructuosos de aprobación, hasta la fecha, de los estatutos de Asociación europea, Fundación europea y Sociedad Mutua europea? La primera lección importante a destacar es que, aunque la promulgación de reglamentos basados en el artículo 352 puede ser difícil, no es imposible. El Reglamento (CE) n.º 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la sociedad cooperativa europea (SCE³³) fue promulgado el 18 de agosto de 2003, con su fundamento legal en el artículo 352 TFUE. El Parlamento Europeo ha impugnado el fundamento legal ante el Tribunal de Justicia, argumentando que el fundamento legal correcto debería haber sido el artículo 95 CE (hoy en día, el art. 114 TFUE)³⁴, en vez del artículo 308 CE (hoy en día, el art. 352 TFUE), puesto que el primero habría otorgado al Parlamento derecho de codecisión en vez de simplemente un derecho de consulta. El Tribunal de Justicia, en Parlamento Europeo contra Consejo de la Unión Europea, siguiendo la opinión del Abogado General Stix-Hackl, sostuvo que el artículo 352 era el fundamento legal correcto.³⁵ No obstante, la necesaria unanimidad para permitir que se aprueba el reglamento se encontró dentro del Consejo Europeo.,

³⁰ P7_TA(2013)0293 Resolución del Parlamento sobre el Estatuto de la Fundación Europea, de 2 de julio de 2013, sobre la Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se aprueba el Estatuto de la Fundación Europea (FE) [COM(2012)0035 – 2012/0022(APP)].

³¹ Para leer más acerca de los antecedentes de la caída del Estatuto de la Fundación Europea, véase Oonagh B. BREEN, «The European Foundation Statute Proposal: Striking the Balance between Supervising and Supporting European Philanthropy?», 2014, 5(1), *Nonprofit Policy Forum*, 5-43; Oonagh B. BREEN, «European Non-profit Oversight: The Case for Regulating from the Outside In», 2016, 91(3), *Chicago-Kent Law Review*, 991-1020.

³² <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/AUTO/?uri=OJ:C:2015:080:TOC>.

³³ Reglamento (CE) n.º 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la sociedad cooperativa europea (SCE) DO L 207/1 (18 de agosto de 2003).

³⁴ El artículo 114 TFUE permite que la UE adopte medidas «que tengan por objeto el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior». Esas medidas tienen que permitir o facilitar aún más el ejercicio de los derechos del libre movimiento económico establecidos por los Tratados.

³⁵ Asunto 436/03, más arriba, n. 21.

Tanto la Comisión como otras partes interesadas han pretendido aprovechar el éxito de la experiencia de la aprobación de la SCE en intentos más recientes de propuesta legislativa. Como parte de un intento de introducir una nueva propuesta de Estatuto para las Mutualidades europeas en 2013, la Comisión de Asuntos Jurídicos del Parlamento Europeo encargó una Evaluación de Valor Añadido Europeo (EVAE) del estatuto propuesto.³⁶ La EVAE identificó problemas evidentes que tenían que tratarse aprendiendo del historial de instrumentos previos que habían fracasado, si se pretendía que el Estatuto de Sociedades Mutuas Europeas (ESME) no sufriera un destino similar. Destacó:

Entre otras consideraciones, crear una forma legal que no existe en algunos Estados miembros puede plantear algunas dificultades, de manera que deberían comprobarse nuevas formas de sociedades con la legislación nacional existente de manera que, por otro lado, la nueva forma sea tan flexible como las sociedades nacionales y, por el otro, no interfiera con los acuerdos nacionales. Del mismo modo, determinadas áreas de Derecho, como la tributación, la competencia, la participación de los empleados en el proceso de toma de decisiones o los derechos de propiedad intelectual, pueden entrar en conflicto con el estatuto.³⁷

Tras la adopción por el Parlamento Europeo del Informe Berlinguer³⁸ en marzo de 2013, la Comisión realizó una consulta pública que reveló que no todos los gobiernos y partes interesadas respaldaban la idea de un estatuto legal específico para fomentar las actividades transfronterizas de las sociedades mutuas.³⁹ Aprendiendo a su vez de las experiencias pasadas con el Estatuto de la Sociedad Privada Europea y el Estatuto de la Fundación Europea, la Comisión llegó a la conclusión, teniendo en cuenta esos datos, que no existía «ninguna posibilidad realista para la adopción unánime necesaria, y por lo tanto la Comisión no pretende, en esta etapa, iniciar esa propuesta».⁴⁰

³⁶ Evaluación de Valor Añadido Europeo (EVAE), *A Statute for European mutual societies: An assessment accompanying the European Parliament's Legislative own-Initiative Report (Rapporteur Luigi Berlinguer MEP)*, PE 494.461 EVAE 1/2013.

³⁷ EVAE, n. 35, en 7.

³⁸ Luigi BERLINGUER, Informe con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre el Estatuto de la mutualidad europea [2012/2039(INI)], (Comisión de Asuntos Jurídicos del Parlamento Europeo, 28 de enero de 2013).

³⁹ Resolución del Parlamento Europeo, de 14 de marzo de 2013, con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre el Estatuto de la mutualidad europea [2012/2039(INL)].

⁴⁰ Respuesta de la Comisión a la pregunta parlamentaria por escrito E-001717-15 acerca de la Mutualidad europea (15 de abril de 2015). Disponible en <http://www.europarl.europa.eu/sides/getAllAnswers.do?reference=E-2015-001717&language=EN>.

B) *Alternativas al artículo 352: Volver a pensar el fundamento legal y el modo de adopción*

Impertérrita, aparentemente, por este entorno político desagradable, la Comisión de Asuntos Jurídicos del Parlamento Europeo encargó recientemente un estudio sobre un Estatuto europeo para la empresa social y basada en la solidaridad, para investigar los antecedentes legislativos a nivel estatal con respecto a los cuales debería evaluarse cualquier iniciativa potencial de la UE en el derecho empresarial social. El estudio publicado en 2017 proporciona un análisis de la situación actual de la legislación de empresa social (ES) en la UE, y compara las leyes existentes en los Estados miembros de la UE antes de evaluar si existe un reglamento principal europeo de ES, explotando la posibilidad de una potencial legislación de la UE a este respecto.⁴¹

En su evaluación de si puede encontrarse una base legal factible para ese estatuto futuro, el estudio reconoció «la atmósfera negativa que ha caracterizado el debate sobre la introducción de entidades legales adicionales en la UE en los últimos años», comentando asimismo que este clima «infunde pesimismo sobre la introducción de un estatuto de la UE para las ES».⁴² El estudio consideró brevemente la posibilidad de un fundamento legal alternativo al artículo 352 TFUE, que en la actualidad está siendo explorada en relación con la propuesta de *Societas Unius Personae* (SUP) en el Derecho de sociedades, en forma de artículo 50 (2) (f)⁴³, quizás ofreciendo una futura vía que no había resultado posible en el caso anterior, en el cual era necesaria la unanimidad del Consejo conforme al artículo 352.⁴⁴ No todas las instituciones están convencidas de que el artículo 50 proporcione el fundamento legal correcto.⁴⁵ Aceptando que existían diferencias importantes entre la SUP y la

⁴¹ Dirección General de Políticas Internas, *A European Statute for Social and Solidarity-Based Enterprise: Study for the Juri Committee* (PE 583 123, enero de 2017).

⁴² *Ibid.* en 36.

⁴³ El artículo 50(2)(f) TFUE permite al Parlamento Europeo y al Consejo actuar por medio de directiva para efectuar «la supresión progresiva de las restricciones a la libertad de establecimiento... en lo que respecta a las condiciones de apertura, en el territorio de un Estado miembro, de agencias, sucursales o filiales...».

⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁵ Véase Comité Económico y Social Europeo, Opinión del CESE sobre la «Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a las sociedades unipersonales privadas de responsabilidad limitada», COM(2014) 212 final, 2014/0120 (COD) (2014/C 458/04), en [1.2] indicando que: «La elección del fundamento jurídico (art. 50 TFUE) no es convincente, y parece que está encaminado principalmente a eludir el requisito de unanimidad en el Consejo y garantizar que esta iniciativa no fracase como lo ha hecho la sociedad privada europea (SPE). La intención puede ser que las SUP sean incorporadas formalmente en el Derecho nacional como una forma de sociedad alternativa, aunque sus características

ES, el estudio alegó que la propuesta de SUP seguía siendo interesante, debido a que ofrecía una nueva perspectiva sobre cómo lograr la armonización de la legislación organizativa que podría aplicarse a la ES.⁴⁶

C) *Posibilidades de utilizar el artículo 20 del TFUE. Cooperación reforzada*

Aparte de buscar un fundamento legal distinto para la regulación europea, como forma de facilitar la filantropía, otra posible opción es abandonar el fundamento legal del artículo 352, pero usar en cambio el mecanismo de «cooperación reforzada» que se indica en el artículo 20 TFUE, para adoptar el reglamento.⁴⁷ La ventaja del mecanismo de cooperación reforzada es que supera la necesidad de la unanimidad en el Consejo requerida por el artículo 352. Las medidas adoptadas con arreglo al marco de cooperación reforzada son de aplicación únicamente en el territorio de los Estados miembros participantes, y por lo tanto se cambia la aplicación universal (y la necesidad de unanimidad del Consejo) por un alcance territorial más limitado (con la opción de que otros Estados miembros se incorporen después del hecho) sobre la base de la unanimidad solo entre los Estados miembros participantes. Para que sea factible, debe haber al menos 9 Estados miembros que respalden el reglamento en cuestión.⁴⁸ Para autorizar el uso de la cooperación reforzada, debe ser respaldado políticamente por la Comisión, aprobado mediante un voto mayoritario en el Parlamento Europeo, y un voto de mayoría cualificada en el Consejo. Un requisito procesal adicional del artículo 20.2 es que la adopción por el Consejo de la decisión de autorización debe ser de último recurso cuando el Consejo «haya llegado a la conclusión de que los objetivos perseguidos por dicha cooperación no pueden ser alcanzados en un plazo razonable por la Unión en su conjunto».

La cooperación reforzada ha sido autorizada en dos ocasiones previas: con respecto al reglamento del Consejo relativo al divorcio y la separación legal⁴⁹

esenciales se definan no obstante en el derecho supranacional. El fundamento legal debería ser por lo tanto el artículo 352 TFUE».

⁴⁶ *Ibid.*

⁴⁷ Esto fue sugerido por primera vez por Dominik HANF, *Adopting a Supranational European Foundation Statute: Which legal bases are available to the EU since the Entry into Force of the Lisbon Treaty?* (European Foundation Centre, 2011). Para un tratamiento completo de esta cuestión, que se halla más allá del alcance de este documento, acerca de la posible aplicación del artículo 20 TUE y sus potenciales defectos, véase 21-36.

⁴⁸ Artículo 20.2 TUE.

⁴⁹ Decisión del Consejo 2010/405, DO 2010 L 189/12, 12 de julio de 2010, implementada mediante el Reglamento 1259/2010, DO L 343/10, 20 de diciembre de 2010.

y la protección de la patente unitaria.⁵⁰ La impugnación por España e Italia al uso por el Consejo de la cooperación reforzada en el caso del reglamento sobre protección de patente unitaria, proporcionó al Tribunal de Justicia su primera oportunidad de interpretar el mecanismo. Indicó:

La expresión «como último recurso» destaca el hecho de que únicamente aquellas situaciones en las cuales sea imposible adoptar esa legislación en un futuro cercano pueden dar lugar a la adopción de una decisión que autorice la cooperación reforzada... El Consejo, al tomar esa decisión final [autorizando la cooperación reforzada] se encuentra mejor colocado para determinar si los Estados miembros han demostrado la voluntad de compromiso y se encuentran en posición de plantear propuestas que puedan llevar a la adopción de la legislación de la Unión en su conjunto en un futuro cercano. El Tribunal, al ejercer su revisión de si se ha satisfecho o no la condición de que una decisión que autorice la cooperación reforzada debe adoptarse únicamente como último recurso, debe por lo tanto determinar si el Consejo ha examinado cuidadosa e imparcialmente esos aspectos que son relevantes a este punto, y si se han dado motivos adecuados para la conclusión alcanzada por el Consejo.⁵¹

Teniendo en cuenta el débil historial de adopción legislativa con respecto a la facilitación filantrópica, puede decirse con seguridad que esta última condición se cumpliría para permitir la autorización del procedimiento del artículo 20. La implementación real del correspondiente reglamento sustitutivo (que seguiría promulgándose sobre la base del art. 352 TFUE), en palabras de HANF «necesitaría una decisión del Consejo que se basaría en el apoyo únicamente de los representantes de los Estados miembros participantes».⁵²

Sería justo decir que los Tratados de la UE han hecho difícil hasta la fecha desarrollar vehículos legales a la medida para fomentar la filantropía *per se* en una base paneuropea. Las diferencias entre el Derecho civil y el Derecho común son importantes en lo que se refiere a redactar un reglamento habilitante para la filantropía. Aunque existe un consenso y reconoci-

⁵⁰ Decisión del Consejo 2011/167, DO L 76/53, 10 de marzo de 2011, implementada mediante el Reglamento 1257/2012, DO L 361, 31 de diciembre de 2012. En los Asuntos acumulados C-274/11 y C-295/11 Reino de España y República Italiana contra Consejo de la Unión Europea, el Tribunal de Justicia desestimó las acciones presentadas por España e Italia contra la decisión del Consejo autorizando la cooperación reforzada en el área de la patente única europea.

⁵¹ Asuntos acumulados C- C-274/11 y C-295/11 Reino de España y República Italiana contra Consejo de la Unión Europea [52]- [54].

⁵² HANF, n. 46 más arriba, en 37.

miento a nivel de la UE acerca de la contribución sustancial realizada por la filantropía institucionalizada para la consecución de los objetivos europeos, y del importante papel desarrollado por las fundaciones de interés general en la mejora y la facilitación de una participación más activa de los ciudadanos y la sociedad civil en el proyecto europeo,⁵³ es difícil aprovechar ese consenso y convertirlo en un acuerdo unánime sobre nuevas herramientas legales para el respaldo de la filantropía. Las distintas tradiciones filantrópicas que coexisten en los 28 Estados miembros de la UE significan que no existe una definición única aceptada de filantropía, de estructura legal o de comunicación. Asimismo, las diferencias en la historia y la cultura, las condiciones económicas y políticas, y las normas tributarias entre no solo los Estados miembros de Derecho común y de Derecho civil sino también entre Estados de la misma tradición jurídica, hacen que la promulgación de un reglamento sobre organizaciones sin ánimo de lucro sea compleja y difícil, en ausencia de una base jurídica más facilitadora que el artículo 352 vigente.⁵⁴ Desde este punto de vista, trasladamos nuestra atención a revisar los esfuerzos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para garantizar que, en ausencia de herramientas legislativas a la medida, la actividad filantrópica no se excluya de la protección de las libertades fundamentales garantizadas por los Tratados de la UE.

3. *Tribunal de Justicia de la Unión Europea y principio de legalidad. Mecanismos encaminados a habilitar legalmente la filantropía europea a nivel nacional*

Más de una década después de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso *Stauffer*⁵⁵, reconociendo la aplicación de la libertad de movimiento de capitales a los fondos filantrópicos, el TJUE ha continuado su importante tarea de interpretar las libertades fundamentales garantizadas con arreglo a los Tratados europeos, asegurando al mismo tiempo que el principio de no discriminación por nacionalidad sea de aplicación plena a personas físicas y a fundaciones de interés general que se dediquen al apoyo de la filantropía institucional en toda la UE.

⁵³ Comisión Europea, Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se aprueba el Estatuto de la Fundación Europea, COM(2012) 35 final, en [1.1].

⁵⁴ Véase Oonagh B. BREEN, «The European Foundation Statute Proposal: Striking the Balance between Supervising and Supporting European Philanthropy?», 2014, 5(1), *Nonprofit Policy Forum*, 5-43.

⁵⁵ C-386/04 *Centro di Musicología Walter Stauffer/Finanzamt München für Körperschaften* [2006] ECR I-8203.

En el caso *Stauffer*, el Abogado General Stix-Hackl estudió la aplicación de la libertad de movimiento de capitales a las fundaciones benéficas. Su aplicación, según dijo, dependía de la medida en que la fundación benéfica «perteneciera» al grupo de personas amparadas por la libertad de movimiento de capitales. Distinguendo la libertad de movimiento de capitales de la libertad de establecimiento [y las restricciones inherentes en el art. 54(2) TFUE, que se centra en la naturaleza lucrativa de la persona física a la que se supedita el derecho], el Abogado General consideró que la libertad de movimiento de capitales se corresponde con la naturaleza de esta libertad fundamental, que está relacionada con el objeto y no con la persona. Llegó a la conclusión de que el procedimiento «está comprendido en el ámbito de protección personal de la libre circulación de capitales, con independencia de que la fundación tenga o no un fin lucrativo en el sentido del [art. 54 TFUE (antes art. 48(2) CE)]».⁵⁶

A partir de esta comprensión de la ley, el Tribunal de Justicia, en su sentencia en el caso *Stauffer* sostuvo que «cuando una fundación cuya utilidad pública ha sido reconocida en un Estado miembro cumple los requisitos establecidos a tal efecto en la legislación de otro Estado miembro y tiene como objetivo el fomento de intereses de la colectividad idénticos, cuestión que ha de ser apreciada por las autoridades nacionales de ese Estado, incluidos los órganos jurisdiccionales, las autoridades de dicho Estado miembro no pueden negar a la fundación el derecho a la igualdad de trato basándose solo en que no está establecida en su territorio».⁵⁷

El contexto para la jurisprudencia del tribunal sobre el tratamiento de la filantropía transfronteriza se ha producido en una serie de casos que examinan el tratamiento tributario de los donantes y de las entidades de interés general o utilidad pública. El efecto de estos casos —que incluyen *Hein-Persche*⁵⁸, *Missionswerk*,⁵⁹ *Laboratoires Fournier*⁶⁰ y *Comisión Europea contra Austria*⁶¹— se resumió en el informe encargado a EFC/TGE en 2014, sobre tributación de la filantropía transfronteriza en Europa: las actividades filan-

⁵⁶ Asunto C-386/04, Conclusiones del Abogado General Stix-Hackl presentadas el 15 de diciembre de 2005, en [61]. El artículo 48 TCE es equivalente al artículo 54 del TFUE, hoy en día.

⁵⁷ C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer/Finanzamt München für Körperschaften* [2006] E.C.R. 1-8203, en [40].

⁵⁸ C-318/07 *Hein Persche/Finanzamt Lüdenscheid* [2009] ECR I-359.

⁵⁹ C-25/10 *Missionswerk Werner Heukelbach eV/Belgien* [2011] 2 C.M. L.R. 35.

⁶⁰ C-39/04 *Laboratoires Fournier SA/Direction des vérifications nationales et internationales* [2005] ECR I-2057.

⁶¹ C-10/10 *Comisión/Austria* [2011] 3 C.M. L.R. 26.

trópicas están protegidas por las libertades fundamentales incorporadas en el Tratado de Funcionamiento de la UE. Por lo tanto, la restricción de estas libertades únicamente es justificable y proporcionada si la [organización de utilidad pública] extranjera no es comparable a una nacional; no es permisible una discriminación general.⁶²

El efecto procesal de estas decisiones ha sido doble. Desde una perspectiva institucional europea, la Comisión Europea ha adoptado (y sigue adoptando) procedimientos de infracción contra los Estados miembros en aquellos casos en los que la legislación tributaria nacional ha discriminado a los donantes y las organizaciones de utilidad pública.⁶³ Empezando con una solicitud formal a un Estado miembro para que cambie su legislación para eliminar la discriminación contra las organizaciones filantrópicas extranjeras con sede en la UE, la Comisión puede elevar el asunto a un procedimiento de infracción ante el Tribunal de Justicia si un Estado miembro no coopera. El alcance geográfico de las solicitudes de la Comisión a los Estados miembros infractores, para promover cambios legislativos demuestra la naturaleza generalizada del problema al cual se enfrenta la Comisión.⁶⁴

Desde una perspectiva nacional, los Estados miembros tienen la obligación de llevar a cabo una prueba de comparabilidad para garantizar que el tratamiento de las organizaciones filantrópicas extranjeras con sede en la UE no sea discriminatorio en comparación con el tratamiento de las organizaciones nacionales. En la práctica, los Estados miembros han adoptado, cada uno de ellos, sus propios planteamientos con respecto a la comparabilidad, tal y como pueden hacerlo con arreglo al caso *Hein-Persche*, que disponía que dentro del marco de la prueba de comparabilidad las autoridades nacionales competen-

⁶² Thomas von Hippel, *Taxation of Cross-Border Philanthropy in Europe after Persche and Stauffer: From landlock to free movement?* (EFC/TGE, 2014), en 13. El informe, en 13, resume las normas pertinentes indicando que «no se permite que las OIP» —organización de interés general o utilidad pública— (NdT) «extranjeras con sede en la UE y sus donantes queden excluidos de los privilegios fiscales si, aparte de la sede, cumplen todos los requisitos de la legislación tributaria nacional sobre organizaciones de interés general. No se permite que una OIP (nacional o extranjera con sede en la UE) tenga que realizar sus actividades filantrópicas en el Estado miembro que otorgue privilegio fiscal, salvo que existan razones objetivas imperiosas... Es necesario, en los casos transfronterizos, que los Estados miembro realicen una prueba de comparabilidad para determinar si una OIP extranjera con sede en la UE cumple o no los requisitos de la legislación tributaria nacional. Esas pruebas deben ser realizadas por las autoridades nacionales y los tribunales del Estado miembro en cuestión».

⁶³ Von HIPPEN, n. 61 más arriba, en 21, indicando que, en 2014, 28 casos iniciados por la Comisión se cerraron con éxito debido a cambios realizados en la legislación nacional.

⁶⁴ Alemania, Polonia, Reino Unido, Países Bajos, Grecia, Italia, España, Bélgica, Austria, Irlanda.

tes podían requerir a la organización filantrópica extranjera y/o, en su caso, a sus donantes, que proporcionara cualquier documentación que las autoridades consideraran útil para la realización de la prueba de comparabilidad.⁶⁵ Las implicaciones prácticas de estos distintos planteamientos y las posibles formas de aliviar la carga administrativa sobre las organizaciones filantrópicas demandantes, respetando la soberanía nacional sobre asuntos tributarios, se explorarán en mayor detalle en el Capítulo 5.

Así, desde una perspectiva funcional, puede decirse que el trabajo en curso de la Comisión Europea a través de sus procedimientos de infracción y las decisiones judiciales del Tribunal de Justicia de la Unión Europea han empezado a crear un andamiaje de derechos en el cual pueden apoyarse las organizaciones filantrópicas. La dificultad de este planteamiento reside en que la estructura resultante depende en gran medida de la voluntad del Estado miembro que haga la interpretación para ayudar a tales organizaciones. Mientras que un Estado miembro puede aplicar un sistema dentro del cual las organizaciones filantrópicas puedan ejercer sus derechos, incluida la realización de actividades filantrópicas transfronterizas, que no suponga ninguna discriminación entre organizaciones nacionales y no nacionales con sede en la UE, al facilitar reclamaciones de comparabilidad, otro Estado miembro puede emplear un conjunto de criterios opacos, oblicuos o expresamente onerosos para determinar la comparabilidad, cuyo efecto sea restringir las libertades fundamentales de las organizaciones filantrópicas no nacionales. La carga de la prueba para probar la discriminación en esos casos recae en última instancia en la organización demandante puesto que debe probar que es comparable a la organización nacional con arreglo a cualquier prueba que le ordene el Estado miembro anfitrión, o probar que el Estado miembro anfitrión está realizando una discriminación general contra las organizaciones extranjeras con sede en la UE.

En el contexto del debate acerca del espacio cada vez más estrecho para la sociedad civil, en algunos países no son solo las ONG sino también sus donantes y otros actores filantrópicos los que han tenido que enfrentarse a condiciones difíciles. Estos obstáculos pueden adoptar muchas formas, desde una legislación de financiación extranjera restrictiva, cambios en las leyes tributarias, cargas administrativas adicionales (que incrementen sustancialmente el coste de realizar una ayuda y el tiempo necesario para procesarla) así como dificultades en los flujos financieros transfronterizos, causadas por incidencias constantes en la reducción de riesgos bancarios, incluso dentro de

⁶⁵ *Hein-Persche*, n. 57 más arriba, [53]-[58].

la UE. Los efectos prácticos de estos obstáculos son que las ayudas más pequeñas acaban manteniendo un coste tan prohibitivo que ya no se realizan, expulsando a las fundaciones más pequeñas de la recepción de ayudas internacionales. Incluso para esas fundaciones más grandes que pueden cumplir, es posible que se pierda el impulso filantrópico.⁶⁶

En «2016 Civic Space in Europe Survey»,⁶⁷ la cuestión clave explorada fue si las organizaciones de la sociedad civil sentían que sus derechos estaban siendo socavados. La encuesta intentó obtener determinadas percepciones iniciales de los líderes de la sociedad civil en Europa como parte de un proceso global más amplio para comprender y analizar los cambios que se están produciendo en muchos países. Con una tasa de 300 respuestas parciales y 180 respuestas completas con todos los Estados miembros de la UE representados, un resultado destacable fueron las diferencias sustanciales entre las respuestas de Europa Oriental y Occidental, lo que demostró la existencia de un entorno más difícil en la actualidad en Europa Oriental para que florezcan tanto el espacio cívico como el filantrópico.

	Europa Occidental	Europa Oriental
Confianza en los derechos de libre asociación	90%	60%
Confianza en la libertad de expresión	70%	55%
Confianza en el deber del Estado de proteger a la sociedad civil	60%	30%
Apoyo financiero estatal para la sociedad civil⁶⁸	43%	27%

La reducción de la financiación, en general, para las iniciativas de la sociedad civil, fue una causa de preocupación para muchos encuestados de Europa (representando la mayor preocupación para un tercio de los encuestados), con indicaciones de que esta reducción había «supuesto una caída real

⁶⁶ A este respecto, véase Mary A. GAILBREATH, «Closing space for civil society creates new challenges for international grantmakers», en *The Shrinking Space for Civil Society: philanthropic perspectives from across the globe* (EFC, 2016), 45.

⁶⁷ Civil Society Europe and Civicus, *Civic Space in Europe Survey* (2016).

⁶⁸ La encuesta desglosa aún más los datos relativos a la evaluación de la situación actual del apoyo financiero para la sociedad civil en cada país. En Europa Occidental, la media era del 43% y en la Europa Noroccidental era incluso más baja, de solo el 37%. En Europa Central y Oriental, el 27%, mientras que en Europa Meridional y Oriental únicamente el 22%.

en el apoyo para el mantenimiento de un entorno facilitador».⁶⁹ A partir de lo antedicho, la encuesta indicó lo siguiente:

Las medidas de vigilancia y contraterrorismo también aparecieron en un lugar relativamente destacado en las respuestas, sugiriendo que estas prácticas tienen un impacto cada vez mayor sobre las OSC y a menudo se combinan con restricciones de financiación contra organizaciones que están siendo investigadas. La condicionalidad de los contratos también se clasificó como una preocupación relativamente alta. Las restricciones dentro de los contratos pueden limitar la capacidad de las asociaciones de aportar la voz de los ciudadanos a la toma de decisiones así como proporcionar su experiencia sobre la base del acceso a ciudadanos clave.⁷⁰

La encuesta, indicando la responsabilidad y el papel de la UE en este espacio, instó a la UE junto a los gobiernos nacionales a respaldar (incluso mediante recursos adecuados) el funcionamiento independiente y la sostenibilidad de las organizaciones de sociedad civil. A pesar de los diversos grados de dificultad experimentados por las organizaciones de sociedad civil en relación con su Estado de establecimiento, una mayoría aplastante de encuestados consideraron que la colaboración transfronteriza europea era importante para el funcionamiento efectivo de las OSC.⁷¹ Otra conclusión interesante de la encuesta fue el sólido apoyo entre todos los encuestados (pero particularmente los de Europa Oriental) para que la UE hiciera más para garantizar y fomentar el espacio cívico en sus países.⁷² Así, puede desprenderse a partir de la encuesta que el flujo libre de fondos filantrópicos constituye una preocupación para muchas organizaciones filantrópicas tanto si toma la forma de nuevos obstáculos estatales para el movimiento de los fondos propios de una organización como si se trata de una reducción más general en la financiación estatal a la sociedad civil, creando una necesidad aún mayor de una participación más filantrópica y un entorno legal habilitante para facilitar esas entradas.⁷³

⁶⁹ *Civic Space in Europe Survey*, n. 66, en 9.

⁷⁰ *Ibid.* en 11.

⁷¹ El 89,5% calificó la colaboración transfronteriza como importante para el funcionamiento efectivo de las OSC, mostrándose muy de acuerdo el 34,1%.

⁷² *Civic Space in Europe Survey*, n. 66 más arriba, 16-17 (destacando que el 66,4% (69,9% en Europa Oriental) son favorables a una mayor participación de la UE, «Los comentarios apuntan a una falta de claridad y visibilidad en la acción de la UE en la garantía y fomento del espacio cívico, en particular en lo que respecta al tratamiento de las vulneraciones del estado de derecho, la democracia y los derechos fundamentales en los Estados miembros».)

⁷³ Véase además, *Challenging the Closing Space for Civil Society: A Practical Starting Point for Funders* (ARIADNE, EFC e International Human Rights Funder Group, 2016).

4. *Qué espacio existe para proteger a la sociedad civil dentro del marco emergente del Estado de Derecho*

Si el espacio estructural para la filantropía institucional no es más que un aspecto de un espacio estructural más grande para la sociedad civil, identificar el planteamiento político actual de la Comisión Europea para la protección de la sociedad civil dentro del marco emergente del principio de legalidad puede proporcionar una cierta orientación acerca de la agenda política de la UE en general.

En contraste con las políticas externas de la UE, que se ha reconocido que suponen un «buen marco declaratorio» alrededor del espacio de la sociedad civil, con sólidas articulaciones del razonamiento de la UE acerca del valor de la sociedad civil y por qué es importante protegerla,⁷⁴ cuando se trata de las políticas internas de la UE para la protección del espacio civil, el marco de la UE está mucho menos desarrollado. Faltan el marco político y las herramientas políticas que existen en el contexto de las relaciones externas, lo que deja a la UE «muy mal equipada» para enfrentarse a las restricciones en el espacio de la sociedad civil dentro de la Unión. Esas herramientas que existen son cinco, e incluyen las siguientes:

- a) El artículo 7 del Tratado de la Unión Europea (TUE);
- b) El Marco de la Comisión para fortalecer el Estado de Derecho;
- c) El Diálogo del Consejo sobre el Estado de Derecho; y
- d) Las recientes solicitudes para un nuevo mecanismo vinculante en la UE que supervise el estado de la democracia, el Estado de Derecho y los derechos fundamentales en los Estados miembros.
- e) Procedimientos de infracción de la Comisión por vulneración de las obligaciones del Tratado

a) El artículo 7 del Tratado de la Unión Europea (TUE).

A menudo, el artículo 7 se denomina la «opción nuclear» puesto que otorga a los Estados miembros de la UE y a las instituciones de la UE, actuando conjuntamente, los medios legales para retirar los derechos de pertenencia a un Estado miembro siempre que un Estado miembro actúe contraviniendo los valores del artículo 2 del TUE, como la libertad, la democracia

⁷⁴ Véase, por ejemplo, Departamento Temático de la Dirección General de Políticas Exteriores, *Shrinking space for civil society: the EU response* (Parlamento Europeo, abril de 2017, PE578.039).

y el Estado de Derecho o principio de legalidad. El procedimiento puede aplicarse independientemente de que la acción se produzca o no dentro del campo de la ley de la UE o meramente en un área de competencia nacional. Sin embargo, el mecanismo para invocar el artículo 7 es complejo y, a diferencia de los procedimientos de infracción que se rigen por la acción judicial del artículo 258 TFUE, los procedimientos del artículo 7 TUE nunca se han probado en la práctica, lo que hace que sea un vehículo improbable para proteger el espacio civil o incluso el espacio filantrópico institucional dentro de la UE.

b) El Marco de la Comisión para fortalecer el Estado de Derecho.

En marzo de 2014, la Comisión adoptó un nuevo marco para tratar las amenazas sistémicas al Estado de Derecho en cualquiera de los 28 Estados miembros de la UE.⁷⁵ Centrándose en las amenazas sistémicas, este nuevo marco es complementario a los procedimientos de infracción existentes, cuando se ha vulnerado la legislación de la UE, y al procedimiento del artículo 7, que se describe más arriba. Esencialmente, el marco del Estado de Derecho establece una herramienta de advertencia anticipada que permite a la Comisión iniciar un diálogo con el Estado miembro en cuestión para prevenir la escalada de amenazas sistémicas al mismo. Si no se encuentra ninguna solución dentro del nuevo marco de la UE, el artículo 7 sigue siendo el último recurso para resolver una crisis y garantizar el cumplimiento de los valores de la Unión Europea. Esto incluye un proceso de tres etapas que se inicia con una evaluación de la Comisión («una opinión de Estado de Derecho»), seguida de una recomendación de la Comisión, y por último una etapa final de supervisión por la Comisión de la implementación que lleva a una «recomendación de seguimiento». La Comisión ha ejercido sus poderes con arreglo a este marco para abrir el diálogo con Polonia y para emitir recomendaciones en 2016 y en 2017 en relación con acontecimientos relativos a su Tribunal Constitucional.⁷⁶

⁷⁵ Véase la Comunicación «Un nuevo marco de la UE para reforzar el Estado de Derecho», COM(2014), 158 final. Véase también http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-237_en.htm.

⁷⁶ Véase «Commission Opinion on the Rule of Law in Poland» (1 de junio de 2016) en http://europa.eu/rapid/press-releas_MEMO-16-2017_en.htm Recomendación de la Comisión (UE) 2016/1374 relativa al Estado de Derecho en Polonia (27 de julio de 2016) en http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-2644_en.htm y recomendación complementaria de la Comisión (21 de diciembre de 2016) en http://ec.europa.eu/newsroom/document.cfm?doc_id=40988 Véase también la Recomendación de la Comisión de 26.7.2017 relativa al Estado de Derecho en Polonia, C(2017) 5320 final en http://ec.europa.eu/newsroom/document.cfm?doc_id=46116.

c) El Diálogo del Consejo sobre el Estado de Derecho.

Las conclusiones del Consejo y de los Estados miembros de diciembre de 2014 para garantizar el respeto del Estado de Derecho o *rule of law* establecieron un diálogo anual y previeron posibles debates temáticos en el Consejo (asuntos generales) para promocionar y salvaguardar el Estado de derecho o imperio de la ley en el marco de los Tratados como uno de los valores principales en los cuales se basa la Unión.⁷⁷ Hasta la fecha, los diálogos han estudiado cuestiones que van desde la seguridad de Internet hasta la integración de la migración y los derechos fundamentales.

d) Las recientes solicitudes para un nuevo mecanismo vinculante en la UE que supervise el estado de la democracia, el Estado de Derecho y los derechos fundamentales en los Estados miembros.

En octubre de 2016, el Parlamento Europeo adoptó una resolución que contenía recomendaciones a la Comisión acerca del establecimiento de un mecanismo de la UE sobre democracia, el Estado de Derecho y los derechos fundamentales.⁷⁸ El Parlamento instó a que se firmara un Pacto de la UE para la democracia, el Estado de Derecho y los derechos fundamentales que: (i) se basara en pruebas; (ii) fuera objetivo y no estuviera sujeto a la influencia externa, en particular a la influencia política, fuera no discriminatorio y evaluara de manera equitativa; (iii) respetara el principio de subsidiariedad, necesidad y proporcionalidad; se dirigiera tanto a los Estados miembros como a las instituciones de la Unión; y (v) se basara en un planteamiento gradual, que incluyera tanto una rama preventiva como una rama correctiva. El Parlamento pretendió que el Pacto para la democracia, el Estado de Derecho y los derechos fundamentales incluyera a todos los actores relevantes (incluidos representantes de la sociedad civil) y consistiera en:

—un informe anual sobre la democracia, el Estado de Derecho y los derechos fundamentales con recomendaciones específicas por país, que incluyera los informes elaborados por la Agencia Europea para los Derechos Fun-

⁷⁷ Véase «Primer Diálogo del Consejo sobre el Estado de Derecho - Consejo de Asuntos Generales, Garantizar el respeto del Estado de Derecho - Diálogo y cambio de impresiones», 17 de noviembre de 2015, doc. 13744/15. Segundo Diálogo del Consejo sobre el Estado de Derecho y sobre Migración (mayo de 2016), <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8774-2016-INIT/en/pdf>.

⁷⁸ Resolución del Parlamento Europeo, con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre el establecimiento de un mecanismo de la Unión para la democracia, el Estado de Derecho y los derechos fundamentales [P8_TA-PROV (2016) 0409], <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&language=EN&reference=P8-TA-2016-0409>.

damentales (FRA), el Consejo de Europa y otras autoridades competentes en este ámbito;

—un debate interparlamentario anual sobre la base del informe europeo sobre la democracia, el Estado de Derecho y los derechos fundamentales,

—disposiciones para corregir los posibles riesgos y vulneraciones, según lo dispuesto por los Tratados, incluida la activación de las vertientes preventivas o correctoras del artículo 7 del TUE,

—un ciclo político para la democracia, el Estado de Derecho y los derechos fundamentales en el marco de las instituciones de la Unión.

La respuesta de la Comisión, aunque respaldó plenamente el objetivo subyacente a la resolución, expresó serias dudas acerca de la necesidad y la viabilidad de un informe anual y un ciclo político sobre la democracia, el Estado de Derecho y los derechos fundamentales, elaborado por un comité de expertos, y acerca de la necesidad, viabilidad y valor añadido de un acuerdo interinstitucional sobre esta cuestión.⁷⁹

e) Procedimientos de infracción de la Comisión

La Comisión sigue pudiendo iniciar un procedimiento de infracción con arreglo al artículo 258 TFUE, contra cualquier Estado miembro que no cumpla una obligación con arreglo a los Tratados (incluida la contravención de las libertades fundamentales garantizadas a los ciudadanos de la UE). La Comisión ha utilizado este poder de ejecución en el pasado tras las sentencias de *Stauffer y Hein Persche*, para obligar a otros Estados miembro a reformar las legislaciones y prácticas tributarias que entraban en conflicto con el principio de no discriminación. En términos prácticos, el uso de procedimientos de infracción y la jurisprudencia del Tribunal Europeo resultante ha sido una de las vías más efectivas de las cinco tratadas aquí, para proteger el espacio filantrópico en la UE.

5. Estructuras satélite y mecanismos de protección vinculados

Aparte de las instituciones de la UE, varias estructuras satélite europeas desempeñan un papel importante en la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales en Europa, y por lo tanto son relevantes

⁷⁹ Comisión Europea, «Follow-up to the European Parliament resolution on with recommendations to the Commission on the establishment of an EU mechanism on democracy, the rule of law and fundamental rights, adopted by the Commission on 17 January 2017», en <http://www.europarl.europa.eu/oeil/spdoc.do?i=27630&j=0&l=en>.

para nuestra descripción de la infraestructura legal existente para la protección tanto del espacio cívico como del espacio filantrópico en Europa. El papel de Consejo de Europa (a través del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, la Comisión de Venecia y la Conferencia de ONGI) y el de la Organización para la Seguridad y la Cooperación en Europa (a través de su Oficina de Instituciones Democráticas y Derechos Humanos) se explica brevemente a continuación.

A) *El Consejo de Europa*

Fundado en 1949, el Consejo de Europa es una organización internacional cuyo objetivo explícito es defender los derechos humanos, la democracia, el Estado de Derecho en Europa y fomentar la cultura europea. El Consejo de Europa es responsable del Convenio Europeo de 1986 sobre el reconocimiento de la personalidad jurídica de las ONG internacionales,⁸⁰ con arreglo al cual los Estados contratantes aceptan reconocer, como derecho, la personalidad jurídica y la capacidad adquirida en el Estado en el que la organización sin ánimo de lucro, de ámbito internacional, tenga sus oficinas legales. La experiencia del Consejo de Europa en términos de tasa de ratificación, cobertura, valor y ejecución de ese convenio internacional podría constituir un asunto de nueva investigación en lo que se refiere a la localización de estructuras europeas que permitan la filantropía institucional.

Tres instituciones merecen ser mencionadas en el contexto del marco infraestructural para la protección del espacio filantrópico europeo a este respecto, en concreto el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, la Comisión de Venecia y el Consejo de Expertos sobre Derecho de ONG de la Conferencia de ONGI.

B) *El Tribunal Europeo de Derechos Humanos*

El órgano más conocido del Consejo de Europa es el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que aplica la Convención Europea de Derechos Humanos.⁸¹ La amplia jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos indica que, aparte de los ciudadanos individuales, las ONG disfrutarán de derechos protegidos con arreglo a la CEDH,⁸² y al igual que los

⁸⁰ Véase <http://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/rms/090000168007a67c>.

⁸¹ Véase <http://www.echr.coe.int/>.

⁸² A este respecto, la CEDH se distingue del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos en que el PIDCP no contiene derechos ejecutables para las ONG. Véase además, Erik DENTERS y Wino J. M. VAN VEEN, «Voluntary Organizations in Europe: The European

solicitantes personas físicas, las ONG también pueden presentar sus casos directamente ante el Tribunal.

C) *La Comisión de Venecia*

La Comisión Europea para la Democracia por el Derecho (conocida como la Comisión de Venecia) es el órgano asesor del Consejo de Europa sobre asuntos constitucionales.⁸³ Establecida en 1990, el papel de la Comisión de Venecia consiste en proporcionar asesoramiento jurídico a sus Estados miembro y ayudar a los Estados que deseen que sus estructuras legales e institucionales coincidan con las normas europeas y la experiencia internacional en los ámbitos de la democracia, los derechos humanos y el Estado de Derecho. También ayuda a garantizar la divulgación y la consolidación de una herencia constitucional común, desempeñando un papel único en la gestión de conflictos, y proporciona «ayuda constitucional de emergencia» a los Estados en transición. La Comisión tiene 61 Estados miembros: los 47 Estados miembros del Consejo de Europa, más otros 14 países.

La Comisión de Venecia ha emitido varias opiniones y estudios importantes acerca de acontecimientos en países concretos, que afectan al espacio filantrópico en el contexto de las libertades de reunión, asociación y libertad de recibir financiación.⁸⁴ La Comisión no pretende imponer las soluciones establecidas en sus opiniones. Por el contrario, adopta un planteamiento no

Convention on Human Rights», 1998, 1(2), *International Journal for Not-for-Profit Law*. Hay que tener en cuenta, no obstante, las Resoluciones del Consejo de Derechos Humanos de las Naciones Unidas sobre el Espacio de la Sociedad Civil (Resolución 7/31 de 26 de septiembre de 2014 y 24/21 de 27 de septiembre de 2013, sobre el espacio de la sociedad civil, y A/HRC/32/L.29 de 27 de junio de 2016) que instan a los Estados a «asegurarse de que las disposiciones nacionales sobre financiación a los actores de la sociedad civil cumplan sus obligaciones y compromisos internacionales en materia de derechos humanos, y no se utilicen indebidamente para obstaculizar el trabajo o poner en peligro la seguridad de los actores de la sociedad civil, y destaca la importancia de la capacidad de solicitar, recibir y utilizar recursos para su trabajo».

⁸³ Véase <http://www.venice.coe.int/> Entre los miembros de la Comisión se encuentran profesores universitarios de Derecho público e internacional, jueces de tribunales supremos y constitucionales, miembros de parlamentos nacionales y funcionarios.

⁸⁴ CDL-REF(2017)025 sobre Hungría - Proyecto de ley sobre la transparencia de organizaciones que reciben fondos extranjeros, y razonamiento; CDL(2014)059, Proyecto de directrices conjuntas sobre libertad de asociación por la Comisión de Venecia y OSCE/OIDDH CDL-PI(2014)004 Compilación de opiniones de la Comisión de Venecia sobre la libertad de asociación (revisada en julio de 2014); y CDL-AD(2014)025 Opinión sobre derecho federal n. 121-fz sobre organizaciones no comerciales («ley sobre agentes extranjeros»), sobre las Leyes Federales n. 18-fz y n. 147-fz y sobre la Ley Federal n. 190-fz para la realización de modificaciones en el código penal («ley sobre la traición») de la Federación Rusa.

directivo, basado en el diálogo, y comparte la experiencia y las prácticas de los Estados miembro. Por este motivo, un grupo de trabajo visita el país en cuestión, para reunirse con los diversos interesados y evaluar la situación de la manera más objetiva posible. A este respecto, los representantes de la Comisión de Venecia visitaron Polonia en mayo de 2017 para participar en la reunión de la Comisión consultiva de la OSCE/OIDDH sobre libertad de reunión pacífica y para debatir la supervisión asamblearia (incluida la cuestión de la seguridad de los periodistas que cubran las asambleas) y el papel de los ayuntamientos en facilitar las asambleas.⁸⁵

A solicitud de la Asamblea Parlamentaria del Consejo de Europa de elaborar una opinión acerca del proyecto de ley de Hungría sobre transparencia de las organizaciones que reciben apoyo del extranjero en abril de 2017, la Comisión de Venecia emitió una opinión preliminar y una opinión aclaratoria subsiguiente en junio de 2017, que se tratan en mayor detalle en el Capítulo 4.⁸⁶

D) *El Consejo de Expertos sobre Derecho de ONG*

Finalmente, con respecto al Consejo de Europa, el Consejo de Expertos sobre Derecho de ONG, establecido por la Conferencia de ONGI del Consejo de Europa en 2008, realiza estudios temáticos y de país acerca de aspectos específicos de la legislación de ONG y su implementación, que parecen plantear problemas de conformidad con las normas internacionales, en concreto la Convención Europea de Derechos Humanos y la Recomendación (2007)14 sobre el estatus legal de las ONG en Europa.⁸⁷ Su trabajo abarca a los 47 países miembro del Consejo de Europa y Bielorrusia y su propósito es el de crear un entorno habilitante para las ONG mediante el examen de la legislación nacional sobre ONG y su implementación.⁸⁸ Los recientes estudios del Consejo de Expertos incluyen su informe de 2015 sobre organizaciones no gubernamentales: Análisis de las novedades sobre normas, meca-

⁸⁵ <http://www.venice.coe.int/webforms/events/?id=2404>.

⁸⁶ Comisión de Venecia, Opinión preliminar sobre el proyecto de ley húngaro sobre transparencia de las organizaciones que reciben apoyo del extranjero (2 de junio, Opinión 889/2017), disponible en; [http://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-PI\(2017\)002-e](http://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-PI(2017)002-e) Comisión de Venecia, Opinión sobre el proyecto de ley húngaro sobre transparencia de las organizaciones que reciben apoyo del extranjero (19 de junio, Opinión 889/2017) disponible en [http://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-AD\(2017\)015-e](http://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-AD(2017)015-e).

⁸⁷ <http://www.coe.int/en/web/ingo/expert-council>.

⁸⁸ Véase Oonagh B. BREEN, «Through the Looking Glass: European Perspectives on Non-Profit Vulnerability, Legitimacy and Regulation», 2011, 36(3), *Brooklyn Journal of International Law*, 948-991, 989.

nismos y jurisprudencia 2013-2015⁸⁹ y la celebración ese mismo año de una mesa redonda para la protección del espacio cívico, con la participación de representantes del Consejo de Europa.⁹⁰ Las recientes opiniones legales del Consejo de Expertos incluyen aquellas relativas al proyecto de ley de Hungría sobre transparencia de organizaciones que reciben apoyo del extranjero.⁹¹

E) *La Organización para la Seguridad y la Cooperación en Europa (OSCE)*

Con 57 Estados miembros en Europa, Asia y Norteamérica, la OSCE es la mayor organización de seguridad regional del mundo que pretende prevenir el conflicto, impulsar el desarrollo económico y fomentar el pleno respeto por los derechos humanos y las libertades fundamentales. Encargada de esta última misión, la Oficina de Instituciones Democráticas y Derechos Humanos de la OSCE (OIDDH), con sede en Varsovia, proporciona apoyo, asistencia y experiencia a los Estados participantes y a la sociedad civil en la promoción de la democracia, el Estado de Derecho, los derechos humanos, la tolerancia y la no discriminación. En respuesta a una solicitud por parte de Polonia a la OIDDH para que revisara su Proyecto de ley sobre el Instituto nacional de libertades —Centro para el desarrollo de la sociedad civil, la OIDDH emitió su opinión legal en agosto de 2017⁹². En ella expresó su preocupación por el hecho de que el proyecto de ley propusiera un nuevo esquema de desarrollo de la sociedad civil que no supusiera una situación en la cual, en la práctica, la responsabilidad de la distribución de la mayor parte de los fondos públicos o los recursos a las organizaciones de sociedad civil se asignaría únicamente a una entidad ejecutiva, una opinión compartida por la Conferencia de ONGI del Consejo de Europa.⁹³

⁸⁹ OING CONF/EXP, «Non-Governmental Organisations: Review of Developments in Standards, Mechanisms and Case Law 2013-2015» (2 de noviembre de 2015), en <http://rm.coe.int/CoERMPublicCommonSearchServices/DisplayDCTMContent?documentId=0900001680492965>.

⁹⁰ Reunión del Consejo de Expertos sobre Derecho de ONG de la Conferencia Internacional de Organizaciones No Gubernamentales del Consejo de Europa, Estrasburgo, 28-29 de septiembre de 2015.

⁹¹ Opinión del Consejo de Expertos sobre ONG acerca del Proyecto de ley húngaro sobre transparencia de las organizaciones respaldadas desde el extranjero, abril de 2017, disponible en <https://rm.coe.int/CoERMPublicCommonSearchServices/DisplayDCTMContent?documentId=090000168070bfbb>.

⁹² Véase la opinión legal (n.º NGO-POL/303/2017 [AIC]) de la OSCE/OIDDH sobre el Proyecto de ley sobre el Instituto nacional de libertades - Centro para el desarrollo de la sociedad civil, <http://www.osce.org/odihr/336546?download=true>.

⁹³ Tras la publicación de la opinión legal de la OSCE/OIDDH sobre el Proyecto de ley polaco, la Conferencia de ONGI reiteró su preocupación en una carta a las autoridades

6. Nuevas vías a explorar – ¿Modelos filantrópicos alternativos del futuro?

Al tratar el futuro de la filantropía en Europa, no se puede ignorar la necesidad de explorar aún más y comprender mejor su potencial y, del mismo modo, las limitaciones de las formas emergentes de filantropía empresarial e inversión social, para proporcionar nuevas herramientas que faciliten el crecimiento filantrópico y su alcance en Europa. Aunque describir el estado actual del uso y el potencial futuro de estos métodos innovadores y experimentales en la creación de un espacio operativo más amplio para la filantropía en Europa y considerar cómo las medidas políticas europeas pueden respaldar aún más estos propósitos, son aspectos que se encuentran fuera del alcance de este informe, es importante otear el horizonte en el que se puede realizar de manera útil una investigación futura.

En 2017, la Comisión Europea creó un Grupo de expertos sobre filantropía empresarial e inversiones sociales, para analizar las distintas formas que podían adoptar las fundaciones, la filantropía empresarial y los inversores sociales con el objeto de contribuir a las prioridades de la política del Horizonte 2020 y Europa 2020, en particular, aquellas que impulsan un crecimiento inteligente, sostenible e incluyente mediante actividades de investigación e innovación.⁹⁴ La inversión social (también conocida como «inversión de impacto social») es una inversión que tiene intencionadamente como meta objetivos sociales específicos y la consecución de una rentabilidad financiera, y que mide el logro de ambas cosas. La filantropía empresarial es un tipo de inversión de impacto que adopta conceptos y técnicas de la financiación de capital riesgo y de la gestión empresarial, y que los aplica a la consecución de los objetivos filantrópicos.⁹⁵ Los filántropos empresariales (las fundaciones son únicamente uno de los actores en este contexto) utilizan una amplia variedad de mecanismos de financiación (que van, entre otros, desde las subvenciones, deuda, financiación híbrida de capital, préstamos directos, y préstamos garantizados) a la medida de las necesidades específicas de la organización respaldada, además de la provisión de apoyo organizativo.

Aunque para la mayoría de las fundaciones europeas la administración de activos, por un lado, y las actividades operativas/de concesión de ayudas, por

polacas <https://www.coe.int/en/web/ingo/-/communique-by-the-president-of-the-conference-of-ingos-and-of-the-president-of-the-expert-council-on-ngo-law>.

⁹⁴ <http://ec.europa.eu/transparency/regexpert/index.cfm?do=groupDetail&groupDetail&groupID=3495>.

⁹⁵ Se puede acceder a más información sobre la filantropía empresarial a través de la European Venture Philanthropy Association, en <https://evpa.eu.com/about-us/what-is-venture-philanthropy>.

el otro, son dos áreas de actividad que se mantienen separadas, cada vez más fundaciones han empezado a estudiar cómo la administración de activos puede, al menos en cierta medida, estar vinculada a la misión filantrópica y/o respaldar a las *start-up*/empresas sociales, en forma de inversiones de impacto social. Los bajos tipos de interés también han supuesto intentos de crear un mayor impacto con inversiones vinculadas a misiones o inversiones sociales.⁹⁶ Originado en Estados Unidos, el concepto de inversión relacionada con programas facilita que las fundaciones reserven legalmente la estructura de rentabilidad máxima sobre las inversiones con el objeto de invertir en proyectos con importantes objetivos sociales.⁹⁷

Teniendo en cuenta que algunas leyes nacionales requieren la preservación del valor del patrimonio⁹⁸ —y la inversión relacionada con su misión o la inversión en empresas sociales no siempre genera las rentabilidades requeridas (o son consideradas inversiones demasiado arriesgadas)—, y algunas leyes nacionales no permiten el otorgamiento de préstamos por organizaciones benéficas,⁹⁹

⁹⁶ Véase, por ejemplo, la web de la Asociación de Fundaciones Alemanas, <https://www.stiftungen.org/stiftungen/basiswissen-stiftungen/stiftungsvermögen/kapital-wirkung.html> en la que se cita el potencial de la «inversión inteligente» como una forma de superar los bajos tipos de interés.

⁹⁷ La definición legal se encuentra por primera vez en Estados Unidos, en 1969; véase la Ley de reforma tributaria de Estados Unidos de 1969 (*US Tax Reform Act 1969*), s.4944, con arreglo a la cual las fundaciones privadas pueden realizar «inversiones relacionadas con programas» si: a) el propósito principal de la inversión es fomentar los objetivos benéficos de la fundación; b) el propósito principal no es la producción de ingresos ni la apreciación de inmuebles; y c) los fondos no pueden utilizarse directa o indirectamente para ejercer presión o para propósitos políticos. Las IRP pueden suponer una tasa de rentabilidad de mercado o superior, siempre y cuando cumplan las normas de la agencia tributaria de EE.UU. (Internal Revenue Service).

⁹⁸ Las leyes nacionales requieren que las fundaciones mantengan su capital en las siguientes jurisdicciones: Croacia, República Checa, Alemania, Eslovaquia y España, y también en Lituania (con respecto únicamente a los legados). Véase también, EFC, *Comparative Highlights of Foundation Laws: The Operating Environment for Foundations in Europe* (Bruselas, 2015) en 17-19. En Alemania, la mayor parte de las leyes de los Lander incluyen en la actualidad normas que indican que el valor del legado debe mantenerse, y en la actualidad existen propuestas para incluir esto también en el código civil; véase Angelo WINKLER «Die BGB-Stiftungsrechtsreform – eine Zwischenbilanz», en *ZStV* 5/2017, en 168.

⁹⁹ En Italia, por ejemplo, las subvenciones recuperables, los préstamos a bajo interés, y la renta variable, así como la compra a plazo de participaciones accionariales u otro tipo de aportaciones a terceros, son actividades asignadas a bancos e intermediarios financieros por medio de la «ley bancaria» (decreto número 385/1993); se estipula una prohibición explícita para las fundaciones de origen bancario, mediante el artículo 3, párrafo 2 del Decreto número 153/99. Véase además, EFC *Legal and Fiscal Country Profile, 2014: Italy*, en 10 (disponible en <http://www.efc.be/wp-content/uploads/2015/05/Italy-2014.pdf>) Del mismo modo, las fundaciones en la República Checa no están autorizadas legalmente a asignar concesiones al

existen barreras a este tipo de inversión en algunos países.¹⁰⁰ En la actualidad, el EFC está realizando una revisión pormenorizada de cómo invierten sus miembros sus activos, mientras que varios de los miembros de DAFNE también han realizado una investigación sobre la práctica y la política de la inversión de impacto de activos.¹⁰¹ En este área, se requiere una investigación más integral.

A tal efecto, como parte de la sesión conjunta de EFC/DAFNE sobre «La liberación del potencial filantrópico – Limitaciones y oportunidades en el entorno operativo» en la Asamblea General Anual de EFC de 2017, EFC y DAFNE convocaron una mesa redonda para debatir sobre el potencial de la inversión filantrópica/social de capital riesgo, como una herramienta para ampliar el espacio de la filantropía. Algunas de las principales conclusiones de esta mesa redonda forman parte de los llamamientos de este Capítulo a impulsar la futura investigación para explorar la viabilidad de esta nueva herramienta. Además de la administración de sus activos, se puso de manifiesto que las organizaciones filantrópicas también están otorgando ayudas, préstamos y otros apoyos financieros así como organizativos (mediante el desarrollo de aptitudes o la mejora de procesos) a negocios sociales o verdes. Algunas leyes nacionales, sin embargo, no permiten que el lado «programático» genere rentabilidad, o es posible que sólo permitan el gasto de activos benéficos en propósitos benéficos, lo que no siempre coincidirá con el trabajo más amplio realizado por los destinatarios de la empresa social.¹⁰² De ahí las barreras a algunos de estos compromisos, por ejemplo, si se realizan préstamos en el lado de la concesión de ayudas que se han detectado en varios países.¹⁰³

fomento de sus propósitos/programas en bien público, que también pueden generar ingresos. Véase *EFC Legal and Fiscal Country Profile, 2014: Czech Republic*, en 16 (disponible en <http://www.efc.be/wp-content/uploads/2015/05/Czech-Republic-2014.pdf>).

¹⁰⁰ No obstante, varios países han introducido medidas que respaldan las inversiones sociales. Véanse, por ejemplo, las nuevas medidas de desgravación fiscal en el Reino Unido, en la Ley de finanzas (N.º 2) de 2017 [Finance (No. 2) Bill 2017], cláusula 27, Apéndice 8, que ofrecen a los inversores individuales una reducción fiscal del 30% del valor de las inversiones cualificadas en empresas sociales.

¹⁰¹ Véanse, por ejemplo, los estudios de caso de la Asociación de Fundaciones Alemanas, con respecto a inversiones relacionadas con misiones, en: <https://www.stiftungen.org/stiftungen/stiftungsmanagement/stiftungsvermögen/kapital-wirkung.html>.

¹⁰² Las fundaciones españolas, por ejemplo, solo pueden asignar fondos para el propósito de la fundación o de manera complementaria al mismo, y cualesquiera beneficios generados tienen que reinvertirse en la consecución de los propósitos de la organización (*EFC Legal and Fiscal Country Profile, 2014: Spain*, en 8).

¹⁰³ Cabe destacar que en sus primeros años de inversión vinculada a programas, la Fundación Ford (que adoptó tempranamente este concepto) no integró su actividad PRI (concebida como una actividad de inversión) en el programa de subvenciones de la fundación.

Una serie de reglamentos de la UE pretenden respaldar a la empresa social,¹⁰⁴ y un Grupo de expertos sobre empresa social establecido por la Comisión para examinar el progreso de las medidas que mejoren el acceso para financiar a las empresas sociales, mejorando su visibilidad y optimizando su entorno legal, entregó sus conclusiones en 2016.¹⁰⁵ En mayo de 2017, la UE aceptó hacer más para estimular la inversión en capital riesgo en, entre otras, empresas sociales, aceptando reformas para ampliar las posibilidades de inversión para fondos, ampliando el rango de gestores elegibles y simplificando la administración, lo cual a su vez ayudará al capital inversor a llegar a los organismos, como por ejemplo las empresas sociales que lo necesitan.¹⁰⁶ Así, existe un recorrido para investigar las oportunidades y los retos del compromiso filantrópico tanto en la filantropía de capital riesgo como en las inversiones de impacto social, a nivel nacional y europeo.

III. Dar sentido a un espacio propicio para la filantropía en Europa

Teniendo en cuenta la infraestructura legal y el contexto estructural que se describen en el Capítulo 2, es importante reflexionar ampliamente sobre las posibles herramientas disponibles para aquellos que deseen proteger o ampliar el espacio existente para la filantropía en Europa. Tres herramientas distintas, todas ellas relevantes para la filantropía transfronteriza, se estudiarán en los capítulos siguientes. Cuando pensamos en un espacio posibilitador de la filantropía, merecen especial atención tres tipos de regulaciones, en concreto, el papel de la regulación legal en el ámbito de la lucha contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, que se produce tanto a nivel de la UE como a nivel nacional, el papel separado de la regulación fiscal en forma de leyes tributarias, puesto que el derecho a adoptar estas leyes está reservado a los Estados miembros, y, finalmente, el lugar que ocupan los códigos de conducta, las directrices administrativas, las recomendaciones

¹⁰⁴ Véase, por ejemplo, el Reglamento 346/2013 sobre los fondos de emprendimiento social europeos (EUSEF), que entró en vigor en julio de 2013 y abarca a planes de inversión alternativa que se centran en las empresas sociales, es decir, empresas que se establecen con el propósito explícito de tener un impacto social positivo y tratar objetivos sociales, en vez de limitarse a maximizar el beneficio.

¹⁰⁵ Grupo de Expertos de la Comisión sobre Emprendimiento Social (GECES), *Social enterprises and the social economy going forward: A call for action* (octubre de 2016), disponible en <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/24501/attachments/1/translations/en/renditions/native>.

¹⁰⁶ Véase «Commission Press Release, Capital Markets Union: EU agrees to more support for venture capital and social enterprises» (Bruselas, 30 de mayo de 2017), IP/17/1477 disponible en http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-1477_en.htm?locale=en.

de mejores prácticas y otros tipos de autorregulación que configuran el espacio dentro del cual funciona la filantropía. Cada una de estas áreas tiene características propias distintas y, por lo tanto, merece atención individual en los siguientes capítulos. No obstante, las tres áreas están interrelacionadas y se orientan las unas a las otras en la práctica; de ahí la necesidad de tomar un planteamiento holístico con respecto a la regulación, para intentar comprender mejor el espacio existente para la filantropía dentro de Europa y el potencial para su ampliación.

Fijémonos primero en las regulaciones que emergen para luchar contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo. Las regulaciones en cuestión se derivan de los compromisos políticos asumidos a nivel internacional, y no de las obligaciones vinculantes de los Tratados de la UE. No obstante, han entrado en vigor a nivel nacional, regional y de la UE en el sentido regulatorio más tradicionalmente vinculante, conformando las prácticas regulatorias y administrativas nacionales así como siendo objeto de las Directivas de la UE sobre lucha contra el blanqueo de capitales. El crecimiento de la regulación del GAFI en este área, con la reciente emergencia de la Evaluación de riesgos supranacionales de la UE, merece consideración especial en este contexto, teniendo en cuenta su potencial para afectar a los flujos de capital filantrópicos transfronterizos. Más cerca de casa, la reciente oleada de regulación restrictiva en Europa Oriental, destinada a las fundaciones y asociaciones (particularmente en Hungría) con el pretexto de luchar contra la financiación del terrorismo, plantea nuevas cuestiones acerca del estrechamiento del espacio para la filantropía en Europa.¹⁰⁷ El Capítulo 4 estudia estas cuestiones y presenta los retos a los que se enfrentan y las oportunidades de las que disponen las organizaciones filantrópicas para participar en el proceso legislativo y político.

Pasando al papel de la regulación fiscal, el Capítulo 5 se centra en las cuestiones fiscales y tributarias a las que se enfrentan las organizaciones filan-

¹⁰⁷ Véase, por ejemplo, el Proyecto de Ley de Polonia sobre el Instituto de Libertad Nacional - Centro para el Desarrollo de la Sociedad Civil, de 2017, y la Ley de Hungría sobre Transparencia de Organizaciones Respaldadas desde el Extranjero, de 2017. No obstante, esos acontecimientos no están limitados a Europa Oriental. En 2014, España aprobó una ley que exigía a todas las donaciones superiores a 100 EUR que se identificara al donante - véase el Real Decreto español (BOE, 304/2014, art. 42), por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, que completa la implementación a la Legislación española de la Directiva 2005/60/EC, mientras que en 2017 Reuters comunicó que más de 300 organizaciones benéficas se vieron afectadas por una campaña mundial contra los fondos ilegales - <http://uk.reuters.com/article/uk-banks-charities/three-hundred-uk-charities-hit-by-global-crackdown-on-illegal-funds-idUKKBN1AC0F3>.

trópicas con actividad transfronteriza. Se ha escrito mucho acerca de las restricciones fiscales sufridas por las organizaciones filantrópicas. Sin embargo, se ha progresado mucho con la jurisprudencia desarrollada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en este ámbito, y el uso activo por la Comisión de las notificaciones de ejecución para hacer que los Estados miembros se atengan a los principios no discriminatorios establecidos en la legislación de la UE. No obstante, sigue habiendo problemas, según lo identificado en los informes previos y más recientes encargados por EFC y *Transnational Giving Europe* (TGE). Este capítulo proporciona un breve análisis del entorno fiscal actual, y examina el alcance del potencial desarrollo que sigue pendiente para que sea un espacio más propicio para las organizaciones filantrópicas.

Por último, fuera de las directivas, de los reglamentos y de las leyes nacionales, existe el ámbito del denominado *soft law* de las orientaciones administrativas, muchas de las cuales conforman la experiencia diaria de muchas organizaciones filantrópicas en toda Europa. El *soft law* se refiere a las normas que no son estrictamente vinculantes en su naturaleza pero que tampoco carecen completamente de importancia legal. En el contexto de la legislación internacional, el *soft law* o *autorregulación* se refiere a las directrices, las declaraciones políticas o los códigos de conducta que establecen normas de conducta. Aunque no son directamente ejecutables o vinculantes, pueden producir algunos efectos legales. Por lo tanto, es importante distinguir la falta de efecto vinculante del *soft law* de su potencial impacto en la práctica. Precisamente, debido a que ejerce una influencia «orientativa» informal, el *soft law* puede afectar al desarrollo de la política, creando el espacio para hacer surgir ideas y persuadir de su adopción. A nivel de la UE, mediante el uso de recomendaciones, opiniones, notificaciones, programas de acción y otras formas de diálogo social, la Comisión practica regularmente el *soft law*. Se presenta por lo tanto en ocasiones como un instrumento más flexible para la consecución de objetivos políticos. El Capítulo 6 vuelve a analizar el estudio de transparencia de organizaciones de interés general realizado por DAFNE y EFC en 2011. Revisa la situación hoy en día de la autorregulación, tanto a nivel nacional como regional, y estudia los intentos previos, infructuosos, de la Comisión de la UE, de utilizar con éxito esta herramienta en su regulación de las organizaciones sin ánimo de lucro.

IV. Localización del espacio regulatorio internacional: La interrelación con la filantropía europea

Dejando a un lado las cuestiones de infraestructura legal y estructura legal dentro del contexto de los Tratados europeos, otro aspecto de la re-

gulación «preceptiva» que merece la atención por su capacidad de afectar al espacio de la filantropía europea, es el de las regulaciones específicas europeas y nacionales que controlan y (en ocasiones) restringen el movimiento de fondos filantrópicos dentro de Europa. Estas regulaciones toman distintas formas y se derivan de fuentes de distinto origen, pero el resultado final en todos los casos tiende a ser el mismo: su potencial, directa o indirectamente, de afectar de forma negativa al movimiento de los fondos filantrópicos. A tal efecto, este Capítulo se centra en tres áreas relacionadas: en primer lugar, el efecto macro del intento de la adhesión de la UE a las recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) sobre lucha contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, y el consecuente impacto sobre las organizaciones filantrópicas europeas; en segundo lugar, la emergencia del régimen de Evaluación Supranacional de Riesgos de la Comisión Europea (ESR), destinado específicamente a hacer efectivos los compromisos de la UE con el GAFI, y los retos para la filantropía inherentes a este régimen; y finalmente, la consideración de la regulación nacional emergente que afecta a los flujos filantrópicos en Europa, con particular atención en los recientes acontecimientos en Hungría.

1. *El régimen del GAFI en Europa – Una breve descripción*

El GAFI es un organismo intergubernamental encargado de establecer estándares para fomentar la implementación efectiva de medidas legales, regulatorias y operativas para combatir el blanqueo de capitales, la financiación del terrorismo y otras amenazas vinculadas a la integridad del sistema financiero internacional. Como miembro regional de pleno derecho del GAFI, la Comisión Europea está encargada de dar efecto a las recomendaciones del GAFI en las áreas de la lucha contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo. La Recomendación 8 trata en concreto de las vulnerabilidades del sector sin ánimo de lucro a la explotación terrorista. Encarga a los miembros del GAFI (tanto Estados miembros como miembros regionales como por ejemplo la Comisión Europea) de: «revisar la idoneidad de las leyes y regulaciones relativas a las entidades que pueden ser utilizadas indebidamente para la financiación del terrorismo. Las organizaciones sin fines de lucro son particularmente vulnerables, y los países deben asegurar que éstas no sean utilizadas indebidamente:

- a) «por organizaciones terroristas que se presenten como entidades legítimas;

- b) para explotar entidades legítimas como conductos para la financiación del terrorismo, incluyendo el propósito de escapar a medidas de congelamiento de activos;
- c) y para esconder u ocultar el desvío clandestino de fondos, destinados a propósitos legítimos, de las organizaciones terroristas». ¹⁰⁸

La Recomendación 8 («R8») se ha convertido en uno de los impulsores no intencionados del estrechamiento del espacio de la sociedad civil. Si se aplica inadecuadamente, la legislación de lucha contra el terrorismo puede ser utilizada por algunos gobiernos para justificar un freno a la sociedad civil. Como afecta particularmente al flujo de fondos de una jurisdicción a otra, el estrechamiento del espacio de la sociedad civil en este caso se traduce en un estrechamiento de la capacidad filantrópica.

Para la Comisión Europea, las recomendaciones del GAFI hacen las veces de compromisos políticos informales en vez de obligaciones vinculantes de Tratado, que no obstante lucha por hacer cumplir. Las 40 Recomendaciones abarcan a la totalidad de las instituciones financieras e intermediarios, y la UE ha pretendido dar efecto a los compromisos del GAFI mediante la promulgación de una serie de directivas de lucha contra el blanqueo de capitales¹⁰⁹. Al igual que muchos miembros del GAFI, la Comisión ha tenido dificultades en el pasado para dar pleno efecto a la R8.¹¹⁰ Un problema particular para la Comisión es que, como hemos visto en el Capítulo 2, la competencia legislativa en relación con las organizaciones sin ánimo de lucro es de los Estados miembro. La Comunicación de la Comisión 2005/620 (de la DG Justicia), recomendando, entre otras cosas, un marco para un código de conducta que mejore la transparencia y la responsabilidad de las ONG y reduzca el riesgo de abuso del sector sin ánimo de lucro, representó el primer intento de la Comisión de regular el cumplimiento de las organizaciones sin

¹⁰⁸ Estándares internacionales sobre la lucha contra el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo y la proliferación: Las Recomendaciones del GAFI. París: GAFI/OCDE, febrero de 2012, actualizado en octubre de 2016. p. 13.

¹⁰⁹ La más reciente es la Cuarta Directiva de la UE de Lucha contra el Blanqueo de Capitales (UE 2015/849) (DBC4) que entró en vigor en junio de 2015 y sustituyó a la Tercera Directiva de la UE de Lucha contra el Blanqueo de Capitales (2005/60/CE). La DBC4 debe transponerse a la legislación nacional de los Estados miembros antes del 26 de junio de 2017.

¹¹⁰ Véase Ben HAYES, Transnational Inst./Statewatch, *Counter-Terrorism, «Policy Laundering» and The FATF: Legalising Surveillance, Regulating Civil Society* (2012), <http://www.statewatch.org/analyses/no-171-fafp-report.pdf>, donde se ilustran las bajas tasas de cumplimiento de la R8, con 69 países incumplidores y 66 países solo parcialmente cumplidores de la R8 en 2012.

ánimo de lucro en este ámbito.¹¹¹ La Comunicación hizo recomendaciones a los Estados miembros de la UE así como a las ONG, para que verificaran la identidad y la buena fe de los beneficiarios, los donantes y las ONG socias, y mantuvieran unos rastros de auditoría completos y exactos de los fondos transferidos fuera de su jurisdicción. Aunque aceptando que el Marco para un Código de conducta no debería obstaculizar de ninguna manera las actividades legales transfronterizas de las ONG, y declarando que el propósito del planteamiento europeo es por lo tanto el de establecer principios comunes en los cuales pueda basarse la implementación nacional, la Comisión no proporcionó ninguna orientación sobre cómo se iban a lograr estos principios comunes, y tras las dudas planteadas por las organizaciones sin ánimo de lucro, el código nunca se implementó.¹¹²

No obstante, el Programa de Estocolmo, negociado por el Consejo Europeo y publicado en 2010, estableció un marco de cinco años para la UE en la entonces existente área de justicia y asuntos internos, y otorgó el mandato a la Comisión de fomentar una mayor transparencia y responsabilidad para las organizaciones benéficas con vistas a garantizar la compatibilidad con la Recomendación Especial (RE) VIII del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI).¹¹³ A tal efecto, la Comisión intentó desarrollar e introducir unas directrices voluntarias de lucha contra la financiación del terrorismo, para las organizaciones sin ánimo de lucro con sede en la UE, como manera de lograr el cumplimiento regulatorio de la R8 en forma de un Documento de Reflexión de la Comisión, de 2010.¹¹⁴ Con una pequeña variación en el estilo o sustancia con respecto al desafortunado Código de conducta anterior de 2005, el Documento de Reflexión de 2010 no obtuvo mucho apoyo de las organizaciones sin ánimo de lucro encuestadas, y de este proceso no ha emergido ninguna directriz final. Sin embargo, la Comisión sigue defendiendo el principio de supervisión, indicando que:

¹¹¹ Comisión de las Comunidades Europeas, Prevención y lucha contra la financiación terrorista a través de una mayor coordinación a nivel nacional y una mayor transparencia del sector sin ánimo de lucro, COM (2005) 620 final (29 de noviembre de 2005) [en adelante, la Comunicación (2005) 620 final].

¹¹² Véase, asimismo, Oonagh B. BREEN, «Through the Looking Glass: European Perspectives On Nonprofit Vulnerability, Legitimacy And Regulation», 2010, 36(3), Brooklyn Journal of International Law 947; Oonagh B. BREEN, «European Non-Profit Oversight: The Case for Regulating from the Outside In», 2016, 91(3), Chicago-Kent Law Review 991.

¹¹³ Consejo de la Unión Europea, Programa de Estocolmo – Una Europa abierta y segura que sirva y proteja al ciudadano, 2010 DO (C 115).

¹¹⁴ Véase Comisión Europea, *Discussion Paper on Voluntary Guidelines for EU Based Nonprofit Organisations* (2 de julio de 2010).

«La gran mayoría de las organizaciones sin ánimo de lucro (ONG) desarrollan un trabajo completamente legítimo y valioso. Sin embargo, la potencial vulnerabilidad de las ONG en la financiación del terrorismo se ha revelado por casos en la UE y en países no pertenecientes a la UE... Unas directrices voluntarias para el sector serían un medio para mejorar la transparencia y la asunción de responsabilidades de las ONG y para reducir su potencial abuso en la financiación del terrorismo. La Comisión pretende una estrecha participación del sector de las ONG y los Estados de la UE en su trabajo en este ámbito.»¹¹⁵

A) *Impacto sobre el sector*

El impacto de las medidas del GAFI sobre el sector ha sido objeto de varios estudios europeos en la última década. Cabe destacar, en particular, tres informes encargados por la Comisión Europea: el Informe Independent Scrutiny (2007), el Informe de Matrix (2008) y el Informe de ECNL (2009).¹¹⁶ El *Independent Scrutiny Report* de 2007 evalúo los esfuerzos de la UE en la lucha contra la financiación del terrorismo con arreglo a las Recomendaciones especiales del GAFI y la Estrategia de financiación contraterrorista de la UE.¹¹⁷ El Informe identificó varias dificultades estructurales que complicaron la tarea de la UE de dar efecto a las ordenanzas del GAFI a nivel europeo, muchas de las cuales son particularmente pertinentes para los esfuerzos de regulación de las organizaciones sin ánimo de lucro en Europa, y las dificultades vinculadas experimentadas a nivel de la UE con respecto a la implementación de la R8. Entre estas dificultades se incluyeron la falta de una evaluación básica informada de las amenazas y riesgos para la UE y las diferencias culturales entre los Estados miembros antiguos (todos los cuales son miembros del GAFI) y los Estados miembro nuevos de la UE (que son miembros de MONEYVAL), lo que supone distintos grados de reticencia hacia los esfuerzos legislativos europeos. A partir de estas conclusiones, la Comisión intentó solucionar el déficit de información, encargando el Infor-

¹¹⁵ DG Migración y Asuntos Internos de la Comisión, en https://ec.europa.eu/home-affairs/what-we-do/policies/crisis- and-terrorism/financing_en (último acceso el 3 de mayo de 2017).

¹¹⁶ Para un tratamiento completo de cada uno de estos informes, véase Oonagh B. BREEN, «Through the Looking Glass: European Perspectives on Nonprofit Vulnerability, Legitimacy And Regulation», 2010, 36(3), Brooklyn Journal of International Law 947, 962-974.

¹¹⁷ Comisión de la UE, «Independent Scrutiny in Response to Recommendation 41 of the EU Counter Terrorist Financing Strategy to Assess the EU's Efforts in the Fight against Terrorist Financing: Final Report (Directorate- General Justice Freedom & Security, 2007)» [en adelante, el «Informe Independent Scrutiny»].

me de Matrix en 2008.¹¹⁸ En función de esta investigación empírica, Matrix llegó a la conclusión siguiente:

«Si ha de creerse la información disponible, son limitadas la incidencia y la prevalencia del abuso financiero de las ONG en la UE. No obstante, existe cierto nivel de uso indebido criminal y terrorista. El que esto se juzgue como una “amenaza grave” depende de los niveles de tolerancia de los observadores... Sin mejores bases de datos, mecanismos de comunicación y sistemas de control, no existe ninguna forma de saber si las estimaciones del grupo de expertos son realistas o meramente han recibido mala información.»¹¹⁹

Finalmente, la Comisión nombró al *European Centre for Not for Profit Law* (ECNL) para que realizara un «estudio sobre las recientes iniciativas públicas y autorregulatorias que mejoren la transparencia y la responsabilidad de las organizaciones sin ánimo de lucro en la Unión Europea». La investigación examinó las medidas adoptadas en los veintisiete Estados miembros de la UE para mejorar la transparencia y la responsabilidad de las organizaciones sin ánimo de lucro en el contexto general de las iniciativas internacionales y europeas, para tratar el riesgo de que esas organizaciones sean utilizadas como vehículos para la financiación del terrorismo.¹²⁰ Publicado en 2009, e identificando más de 140 iniciativas de autorregulación y regulación pública en relación con la responsabilidad y la transparencia de las organizaciones sin ánimo de lucro entre 2004 y 2009, el informe de ECNL estudió 19 de estas iniciativas, en detalle, antes de llegar a la conclusión de que «la necesidad de superar las diferencias básicas entre los dos principales sistemas legales, además de distintos factores culturales e históricos, puede hacer que sea extremadamente difícil cualquier intento de una iniciativa regulatoria o autorregulación paneuropea».¹²¹

Así, los tres informes encargados destacaron el bajo nivel de la amenaza documentada probada para los fondos filantrópicos en la UE, en los períodos examinados, y la necesidad de que cualesquiera medidas subsiguientes desti-

¹¹⁸ Matrix Insight, «Study to Assess the Extent of Abuse of Non-Profit Organisations for Financial Criminal Purposes at EU Level, European Commission, DG Justice, Freedom and Security (Apr. 3, 2008)» [en adelante, el «Informe de Matrix»].

¹¹⁹ *Ibid.* en 66.

¹²⁰ European Centre for Not-for-Profit Law [ECNL], *Study on the Recent Public and Self-Regulatory Initiatives Improving Transparency and Accountability of Non-Profit Organisations in the European Union*, en 94 (2009) (por Nilda Bullain y Katerina Hadzi-Miceva) (encargado por la Comisión Europea, Dirección General de Justicia, Libertad y Seguridad) [en adelante, el «Estudio de ECNL»].

¹²¹ *Estudio de ECNL*, en 15.

nadas a proteger esos fondos estén relacionadas con los riesgos, sean proporcionadas y se basen en pruebas. Pese a estas conclusiones, la retórica actual de la UE de medidas contraterroristas ha seguido viendo al sector sin ánimo de lucro, frente al sector privado, como vulnerable al abuso, y un área potencialmente de alto riesgo en la cual es necesaria una regulación específica a nivel europeo.¹²²

B) *Colaboración del GAFI con las organizaciones sin ánimo de lucro. Convertir retos en oportunidades*

Pese a las exigencias que presentan las medidas influidas por el GAFI, que a menudo no comprenden el nivel de amenaza y el nivel actual de vulnerabilidad de las organizaciones sin ánimo de lucro, las organizaciones filantrópicas han respondido al reto intentando conectar con los legisladores para formarlos acerca de la necesidad de adoptar un planteamiento más basado en el riesgo en lo que se refiere a la regulación del sector sin ánimo de lucro en el contexto de la financiación del terrorismo.

En 2013, el GAFI empezó negociaciones bilaterales con un grupo de organizaciones sin ánimo de lucro interesadas, con vistas a iniciar un diálogo sobre la futura R8.¹²³ Las organizaciones sin ánimo de lucro en cuestión se unieron en una plataforma de representación global sin ánimo de lucro,¹²⁴ que en los siguientes cuatro años negoció con la Secretaría del GAFI, la Comisión Europea y el Tesoro de Estados Unidos para aumentar la concienciación de las organizaciones sin ánimo de lucro con respecto a la implementación de la R8 a nivel nacional, regional y global. Mediante la creación de la *Nonprofit Platform on FATF*, se propició una participación más efectiva de

¹²² A este respecto, véase la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo: Un espacio de libertad, seguridad y justicia al servicio de los ciudadanos, en 23, COM (2009) 262 final (10 de junio de 2009) (donde se indica que «Deberán elaborarse recomendaciones dirigidas a las organizaciones benéficas con el fin de aumentar la transparencia y la responsabilidad»); Consejo de la Unión Europea, Programa de Estocolmo – Una Europa abierta y segura que sirva y proteja al ciudadano, 2010 DO (C 115) [en adelante, el Programa de Estocolmo]. Véanse también las opiniones en contra, más recientes, de la Nonprofit Platform acerca de la asignación por la Comisión de altos niveles de riesgo y vulnerabilidad al sector sin ánimo de lucro europeo, CSE, ECNL, EFC y HSC, «NPO input for the European Commission Supranational Risk Assessment on Money Laundering and Terrorist Financing (SNRA) following the EC consultation meeting on 4 October 2016» (noviembre de 2016).

¹²³ Para un tratamiento completo de estas negociaciones, véase Oonagh B. BREEN, «European Non-Profit Oversight: The Case for Regulating from the Outside In» (2016) 91(3) *Chicago-Kent Law Review* 991, 1012.

¹²⁴ Véase la *Non-Profit Platform* en el GAFI, <http://fatfplatform.org/about/>.

las organizaciones sin ánimo de lucro en los procesos de consulta del GAFI. Esto supuso varios logros significativos, como por ejemplo la formalización de un planteamiento basado en el riesgo, con el resultado de una implementación más proporcionada y específica al contexto de las normas del GAFI;¹²⁵ una revisión en profundidad del documento de mejores prácticas del GAFI (junio de 2015),¹²⁶ un documento de orientación política que los países utilizan para ayudarles a implementar las normas; y una revisión significativa de la Recomendación 8 y su Nota Interpretativa, lo que supuso la revisión en junio de 2016 de la R8, retirando la afirmación de que el sector sin ánimo de lucro es «particularmente vulnerable» al abuso terrorista.¹²⁷

En 2017, se ofreció a la *Nonprofit Platform* cuatro asientos en el Foro consultivo del sector privado (PSCF, por sus siglas en inglés) del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI). El PSCF está compuesto por representantes del sector financiero, y otros negocios y profesiones sujetos a las obligaciones de lucha contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, así como de la sociedad civil. Estos sectores desempeñan un papel fundamental en garantizar una implementación efectiva de las Recomendaciones del GAFI. La inclusión formal de la *Nonprofit Platform* en estas deliberaciones, con un asiento asignado específicamente a la filantropía institucional,¹²⁸ constituye un hecho significativo ya que el PSCF debate con frecuencia asuntos del GAFI que afectan directamente a las organizaciones sin ánimo de lucro.¹²⁹

¹²⁵ «Transnational NPO Working Group on FATF Recommendations: Financial Action Task Force Typology Review (February 2014); FATF, Risk of Terrorist Abuse in Non-Profit Organisations» (junio de 2014).

¹²⁶ «FATF, Best Practices: Combating the Abuse of Non-Profit Organisations (Recommendation 8)», 2015.

¹²⁷ «ATF Revised Recommendations and Interpretive Note» (octubre de 2016), http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF_Recommendations.pdf.

¹²⁸ Este asiento está ocupado en la actualidad por EFC en nombre de *Worldwide Initiative for Grantmaker Supports* (WINGS). Los asientos restantes están ocupados por *Human Security Collective* (HSC), en calidad de copresidente de *Global NPO Coalition on FATF*, el *European Center for Not-for-Profit Law* (ECNL) en nombre de ICNL Alliance, y el Norwegian Refugee Council como representante de las organizaciones de prestación de servicios/asistencia humanitaria.

¹²⁹ El PSCF de marzo de 2017 se centró en la evaluación de países y en la evaluación de riesgos. Véanse los informes del foro en <http://fatfplatform.org/private-sector-consultative-forum/>.

C) *Informes de evaluación mutua por país – Compartimos lo aprendido*

El GAFI realiza constantemente evaluaciones mutuas de los niveles de implementación por sus miembros de las Recomendaciones del GAFI. Desde la cuarta ronda de evaluaciones mutuas, las evaluaciones tienen ahora dos componentes básicos: efectividad y cumplimiento técnico. El país evaluado debe proporcionar información acerca de las leyes, los reglamentos y cualesquiera otros instrumentos legales que tenga en vigor para combatir el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, así como la proliferación; debe mostrar que cumple técnicamente las Recomendaciones. Pero desde 2013, el cumplimiento técnico no es suficiente. El principal componente de una evaluación mutua es ahora la efectividad. El equipo experto en evaluación requiere pruebas que demuestren que las medidas del país evaluado están funcionando y logrando resultados adecuados.

Esto es particularmente importante en el contexto de la R8, donde unas restricciones desproporcionadas en el movimiento de fondos a menudo pueden causar perjuicios a las organizaciones filantrópicas, y requiere que los gobiernos se comuniquen con el sector sin ánimo de lucro y tengan en cuenta sus experiencias como preparación para la visita *in situ* de los expertos.

A tal efecto, la *Nonprofit Platform* facilitó varios seminarios sobre el GAFI y sus efectos sobre las organizaciones de sociedad civil en varios Estados miembros de la UE en 2016, reuniendo a organizaciones interesadas sin ánimo de lucro acompañadas, para la ocasión, por funcionarios gubernamentales, de manera que los participantes pudieran desempeñar papeles más informados en el proceso mutuo de evaluación en diversos países.¹³⁰

2. *La próxima frontera: el sistema supranacional de evaluación de riesgos de la UE*

Con arreglo a la Cuarta directiva de lucha contra el blanqueo de capitales (Directiva LBC), la Comisión tiene que realizar una evaluación de los riesgos del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo que afecten al mercado interno, en relación con las actividades transfronterizas.¹³¹ La Comisión, en virtud del artículo 6 de la Directiva, tiene que realizar reco-

¹³⁰ Se celebraron talleres con organizaciones de la sociedad civil en Dinamarca (abril de 2016), Suecia (mayo de 2016), Irlanda (septiembre de 2016), la República Checa (julio de 2017) y una reunión de expertos regionales también se celebró en Londres en septiembre de 2016, reuniendo a organizaciones sin ánimo de lucro, funcionarios gubernamentales y de las agencias tributarias, y representantes de la Secretaría del GAFI.

¹³¹ Artículo 6 de la Directiva (UE) 2015/849.

mendaciones a los Estados miembros acerca de las medidas adecuadas para tratar estos riesgos, sobre una base de cumplimiento o explicación. Con el primer informe de esa Comisión en junio de 2017,¹³² se reconoció que la Unión Europea tenía que identificar, comprender e intentar mitigar los riesgos del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, que son relevantes desde una perspectiva de la UE, y no pueden tratarse de manera efectiva por los Estados miembro individuales. Por consiguiente, creó su Sistema Supranacional de Evaluación de Riesgos (SSER) para adoptar un planteamiento basado en el riesgo encaminado a garantizar que los recursos y las medidas para prevenir o mitigar los riesgos de blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo se correspondieran con los riesgos identificados. Se priorizarían entonces específicamente aquellas situaciones que representasen un mayor riesgo de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo. La evaluación supranacional de riesgos pretende complementar (en vez de sustituir) el planteamiento de los Estados miembros¹³³ y respaldar a los Estados miembro en su propio proceso. Por lo tanto, los Estados miembros tienen que tener en cuenta los resultados de la evaluación supranacional de riesgos de la UE, para sus propias evaluaciones de riesgos.

La Comisión adoptó un plan de acción en febrero de 2016,¹³⁴ contemplando medidas de acción a corto y medio plazo, en concreto el seguimiento de los terroristas en un primer momento y la prevención del movimiento por su parte de activos y fondos, antes de centrarse en interrumpir las fuentes de ingresos utilizadas por los terroristas, dirigiéndose a su capacidad de obtener fondos a medio y largo plazo. El SSER pretende ser una herramienta de la Comisión con arreglo a la legislación de la UE que le permite comprender los riesgos y elaborar políticas con vistas a tratar los riesgos identificados de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo.

El SSER abarca no solo a aquellas áreas de riesgo cubiertas en la actualidad por la Cuarta directiva LBC¹³⁵ sino también otras áreas consideradas de riesgo que aún no han sido cubiertas, lo cual incluye a las organizaciones sin ánimo de lucro, y por este motivo es importante estudiar sus implicaciones

¹³² Y a partir de entonces cada dos años.

¹³³ Véase el artículo 7 de la Directiva (EU) 2015/849.

¹³⁴ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Plan de acción para intensificar la lucha contra la financiación del terrorismo, COM(2016) 50 final.

¹³⁵ Instituciones de crédito; instituciones financieras; y las siguientes personas físicas o jurídicas: (a) auditores, contables externos y asesores tributarios; (b) notarios y otros profesionales legales independientes, cuando participen en determinadas actividades; (c) fideicomisos o proveedores de servicios empresariales; (d) agentes inmobiliarios; (e) comerciantes de productos (pago en efectivo superior a 10 000 EUR); y (f) proveedores de servicios de juego.

en el contexto de la protección del espacio filantrópico europeo. La hoja de ruta de la Comisión para la implementación del SSER, publicada en febrero de 2017, describió las medidas adoptadas y a adoptar por la Comisión antes del informe de junio.¹³⁶ Durante todo 2016, y hasta la adopción del informe COM en junio de 2017, el proceso SSER se centró en identificar los riesgos, evaluar las amenazas y las vulnerabilidades de los diversos sectores, así como la gestión de ese riesgo mediante procedimientos de análisis y mitigación de riesgos.

¿Qué ha significado esto para las organizaciones sin ánimo de lucro en general y la filantropía más en concreto? La Comisión ha consultado al sector privado y a la sociedad civil durante el proceso SSER. Ha organizado talleres exclusivos con los cuatro grupos principales de interesados del sector privado, el sector financiero, profesiones legales, otras entidades obligadas, la sociedad civil y el mundo académico, en tres etapas del proceso: 1) tras la identificación preliminar de riesgos (febrero de 2016); 2) tras el resultado preliminar (noviembre de 2016) y 3) cuando estudió posibles acciones de mitigación para tratar los riesgos identificados (marzo de 2017).

Un grupo compuesto por *Civil Society Europe* (CSE), el *European Center for Not-for Profit law* (ECNL), el *European Foundation Centre* (EFC), y el *Human Security Collective* (HSC), adoptó el liderazgo en nombre de una coalición de ONG europeas, informal y amplia, trabajando acerca del impacto de la política contraterrorista (CT) sobre las organizaciones sin ánimo de lucro. En su respuesta de noviembre de 2016 a la consulta de la Comisión sobre sus resultados preliminares, esta coalición sin ánimo de lucro llegó a la conclusión de que:

«las disposiciones de buen gobierno, comprobaciones financieras y políticas y procedimientos de gestión de riesgos que se adaptan a las necesidades específicas, y el tamaño, las actividades y las áreas de funcionamiento de las ONG, son las mejores herramientas de salvaguarda frente a diversos abusos potenciales, incluidos la financiación del terrorismo y el blanqueo de capitales. Las ONG conocen los potenciales riesgos, pero en la mayoría de los casos no se consideran en riesgo debido a las cuidadosas medidas de mitigación y a las prácticas instauradas. Sin embargo, dicho esto, no existe un escenario sin riesgos.»¹³⁷

¹³⁶ «Commission Roadmap on the EU Supranational Risk Assessment on money laundering and terrorist financing», Ref. Ares(2017)1060803 - 28/02/2017.

¹³⁷ CSE, ECNL, EFC y HSC, «*NPO input for the European Commission Supranational Risk Assessment on Money Laundering and Terrorist Financing (SNRA) following the EC consultation meeting on 4 October 2016*» (noviembre de 2016).

En particular, la coalición advirtió acerca de los peligros de realizar políticas antes de realizar la evaluación pertinente, y la importancia de hacer una comprobación cruzada de las iniciativas de la UE con la política contraterorista a escala mundial, así como la necesidad de garantizar una política coherente entre las diversas iniciativas de la UE. También se destacó la importancia de que cualquier política antiterrorista de la UE sea adecuada para el propósito, y tenga un planteamiento basado en los derechos, teniendo en cuenta la experiencia previa de las organizaciones sin ánimo de lucro, acerca de las consecuencias imprevistas de las políticas antiterroristas de blanqueo de capitales, lo cual incluye la disminución de los riesgos a gran escala asumidos por los bancos y el exceso de regulación del sector.¹³⁸ Las condiciones iniciales de la Comisión en relación con las organizaciones sin ánimo de lucro con arreglo al SNRS descubrieron que, «cuando se usan indebidamente, las ONG representan una amenaza significativa, en particular en lo que respecta a la lucha contra el terrorismo extranjero». La Comisión también llegó a la conclusión de que la vulnerabilidad en la financiación del terrorismo, relacionada con el cobro y la transferencia de fondos por ONG, es significativa. Ambas conclusiones fueron impugnadas por la coalición sin ánimo de lucro, que argumentó que el análisis de amenazas (y el planteamiento basado en el riesgo) carecían de pruebas, y acusaba erróneamente a las organizaciones sin ánimo de lucro de ser tendentes específicamente al riesgo en el cobro o transferencia de fondos, mientras que el análisis de vulnerabilidad estaba asimismo equivocado por no tener en cuenta el alto nivel de concienciación del riesgo entre estas organizaciones. Asimismo, la coalición argumentó que las organizaciones con acceso a unos recursos financieros significativos (de distintas fuentes) y que realizan transferencias transfronterizas, constituyan un escenario con un nivel de riesgo medio (en vez de alto). El hecho de que las actividades de una organización tuvieran un alcance internacional importante en general, no se tuvo en consideración como planteamiento de riesgo.¹³⁹

En una reunión final de consulta entre la Comisión Europea y las organizaciones de la sociedad civil europeas, en marzo de 2017, las organizaciones sin ánimo de lucro instaron a la Comisión a distinguir más claramente entre el proceso separado de cobro (por ejemplo, obtención de fondos) y la transferencia/distribución de fondos, teniendo en cuenta los distintos riesgos de financiación del terrorismo relacionados con ambas situaciones. Asesorando a la Comisión para que adoptara un planteamiento más matizado con res-

¹³⁸ *Ibid.*, en 2-3.

¹³⁹ *Ibid.* en 5.

pecto al riesgo, para su tratamiento del riesgo de financiación del terrorismo en el campo de las organizaciones sin ánimo de lucro, la *Nonprofit Platform* instó a la Comisión a que analizara si las medidas existentes para las organizaciones sin ánimo de lucro trataban potencialmente los riesgos, al tiempo que realizaba varias recomendaciones sobre cómo la Comisión puede enfrentarse mejor a cuestiones de mitigación planificada del riesgo, en su informe, en la medida relativa a las organizaciones sin ánimo de lucro.¹⁴⁰

En junio de 2017, la Comisión publicó el Informe Supranacional de Evaluación del Riesgo.¹⁴¹ El Informe no propone ninguna regulación europea de las organizaciones sin ánimo de lucro, pero sí que recomienda a los Estados miembros que garanticen una cobertura apropiada de las organizaciones sin ánimo de lucro, en sus evaluaciones nacionales del riesgo, como parte de sus medidas de mitigación del riesgo.¹⁴² Por lo tanto, es más probable que se produzcan medidas de implantación a nivel europeo, por medio del *soft law* o *autorregulación*. A tal efecto este informe se debate en mayor detalle en el Capítulo 6.

A) *Registros de titularidad real – recomendaciones 24 y 25 del GAFI y la Cuarta Directiva de lucha contra el blanqueo de capitales*

Otra cuestión emergente tanto a nivel internacional como europeo, que tendrá un impacto regulatorio sobre la filantropía institucional, es la relativa a los requisitos de la transparencia de la titularidad real y la disponibilidad de la información. En un esfuerzo por enfrentarse al blanqueo de capitales y a la financiación del terrorismo, las Recomendaciones del GAFI 24 y 25 requieren que los países mejoren la transparencia de la titularidad real de las entidades jurídicas. Estas medidas están dirigidas a las entidades con ánimo de lucro y a cumplir el requisito regulatorio de conocer quién es el beneficiario último que subyace a una persona jurídica o un fideicomiso. En principio, las instituciones benéficas y los fideicomisos se crean para satisfacer fines de interés general. No tienen unos propietarios efectivos discernibles, fijos o numéricamente relevantes. Se crean para propósitos benéficos y de interés general de los cuales, en última instancia, se benefician personas físicas,

¹⁴⁰ Nota (17/03/2017), elaborada por EFC, ECNL, HSC y CSE, «*NPO input for the European Commission - March 2017 Supranational Risk Assessment (SNRA) on Money Laundering and Terrorist Financing following a consultation meeting on March 14 2017*».

¹⁴¹ Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la evaluación de los riesgos de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo que afectan al mercado interior y están relacionados con actividades transfronterizas, COM (2017) 340 final.

¹⁴² *Ibid.* en 16.

pero estas personas físicas no pueden ser comparadas con los propietarios efectivos fijos y ciertos que subyacen a una empresa con ánimo de lucro o a un fideicomiso privado. Existe por lo tanto la necesidad de garantizar que la aplicación por los Estados miembros de la R24 y la R25 excluya a las organizaciones sin ánimo de lucro o se adapte de manera que pueda apreciar la naturaleza de tales entidades.

La UE implementa la R24 y la R25 a través de la Cuarta Directiva de lucha contra el blanqueo de capitales (4DBC).¹⁴³ La 4DBC requiere la creación de un registro público de titularidad real de entidades jurídicas. La Directiva también impone requisitos de comunicación sobre determinadas «entidades obligadas» que cumplen determinados criterios. Con arreglo a esos criterios, en ocasiones las organizaciones sin ánimo de lucro tendrán la calificación de entidades obligadas y por lo tanto estarán sujetas a los procedimientos de verificación y supervisión establecidos en la 4DBC, los de «conozca a su cliente» y «conozca a su beneficiario», que teniendo en cuenta su base comercial no siempre son apropiadas o proporcionales para el sector sin ánimo de lucro y filantrópico. Otra característica preocupante es que la 4DBC insta a los Estados miembro a ampliar la aplicación de la Directiva a aquellas entidades «que ejerzan actividades particularmente susceptibles de ser utilizadas para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo». Teniendo en cuenta las recientes revisiones de la R8 del GAFI, no estaría garantizada una cobertura general por la 4DBC de las organizaciones sin ánimo de lucro. No obstante, permanece el temor de que, en ausencia de una orientación europea apropiada con respecto a la implementación, los Estados miembro puedan imponer un exceso de regulación sobre las organizaciones sin ánimo de lucro, con arreglo a ambos epígrafes.¹⁴⁴

Las implicaciones de estos acontecimientos para la filantropía europea no deberían subestimarse. En junio de 2017, todos los Estados miembros tuvieron que establecer registros de titularidad real. La mayoría de los países han exigido a los organismos sin ánimo de lucro que se registren, y algunos han

¹⁴³ Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo [an adelante, «4DBC»]. La 4DBC está sufriendo en la actualidad una modificación en línea con la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y el Consejo sobre un Plan de acción para intensificar la lucha contra la financiación del terrorismo COM(2016) 50 final, 2 de febrero de 2016.

¹⁴⁴ Véase, asimismo, ECNL, EFC y HSC, *Beyond FATF Recommendation 8: How Anti-Money Laundering and Counter-Terrorism Financing Measures impact NPOs in Europe* (agosto de 2017).

extendido este requisito a los fideicomisos,¹⁴⁵ antes de que la Comisión lo haga, según se espera. Otros movimientos propuestos por la UE (actuando con arreglo a la 4DBC, el SSER y el Plan de Acción contra el Terrorismo de 2016) incluyen la creación de una lista negra de la UE para determinados países con deficiencias en materia de lucha contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, y la introducción de comprobaciones obligatorias de diligencia debida, y comprobaciones mejoradas de diligencia debida por parte de las instituciones financieras con respecto a los flujos de dinero destinados a esos países incluidos en la lista negra. Es probable que estas modificaciones hagan que la realización de actividades filantrópicas en estas regiones sea incluso más difícil.¹⁴⁶

3. Cuestiones relacionadas con las barreras transfronterizas: Repercusiones nacionales en un contexto europeo

Pese al fracaso de la propuesta de la Comisión para un Estatuto de la Fundación Europea a finales de 2014, persisten hoy en día muchas de las dificultades experimentadas por las fundaciones que buscan operar más allá de las fronteras de los Estados miembro en la Unión Europea. Estas barreras fiscales y legales son resultado de leyes nacionales incompatibles que imponen requisitos regulatorios independientes a las organizaciones filantrópicas que buscan establecerse u operar en un Estado miembro concreto. La amplia mayoría de estas regulaciones no vulneran ninguna ley europea, *per se*, pero su existencia es un síntoma de falta de armonización entre varios Estados miembro, que supone cargas administrativas adicionales sobre las organizaciones que trabajan en más de uno de ellos.

Estas barreras transfronterizas fueron examinadas en 2009 en el estudio titulado «Feasibility Study on a European Foundation Statute».¹⁴⁷ Entre estas

¹⁴⁵ Es interesante destacar que el Reglamento de 2017 del Reino Unido sobre blanqueo de capitales, financiación del terrorismo y transferencia de fondos (información sobre el pagador) (SI 692 de 2017) requiere que los fideicomisos se registren únicamente si el fideicomiso tiene que pagar impuestos, lo que excluiría a la mayor parte de las instituciones filantrópicas. Del mismo modo, el Reglamento irlandés con arreglo a la Unión Europea (lucha contra el blanqueo de capitales: titularidad real de las entidades corporativas), de 2016, es de aplicación en la actualidad a varias entidades corporativas y otras entidades jurídicas constituidas en el Estado, incluidas sociedades limitadas mediante garantía, pero no es de aplicación en la actualidad a fideicomisos benéficos ni a asociaciones benéficas no constituidas.

¹⁴⁶ ECNL, EFC y HSC, más arriba, n.143.

¹⁴⁷ University of Heidelberg y Max Planck Institute for Comparative and International Private Law, *Feasibility Study on a European Foundation Statute: Final Report* (2009), Parte 4 [en adelante, el «Estudio de Viabilidad sobre el EFE»]. Véase también Eszter HARTAY e Ivana

cuestiones identificadas como potencialmente problemáticas cabe destacar las siguientes: el traslado transfronterizo de una sede social de una fundación; falta de posibilidades de fusión y problemas tributarios (el último de los cuales se tratará en el Capítulo 5).

A) *Traslado transfronterizo de la sede de una fundación*

De los 27 Estados miembros de la UE, 14 Estados miembro siguen la doctrina de la sede real (que se basa en el supuesto de que el estado en el cual una entidad tiene su sede real es normalmente el Estado más afectado por las actividades de la entidad, y por lo tanto debería tener la capacidad de gobernar los asuntos internos de esa entidad),¹⁴⁸ mientras que 11 Estados miembros siguen la doctrina del estado de constitución (con arreglo a la cual la existencia de una fundación, así como su subsiguiente disolución, se rigen por la legislación del estado de constitución).¹⁴⁹ Las dos doctrinas representan sistemas de valores y creencias en contraste, tal y como lo explica el Estudio de Viabilidad sobre el EFE: «tradicionalmente, los Estados que reconocen la necesidad política, o incluso constitucional, de proteger determinados intereses “locales” favorecerán la doctrina de la sede real. Por contra, los Estados que respaldan la idea de la autonomía de las partes en cuestiones de derecho societario y de fundaciones estarán, al menos en principio, a favor de la norma del estado de constitución, o principios similares de elección de Derecho de sociedades».¹⁵⁰

Hasta la fecha, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no ha tenido la oportunidad de dictaminar acerca del derecho de establecimiento de una fundación, y no queda claro cuál es la situación legal si una fundación desea trasladar su sede registrada desde un Estado miembro a otro. La doctrina jurídica sugiere que, si una fundación decide trasladar su sede a otro Estado

ROSENZWEIGOVÁ, *The Regulatory Framework for Fundraising in Europe* (Budapest: ECNL, 2017), un informe que pretende crear un diálogo sobre cómo regular mejor la obtención de fondos y crear un entorno más habilitante para la sostenibilidad financiera de las organizaciones de la sociedad civil en toda Europa.

¹⁴⁸ La teoría de la sede real es de aplicación en los Estados miembros de Austria, Bélgica, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Italia, Letonia, Lituania, Polonia, Portugal, Rumanía, Eslovaquia y España.

¹⁴⁹ Se aplica en Bulgaria, Chipre, Dinamarca, Estonia, Hungría, Irlanda, Luxemburgo, Países Bajos, Eslovenia, Suecia y el Reino Unido. Tal y como se indica en el Estudio de Viabilidad sobre el EFE, an 110, «La importancia de la legislación del estado de constitución aumenta en gran medida por el hecho de que la legislación del estado de constitución también es de aplicación, con raras excepciones, a los asuntos internos de la entidad».

¹⁵⁰ Estudio de Viabilidad sobre el EFE, más arriba, en 111.

miembro, los Estados miembro que suscriban la doctrina de la sede real requerirán que la fundación se disuelva y que vuelva a constituirse en otro Estado miembro. Esto dependerá de que la disolución sea autorizada o aprobada por la autoridad gubernamental competente, en un primer momento.¹⁵¹ Como la disolución y liquidación de la fundación pone fin de manera efectiva a la voluntad del benefactor o fideicomitente original, la decisión del consejo de disolver y liquidar requerirá generalmente de la aprobación del gobierno. La constitución de una nueva fundación en otro Estado miembro, a su vez, será objeto de un conjunto de leyes enteramente nuevas y distintas, que pueden basarse en una percepción y concepción totalmente distintas de las organizaciones y fundaciones sin ánimo de lucro.¹⁵² Esta situación tiene el potencial de presentar problemas para las organizaciones filantrópicas que residan en la actualidad en jurisdicciones de «sede real» que contemplen un traslado de su sede.

B) *Cuestiones relacionadas con las fusiones transfronterizas*

De la misma manera que el traslado de la sede puede causar problemas para las organizaciones filantrópicas, las fusiones transfronterizas también pueden resultar difíciles en determinados casos. El Estudio de Viabilidad sobre el EFE destaca que no existe jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ni una legislación secundaria pertinente de la UE con respecto a las normas para las fusiones transfronterizas entre fundaciones, y las adquisiciones o reestructuraciones de fundaciones. Lo más cerca que el TJUE ha llegado a tratar la cuestión fue en el caso *Sevic Systems AG contra Amtsgericht Neuwied*, donde sostuvo que los cambios estructurales como la fusión transfronteriza se encontraban dentro del ámbito de los artículos 43 y 49 del Tratado de la CE.¹⁵³ Estos artículos del tratado, sin embargo, únicamente son de aplicación a las fundaciones que realicen actividades económicas y no necesariamente a todas aquellas que llevan a cabo esfuerzos filantrópicos, haciendo que tales fusiones sean una excepción extremadamente rara, en vez de la norma común.¹⁵⁴

¹⁵¹ *Ibid.* en 112.

¹⁵² *Ibid.*

¹⁵³ Asunto C-411/03, *Sevic Systems AG contra Amtsgericht Neuwied* [2005] ECR I-4321 en [21].

¹⁵⁴ *Estudio de Viabilidad sobre el EFE*, más arriba, en 139. El Estudio destaca que incluso entonces «para hacer que este tipo de operación transfronteriza sea viable, las dos jurisdicciones en cuestión necesitarían permitir este tipo de operación, y las partes en cuestión tendrían que cumplir los requisitos de las leyes de ambas jurisdicciones, incluidos cualesquiera requisitos de aprobación gubernamental».

C) *Restricciones sobre la financiación extranjera: Estudio del caso húngaro*

Una de las barreras más flagrantes a la filantropía transfronteriza en los últimos años ha sido la emergencia de la legislación de agentes extranjeros. El propósito de esa legislación ha sido restringir la entrada de financiación «extranjera» a las organizaciones de sociedad civil dentro del Estado que promulgue esa legislación, y estigmatizar a esas organizaciones forzándolas a registrarse en el Estado, declarar cuánta financiación extranjera reciben, y nombrar a sus donantes. El fundamento presentado a menudo para esa legislación es el de proteger la soberanía y la voluntad democrática del estado en cuestión, y que no sean corrompidas ni socavadas por poderes extranjeros que utilicen a las organizaciones de sociedad civil como un instrumento.

En el pasado, se han producido ejemplos de esa legislación sobre agentes extranjeros en Rusia¹⁵⁵ y en India,¹⁵⁶ mientras que fracasaron los intentos de introducir una legislación similar en Kirguistán en 2016, gracias al compromiso de la sociedad civil con el Parlamento kirguiz.¹⁵⁷

El intento más reciente (y por primera vez en un Estado miembro de la UE) de introducir una Ley sobre agentes extranjeros, se produjo en Hungría. El Parlamento húngaro adoptó la Ley sobre transparencia de organizaciones que reciben apoyo del extranjero, el 13 de junio de 2017.¹⁵⁸ La nueva ley dispone que las ONG que reciban más de 24.000 EUR de financiación

¹⁵⁵ El 20 de julio de 2012, Rusia promulgó la «Ley Federal de introducción de modificaciones a determinadas acciones legislativas de la Federación rusa con respecto a la regulación de actividades de organizaciones no comerciales que desempeñan la función de agentes extranjeros», que entró en vigor el 21 de noviembre de 2012. La ley requiere que todas las organizaciones no comerciales (ONC) se registren en el registro de ONC, mantenido por el Ministerio de justicia, antes de recibir la financiación de cualquier fuente extranjera, si pretenden realizar actividades políticas.

¹⁵⁶ La Ley (reglamento) de 2010 de contribución extranjera de la India, una ley que consolida la legislación para regular la aceptación y utilización de las aportaciones extranjeras o las ayudas extranjeras por determinadas personas físicas o asociaciones o empresas, y para prohibir la aceptación y utilización de aportaciones extranjeras o ayudas extranjeras para cualesquier actividades que sean perjudiciales para los intereses nacionales.

¹⁵⁷ El 12 de mayo de 2016, el Parlamento kirguiz votó con respecto al proyecto de la ley antes conocida como «Ley de agentes extranjeros» (ley de AE). 46 diputados votaron a favor del proyecto de ley de AE, y 65 diputados votaron en contra. Así, el proyecto de ley de AE fue rechazado y, de conformidad con los procedimientos del Parlamento, únicamente puede ser reintroducido en el Parlamento cuando hayan transcurrido 6 meses. El proyecto de ley de AE podría por lo tanto revivirse en diciembre de 2016, aunque la sociedad civil espera que esto signifique el final el proyecto de ley de AE. Fuente: ICNL Civic Freedom Monitor – República Kirguisa (véase <http://www.icnl.org/research/monitor/kyrgyz.html>).

¹⁵⁸ Para una copia de las disposiciones de la ley, véase [http://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-REF\(2017\)031-e](http://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-REF(2017)031-e).

extranjera en un ejercicio fiscal concreto, tienen que registrarse dentro de un plazo de 15 días a contar desde la recepción, como una «organización financiada en el extranjero», mostrar su estatus en sus *webs* y toda la documentación externa, y comunicar los detalles de cada donante al tribunal de registro. En ausencia de registro, mediante procedimiento de urgencia, se pueden imponer multas de hasta 2.900 EUR mientras se mantenga el incumplimiento, y en última instancia que el fiscal solicite una orden de disolución de la fundación o asociación mediante un proceso simplificado de liquidación y su retirada del registro. La ley abarca a todas las asignaciones monetarias recibidas desde el extranjero (incluidas las donaciones privadas), con la excepción de los fondos de la UE pagados a una fundación o asociación a través de una institución gubernamental húngara. La ley no es de aplicación a las organizaciones deportivas o religiosas, a los partidos políticos ni a sus fundaciones, sindicatos, asociaciones de seguro mutuo o fundaciones públicas. El fundamento de la ley, según el gobierno húngaro, es la necesidad de garantizar la seguridad nacional y la soberanía, y cumplir las medidas de lucha contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo.

La respuesta internacional a la ley ha sido abrumadoramente negativa, con comentarios (incluidos los de financiadores filantrópicos) criticando el fundamento erróneo para su promulgación, los procedimientos legislativos no consultivos adoptados, y el contenido sustantivo inapropiado de la ley promulgada, que incumple los requisitos del GAFI y las DBC europeas, y no respeta los derechos garantizados por la Convención Europea de Derechos Humanos y el libre movimiento de capitales del Tratado Europeo.¹⁵⁹ Merece la pena tomar en consideración estas críticas en mayor detalle, una a una.

¹⁵⁹ Véase Conferencia de ONGI del Consejo de Europa, Consejo de Expertos sobre Derecho de ONG, *Opinion on the Hungarian Draft Act on the Transparency of Organisations Supported from Abroad* (abril de 2017); Comisario para los derechos humanos del Consejo de Europa, *Letter to the Speaker of the Hungarian Parliament* (abril de 2017); Civil Liberties Union for Europe, ECNL, Hungarian Helsinki Committee, TASZ, *Analysis of Hungarian Parliament Bill T/14967 in light of EU rules on anti-money laundering and terrorist financing and free movement of capital* (25 de abril de 2017); Hungarian Helsinki Committee, Hungarian Civil Liberties Union, TASZ, *Short Analysis of the Proposed Bill on Foreign Funded NGOs* (11 de abril de 2017); Statement of International Funders Supporting NGOs in Hungary (27 de abril de 2017, disponible en <http://www.efc.be/wp-content/uploads/2017/11/2017-07-Statement-Supporting-NGOs-in-Hungary.pdf>). Carta de los Ponentes Especiales de las Naciones Unidas sobre la promoción y protección del derecho de libertad de opinión y expresión; sobre los derechos a la libertad de reunión pacífica y de asociación; y sobre la situación de los defensores de los derechos humanos a Hungría OL HUN 2/2017 (9 de mayo de 2017) disponible en <http://www.ohchr.org/Documents/Issues/Opinion/Legislation/OL-HUN-2-2017.pdf> y las Opiniones de la Comisión de Venecia de 1 de junio y 19 de junio de 2017, n. 159, a continuación.

a) El fundamento erróneo para la promulgación

Se han indicado tres fundamentos principales para la promulgación de este proyecto de ley en Hungría, que son la necesidad de defender los intereses de la seguridad nacional, la soberanía e impedir el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo. El gobierno húngaro, sin embargo, no presentó ninguna prueba para respaldar su alegación de que las fundaciones y asociaciones en cuestión estuvieran socavando la democracia o respaldando el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo. De hecho, antes de introducir la ley, Hungría no realizó ninguna evaluación nacional del riesgo, algo exigido tanto por el GAFI como por el artículo 7 de la 4DBC. No se presentó ninguna prueba sobre por qué las organizaciones religiosas y deportivas, junto con los partidos políticos y las fundaciones públicas, se excluyen del alcance de la ley, una cuestión con respecto a la cual la Comisión de Venecia solicitó infructuosamente una aclaración.¹⁶⁰

b) Los procedimientos legislativos no consultivos adoptados para la aprobación de la ley

El hecho de que el Gobierno húngaro no realizara ninguna consulta pública significativa con respecto a la ley vulneró el artículo 25 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP),¹⁶¹ las Resoluciones del Consejo de Derecho Humanos de las Naciones Unidas sobre participación¹⁶² y el Código de Buenas Prácticas del Consejo de Europa para la Participación Civil en el proceso de toma de decisiones.¹⁶³ En palabras del Consejo de Europa:

¹⁶⁰ A solicitud de la Asamblea Parlamentaria del Consejo de Europa, la Comisión de Venecia visitó Budapest y dictó tanto una Opinión Preliminar como otra Opinión subsiguiente con respecto al proyecto de ley de Hungría, en junio de 2017. Se puede acceder a las opiniones (CDL-AD(2017)015 y CDL-PI(2017)002) en: <http://www.venice.coe.int/web-forms/documents/?country=17&year=all>.

¹⁶¹ El artículo 25 PIDCP dispone que todos los ciudadanos tendrán el derecho y la oportunidad... y sin restricciones irrazonables: (a) A participar en la conducta de los asuntos públicos, directamente o a través de sus representantes libremente elegidos.

¹⁶² Resolución del Consejo de Derechos Humanos de las Naciones Unidas sobre participación en condiciones de igualdad en la vida pública y política A/HRC/RES/27/24 (3 de octubre de 2014); Resolución del Consejo de Derechos Humanos de las Naciones Unidas sobre participación en condiciones de igualdad en la vida pública y política 33/22 A/HRC/RES/33/22 (30 de septiembre de 2016).

¹⁶³ Conferencia de ONGI del Consejo de Europa, Código de Buenas Prácticas para la Participación Civil en el proceso de toma de decisiones, CONF/PLE(2009)CODE1, disponible en <http://rm.coe.int/CoERMPublicCommonSearchServices/DisplayDCTMContent?documentId=09000016802eed5c>.

«El proyecto de ley no ofrece una prueba públicamente disponible de una amenaza inminente por parte de las ONG financiadas en el extranjero, que merecería un mayor escrutinio de su financiación, especialmente de la financiación desde el extranjero.»¹⁶⁴

c) Contenido sustantivo inapropiado de la ley

i. Incumplimiento de los requisitos del GAFI y las DBC europeas

Al no realizar ninguna evaluación de riesgo antes de la introducción del proyecto de ley, el Gobierno húngaro vulneró los requisitos del GAFI¹⁶⁵ y los requisitos vinculados de la 4DBC. La necesaria evaluación del riesgo debería haberse centrado precisamente en las ONG en cuestión; debería haber identificado qué categorías se encontraban en riesgo de financiación del terrorismo; y para esas entidades particulares, debería haber evaluado entonces si las medidas nacionales existentes eran suficientes para tratar el riesgo, y en caso negativo, qué adaptación proporcional era necesaria. Asimismo, la evaluación del riesgo nacional de Hungría realizada en el contexto del proceso de evaluación mutua de MONEYVAL calificó el riesgo de las ONG como bajo, en 2016.¹⁶⁶

ii. Concurrencia de los derechos garantizados por el Convenio Europeo de Derechos Humanos. Todas las alegaciones¹⁶⁷ se refieren a las vulneraciones por la ley húngara de la libertad de expresión,¹⁶⁸ la libertad de asociación¹⁶⁹ y el derecho a la protección de los datos personales y la privacidad.¹⁷⁰

¹⁶⁴ Conferencia de ONGI del Consejo de Europa, Consejo de Expertos sobre Derecho de ONG, n. 158 más arriba, en [27].

¹⁶⁵ Véase las Recomendaciones 1 y 8 y las Notas Interpretativas del Grupo de Acción Financiera Internacional.

¹⁶⁶ Comité de Expertos del Consejo de Europa sobre la evaluación de las medidas de lucha contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo (MONEYVAL), «Anti-money Laundering and Counter-Terrorist Financing Measures: Hungary», Quinto informe de evaluación mutua, septiembre de 2016, en [18]. Moneyval recomendó en el apartado 36 que «debería realizarse un análisis más detallado de las amenazas y vulnerabilidades en materia de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo, mediante la recopilación de datos pormenorizados, y mediante la actualización del NRA. Un ejercicio similar debería ser adoptado para las amenazas y vulnerabilidades en materia de financiación del terrorismo. Las autoridades deberían centrarse en particular en las ONG y en los movimientos transfronterizos de efectivo».

¹⁶⁷ Véase n. 158, más arriba.

¹⁶⁸ Véanse, en particular, las vulneraciones del artículo 11 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, artículo 19 PIDCP y artículo 10 CEDH.

¹⁶⁹ Véanse el artículo 12 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, el artículo 22 PIDCP y el artículo 11 CEDH.

¹⁷⁰ Véanse, en particular, el artículo 8 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, el artículo 17 PIDCP, el artículo 8 ECHR y el artículo 9 del Reglamento General de Protección de Datos de la UE (2016/679).

iii. Vulneración del libre movimiento de capitales del Tratado Europeo

La legislación de la UE prohíbe a los Estados miembro restringir el libre flujo de capitales entre Estados miembro de la UE. La definición de «capital» incluye a los fondos filantrópicos y a las donaciones realizadas a organizaciones benéficas.¹⁷¹ Por lo tanto, cualquier medida legislativa que impida que las personas físicas o las organizaciones transfieran capital entre Estados miembros constituirá una restricción, y por lo tanto vulnerará los derechos establecidos en el artículo 63 TFUE y la Directiva 88/361.

La ley húngara requiere que las asociaciones y fundaciones en cuestión que reciban un importe límite de financiación extranjera tienen que notificarlo al tribunal, el cual registrará entonces la organización como una «organización respaldada desde el extranjero». El registro es mantenido por el Ministerio responsable del portal de información civil y las organizaciones deben declarar anualmente los datos del apoyo recibido cada año, incluidos el importe de la donación recibida y el nombre del donante de cada operación extranjera, con datos de su ubicación (por ejemplo, ciudad y país para las personas físicas, direcciones registradas completas para las organizaciones donantes). La comunicación de esos datos personales, *per se*, es probable que haga desistir a los donantes de realizar donaciones transfronterizas a las fundaciones y asociaciones húngaras.

La creación de un obstáculo de ese tipo al flujo libre de donaciones representa una restricción sobre el libre movimiento de capitales entre Estados miembros, salvo que pueda ser justificado por Hungría sobre la base de la política pública y la seguridad.¹⁷²

Por lo tanto, existe una amplia preocupación en Europa y a nivel internacional sobre la promulgación de la ley de financiación extranjera de Hungría, cuya aprobación impide gravemente el libre flujo de fondos filantrópicos hacia Hungría y por lo tanto amenaza no solo el espacio filantrópico nacional dentro de un Estado miembro sino más significativamente pone en peligro el espacio filantrópico europeo dentro de la UE de una manera que no sería compatible con la legislación europea. El 13 de julio de 2017, la Comisión Europea lanzó un procedimiento de infracción contra Hungría, enviando una carta de notificación formal por su nueva ley sobre ONG financiadas desde el extranjero.¹⁷³ Por su parte, el Parlamento Europeo ha instado a Hungría a que derogue la ley, determinando simultáneamente que las ac-

¹⁷¹ Véase el Capítulo 2.

¹⁷² Artículo 65(1)(b) TFUE.

¹⁷³ Comunicado de Prensa de la Comisión Europea, IP/17/1982.

ciones de Hungría son motivo para el lanzamiento de una acción contra ella con arreglo al artículo 7 (1) TUE.¹⁷⁴

V. Facilitar el espacio fiscal para la filantropía europea

La filantropía y las correspondientes desgravaciones fiscales van de la mano. Los legisladores de casi todos los países pretenden fomentar e incentivar la filantropía mediante exenciones fiscales para las organizaciones benéficas y las fundaciones que participan, y a menudo ofrecen desgravaciones o créditos fiscales a los donantes filantrópicos.¹⁷⁵ Aunque los Estados miembros europeos siguen siendo soberanos en el área de la tributación, y en su mayor parte los regímenes tributarios nacionales pueden ser internamente coherentes en su tratamiento de la filantropía nacional, la misma claridad de principios no siempre se produce en asuntos tributarios relativos a la filantropía transfronteriza. El libre movimiento de fondos filantrópicos entre Estados miembro y su tratamiento con arreglo a la legislación europea plantean cuestiones relacionadas con el libre movimiento de capitales, mencionadas más arriba en el Capítulo 2, y en concreto hacen que entre en acción el principio de no discriminación. A tal efecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en este ámbito ha empezado a aclarar la ley, pero su implementación en los Estados miembro sigue siendo un trabajo en curso que a menudo se desarrolla lentamente para dar pleno efecto a estos principios.

En mayo de 2017, el EFC junto con el *Transnational Giving Europe Network* (TGE) publicaron un informe sobre el entorno operativo de la filantropía transfronteriza.¹⁷⁶ El informe de 2017 es la continuación de un estudio previo de 2014 realizado por EFC y TGE que destacaba la diversa implementación y, en algunos casos, implementación incompleta por los Estados miembro del principio de no discriminación en el tratamiento tributario de la

¹⁷⁴ Resolución del Parlamento Europeo de 17 de mayo de 2017 sobre la situación en Hungría, P8_TA-PROV(2017)0216 [2017/2656(RSP)]. El Parlamento dio instrucciones a su Comisión de Libertades Civiles, Justicia y Asuntos de Interior para que iniciara el procedimiento, y redactara un informe específico con vistas a la celebración de un voto plenario sobre una propuesta razonada que instara al Consejo a actuar de conformidad con el artículo 7(1), lo cual se encuentra ahora a la espera de la decisión de la Comisión (véase [http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?lang=&reference=2017/2131\(INL\)](http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?lang=&reference=2017/2131(INL))).

¹⁷⁵ EFC, *Comparative Highlights of Foundation Law in Europe: The Operating Environment for Foundations in Europe* (Bruselas, 2015).

¹⁷⁶ EFC y TGE, *Boosting cross-border philanthropy in Europe: Towards a Tax Effective Environment* (Bruselas, 2017) [en adelante, «Informe sobre el Impulso de la Filantropía»].

filantropía, según lo indicado en una serie de sentencias clave del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (*Hein-Persche, Stauffer, Missionswerk*).¹⁷⁷ El informe de 2017 destaca las buenas y malas prácticas existentes en diversos Estados miembro, y pretende desarrollar recomendaciones e ideas que podrían suponer, potencialmente, una simplificación de los procedimientos para la implementación del principio de no discriminación.

Este Capítulo resume brevemente esas conclusiones y pretende contextualizarlas para su estudio e implementación en un futuro por los legisladores.

1. *Facilitar la donación y la inversión: los resultados del informe EFC/TFE de 2017*

Uno de los principales problemas identificados por el informe de 2017 es la falta de información públicamente disponible y la falta de claridad con respecto a los procesos de comparabilidad realizados por las autoridades tributarias de los Estados miembros, cuando se enfrentan a una reclamación de un donante a una organización filantrópica extranjera o de la organización benéfica receptora. Únicamente 10 de los 27 Estados miembros han identificado procesos para tratar esas reclamaciones. La mayoría de los Estados miembros operan de manera *ad hoc*, de manera que no existe ninguna orientación y se producen largos plazos de espera (a menudo muchos años) antes de que se trate una reclamación, si es que se trata.

El Informe estudia posibles vías para resolver este *impasse* administrativo. A partir de una base realista, el Informe reconoce que las soluciones basadas en un tratado multilateral no lograrán el apoyo unánime necesario entre los Estados miembros para que sea una opción viable. Del mismo modo, la falta de bases comunes entre Estados miembro hace que la provisión de exenciones automáticas a los Estados, para exenciones tributarias basadas en aportaciones extranjeras a la UE, tenga un inicio improbable en el clima político actual. Esta concesión es muy sensata, teniendo en cuenta la reciente experiencia negativa del compromiso de los Estados miembros con las disposiciones tributarias en la desafortunada propuesta de Estatuto de la Fundación Europea.¹⁷⁸

¹⁷⁷ EFC y TGE, *Taxation of cross-border philanthropy in Europe after Persche and Stauffer - From landlock to free movement?* (Bruselas, 2014).

¹⁷⁸ Véase, asimismo, Oonagh B. BREEN, «The European Foundation Statute Proposal: Striking the Balance between Supervising and Supporting European Philanthropy?», 2014, 5(1), *Nonprofit Policy Forum*, 5-43.

Fijándose entonces en soluciones más pragmáticas, el informe de 2017 ofrece cuatro posibilidades a tomar en consideración:

- a) Provisión de más información pública sobre el principio de igualdad de tratamiento tributario y su aplicación a las reclamaciones tributarias filantrópicas transfronterizas, junto con una mejor formación del personal tributario en cada Estado miembro acerca de la existencia de la prueba de comparabilidad, y cómo llevarla a cabo.
- b) Aprender del modelo de Luxemburgo: adoptar un planteamiento de certificado simple, respaldado por determinados documentos mínimos, tráducidos.
- c) Solución neerlandesa: modelar una solución con respecto al requisito neerlandés para el estatus ABNI y el registro ante las autoridades tributarias.
- d) Desarrollar principios comunes para los Estados miembros, alrededor del concepto de estatus de «utilidad pública», en vez de requerir la comparabilidad en todos los aspectos detallados.

2. Desentrañamos las opciones políticas

Los modelos de comparabilidad luxemburgoés y neerlandés, ambos comentados por el Informe como posibles modelos para una adopción más amplia, establecen requisitos claros para que un donante residente done a entidades de interés público con sede en la UE/EEE, de una manera eficiente desde un punto de vista fiscal.

A) Aprender de Luxemburgo

El modelo más simple de los dos es el modelo de Luxemburgo. Requiere la declaración del donante de que la organización destinataria cumple el requisito de la legislación tributaria de Luxemburgo¹⁷⁹, y la certificación de cuatro requisitos por la organización de interés público destinataria. Estos requisitos son relativos a: a) el establecimiento legal del receptor; b) que busque directa o indirectamente uno o más de los siguientes nueve propósitos: arte, educación, filantropía, culto/religión, ciencia, cuestiones sociales, deportes, turismo o cooperación al desarrollo; c) que con arreglo a las leyes del

¹⁷⁹ Esta declaración habla del hecho de que la organización con sede en la UE/EEE sea reconocida por su Estado de residencia como un organismo de interés general y como tal tenga derecho a recibir donaciones deducibles fiscalmente, de los residentes de su estado, y también esté exenta del impuesto sobre la renta y el patrimonio. *Informe sobre el Impulso de la Filantropía*, n. 175 más arriba, en 16.

Estado de establecimiento, estos propósitos desinteresados sean reconocidos como de interés general y sean favorecidos fiscalmente; y d) que el receptor esté exento del impuesto sobre la renta y el patrimonio en su país de establecimiento en el año de la recepción de la donación, y que esas donaciones puedan ser deducidas fiscalmente por los donantes que residan en su país de establecimiento.¹⁸⁰

B) *El camino neerlandés*

En los Países Bajos, la filantropía transfronteriza de un donante neerlandés disfrutará de ventajas fiscales si el receptor con sede en el extranjero tiene el estatus de ABNI¹⁸¹ y está registrado ante las autoridades tributarias neerlandesas. Los criterios para obtener el estatus ABNI se indican en el informe de 2017, y 300 organizaciones extranjeras hasta la fecha han solicitado y han obtenido con éxito, este estatus.¹⁸² Aunque el proceso de reconocimiento es más engorroso que el del modelo de Luxemburgo, la ventaja del planteamiento neerlandés es que una vez que la organización de interés general extranjera obtiene este estatus mediante su registro como ABNI, el estatus es válido para propósitos tributarios en lo que respecta a todas las subsiguientes donaciones con pagos de impuestos neerlandeses recibidas posteriormente, siempre y cuando la organización mantenga su estatus registrado.

En Irlanda opera un sistema similar, conforme al cual las organizaciones de utilidad pública con sede en la UE/EEE pueden solicitar el registro ante los «Revenue Commissioners», de manera que puedan recibir donaciones con ventajas fiscales de donantes irlandeses.¹⁸³ Una organización de interés público que solicite este estatus con arreglo a la legislación tributaria irlandesa debe estar establecida legalmente en un estado del EEE o en un estado de la AELC, y tener su centro de gestión y control en ese estado. Debe asegurarse de que sus objetos y facultades estén diseñados de manera que cada objeto al cual puedan destinarse sus ingresos o bienes sea de beneficencia, y debe estar obligada, en lo que respecta a sus objetos principales y el destino de sus ingresos o bienes, por un instrumento de gobierno.

¹⁸⁰ *Informe sobre el Impulso de la Filantropía*, n. 175 más arriba, en 16.

¹⁸¹ ABNI significa *Algemeen Nut Beogende Instelling* o, en español: estatus de entidad que busca el interés general.

¹⁸² *Informe sobre el Impulso de la Filantropía*, n. 175 más arriba, en 17-18.

¹⁸³ Véase «Revenue Commissioners, Guidance on Non-Resident Charities (Resident in and Operating in an EEA/EFTA State) Seeking a Determination under the Provisions of Sections 208A and 208B Taxes Consolidation Act 1997», DCHY1, abril de 2015, disponible en <http://www.revenue.ie/en/tax/it/leaflets/dchy1.pdf>.

C) *¿De los principios al pragmatismo?*

Una cuarta y última opción descrita en el Informe de 2017 consiste en desarrollar unos principios comunes para los Estados miembros alrededor del concepto de estatus de «utilidad pública» en vez de requerir la comparabilidad en todos los aspectos detallados. Esta opción política pretende adoptar un planteamiento funcional conforme al cual la noción de comparabilidad entre regímenes tributarios de los Estados miembros se ampliaría para fijarse en los principios fundamentales con el mínimo común denominador de interés general, en vez de insistir en la presencia de elementos superiores de factor común. Con arreglo a este planteamiento, las autoridades tributarias del Estado miembro se verían impulsadas a considerar si los mismos principios subyacen o no a su régimen tributario, y en ese caso, prestar entonces menos atención al hecho estricto de que es posible que las normas para lograr esos principios no coincidan exactamente en cada jurisdicción. En otras palabras, si las normas, cuando se comparan holísticamente, pueden describirse como equivalentes en su efecto general, la subvención fiscal se concedería.

A tal efecto, el *Informe sobre el Impulso de la Filantropía* propone la creación de una nueva prueba nacional de comparabilidad basada en tres requisitos fundamentales de interés general:

1. Estatus de exención tributaria en el país de origen.
2. Búsqueda de un propósito de interés general aceptado en la legislación tributaria del país de origen, o de conformidad con una lista cerrada definida de propósitos.
3. Uso exclusivo de activos para el propósito de interés general.¹⁸⁴

De conformidad con el Informe sobre el Impulso de la Filantropía, la adopción de esta prueba más amplia de comparabilidad, que se centra menos en las normas detalladas y más en los principios últimos compartidos «proporcionaría a los países en cuestión espacio para una negociación de “dar y tomar” entre el país A y el país B, diciendo por ejemplo, “admitimos que el requisito de su legislación no existe en nuestro sistema legal pero, por otro lado, nuestro sistema legal es más estricto en otros aspectos también relativos

¹⁸⁴ El requisito de exclusividad se elabora con arreglo a otros seis sub-requisitos (en la página 21 del informe), uno de los cuales es que «no exista una remuneración irrazonable de los miembros del consejo». El concepto de remuneración de los miembros del consejo (en comparación con el reembolso de los gastos contraídos) se enfrenta a la práctica establecida en el Derecho común, y por lo tanto será interesante comprobar si la división entre Derecho civil y Derecho común puede superar esta diferencia en el planteamiento.

al control de los fondos recibidos”. El mismo propósito puede perseguirse por medios distintos, es decir, a través de distintos tipos de requisitos».¹⁸⁵

Es debatible si las autoridades tributarias tendrían el poder de realizar esa determinación de equivalencia funcional sin la sanción de la legislación nacional que autorice un incumplimiento de la interpretación literal más estricta de las leyes tributarias que sean normalmente de aplicación. También está abierto a debate el hecho de que exista la voluntad de esa reforma de la legislación tributaria a nivel del gobierno nacional, en particular teniendo en cuenta la experiencia fallida de la propuesta de Estatuto de la Fundación Europea.

2. *El derecho a la transferencia filantrópica*

En 2007, la Comisión Europea nombró a un grupo de expertos para identificar y revisar las buenas prácticas existentes en la captación de fondos europeos de la investigación para la universidad.¹⁸⁶ Una de las recomendaciones de este grupo de expertos era la de reclamar el «derecho a la transferencia filantrópica» dentro de la UE. Dirigida a los gobiernos nacionales y a las instituciones europeas, la recomendación pretendía establecer un «campo de juego equilibrado» para fomentar las donaciones transfronterizas dentro de la UE. En concreto, el Grupo de Expertos propuso en su informe la creación de:

«Un “pasaporte europeo” para todos los receptores filantrópicos... Un movimiento hacia el reconocimiento mutuo de “organizaciones de utilidad pública/cualificadas” que suponga beneficios tributarios a nivel nacional, constituiría un paso importante para facilitar las donaciones transfronterizas... Los desarrollos nacionales podrían estar respaldados por acuerdos bilaterales. Muy pocos tratados tratan en la actualidad la cuestión de las donaciones transfronterizas, y pocos tratados de doble imposición (que disponen una exención fiscal para donaciones o legados transfronterizos) tratan con disposiciones de sucesiones y/o donaciones que sean “respetuosas con las organizaciones benéficas”. Debería fomentarse que los Estados miembro de la UE revisaran estas cuestiones».¹⁸⁷

¹⁸⁵ Véase el *Informe sobre el Impulso de la Filantropía*, n. 175 más arriba, en 23.

¹⁸⁶ Para más información acerca del contexto de este proyecto y los objetivos del Grupo de Expertos, véase http://ec.europa.eu/invest-in-research/policy/expert_en.htm.

¹⁸⁷ Comisión Europea, *Engaging Philanthropy for European Research: Report by an Expert Group on Fundraising by universities from philanthropic sources: developing partnerships between universities and private donors* (Comisión Europea, DG Investigación, 2007) en 82.

Después de una década, estas propuestas son similares a las opciones de inicio consideradas por el equipo de EFC/TGE en su Informe de 2017. La priorización sigue siendo la necesidad del desarrollo de un reconocimiento mutuo mayor pero, tal y como se ilustra en el Informe sobre el Impulso de la Filantropía, se confía menos en la capacidad de los acuerdos bilaterales o los tratados tributarios multilaterales para atender las necesidades de los filántropos y los destinatarios de sus donaciones.

Cuando se piensa en los intentos previos de filantropía pragmática para reclamar el «derecho de transferencia filantrópico», uno de los más exitosos hasta la fecha ha sido el propio Proyecto europeo de donaciones transnacionales de TGE. Desarrollado por el sector y para el sector, el plan abarca 19 países, y en 2016 TGE permitió que se realizarán 5084 donaciones por un importe total de 6.380.054 EUR, que se transfirieron a 334 organizaciones sin ánimo de lucro en esos 19 países europeos, para respaldar la educación, la cultura, el desarrollo internacional, la salud, cuestiones sociales, iniciativas del tercer sector, medio ambiente o religión.¹⁸⁸

Una de las propuestas más discretas del Informe sobre el Impulso de la Filantropía es la recomendación de que se proporcione más información pública acerca del principio del tratamiento tributario equitativo y su aplicación a las reclamaciones tributarias filantrópicas transfronterizas, junto con una mejor formación del personal tributario en cada Estado miembro acerca de la existencia de la prueba de comparabilidad, y cómo llevarla a cabo¹⁸⁹. La recomendación está claramente encaminada a las autoridades tributarias, en términos de provisión de información más clara y de formación del personal. Aunque esta formación depende en gran medida de la generosidad de las autoridades tributarias, sin duda existe espacio para que la primera parte de esta recomendación (la provisión de información pública más clara) sea realizada por otros.

Existe la oportunidad (al igual que ocurrió con la creación de Transnational Giving Europe¹⁹⁰) de que las organizaciones filantrópicas ayuden a cubrir el déficit de información que existe en lo que se refiere a la creación de distintos procedimientos para las reclamaciones tributarias nacionales, para donantes y organizaciones receptoras en los diversos Estados miembros de la UE. Constituiría un valioso paso adelante la creación de un recurso web, que proporcionase detalles acerca de los procedimientos existentes o emergentes

¹⁸⁸ Informe anual de TGE de 2016, en 5.

¹⁸⁹ *Boosting Philanthropy Report*, n. 175 más arriba, en 15.

¹⁹⁰ <http://www.transnationalgiving.eu/en/>.

de las autoridades tributarias de los Estados miembro, junto con una orientación explicativa o enlaces a los formularios pertinentes de solicitud necesarios tanto para los donantes como para las organizaciones receptoras de interés público, de manera que permita iniciar el proceso de reembolso/exención de impuestos. La interacción con las autoridades tributarias de cada Estado miembro, fomentando que identifiquen un contacto específico dentro de cada autoridad tributaria como punto de contacto central para las dudas, también ayudaría a crear un canal informado para la comunicación filantrópica con respecto a asuntos tributarios, y podría impulsar a las autoridades tributarias a garantizar que el funcionario que recibiera esas consultas tuviera una formación adecuada para tratarlas.

3. El potencial alcance del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes de la OCDE y su impacto sobre la filantropía

Los sistemas de intercambio automático de información financiera (*Common Reporting Standard*, CRS) desarrollados en respuesta a una solicitud del G20 y aprobados por el Consejo de la OCDE el 15 de julio de 2014, instan a que las jurisdicciones obtengan información de sus instituciones financieras y a que intercambien automáticamente esa información con otras jurisdicciones, anualmente. Establece la información contable y financiera a intercambiar, las instituciones financieras que tienen que comunicar, los distintos tipos de cuentas y contribuyentes cubiertos, así como los procedimientos comunes de diligencia debida a seguir por las instituciones financieras.

La norma es aplicada a nivel de la UE en una Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.¹⁹¹ El Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes (AMAC), firmado en octubre de 2014 con, en la actualidad, más de 90 jurisdicciones firmantes, instaura el intercambio automático de información, sobre la base del Convenio Multilateral de Cooperación Administrativa en el Ámbito de la Fiscalidad.¹⁹²

La normativa CRS (por sus siglas en inglés) entró en vigor en enero de 2016, y en agosto de 2017 había más de 2000 relaciones de intercambio bilateral activadas con respecto a más de 70 jurisdicciones comprometidas, habiéndose previsto que los primeros intercambios se produzcan en septiem-

¹⁹¹ Véase la Directiva del Consejo 2011/16/UE, modificada por la Directiva del Consejo 2014/107/UE.

¹⁹² La lista de los signatarios del AMAC NCC a 30 de agosto de 2017 se encuentra disponible en <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/MCAA-Signatories.pdf>.

bre de 2017. En su núcleo, la normativa CRS es un régimen de intercambio de información encaminado a la transparencia tributaria internacional: las «instituciones financieras» tienen que facilitar información acerca de sus clientes a las autoridades tributarias nacionales de sus clientes, con el propósito de impedir el uso de estructuras *offshore* para evadir impuestos. La implementación de este régimen ha dado lugar a nuevas dificultades para determinadas instituciones filantrópicas del Reino Unido que pueden tener la calificación de «instituciones financieras» según la definición del Reglamento de cumplimiento tributario internacional del Reino Unido de 2015, introducido para dar efecto tanto a la Directiva europea como al AMAC. El reglamento del Reino Unido afecta a las organizaciones benéficas de dos formas:

- a) la definición de una «institución financiera» (a la cual es de aplicación la normativa CRS) se ha redactado de manera amplia, y muchas organizaciones benéficas se encuentran incluidas dentro de la definición; y
- b) es posible que los bancos o la gestora de inversiones de las organizaciones benéficas les pidan que proporcionen detalles acerca de su estatus o clasificación CRS.

El impacto de este reglamento del Reino Unido sobre las organizaciones benéficas supondría que no existe ninguna exención para las organizaciones benéficas. Una organización benéfica considerada una «institución financiera» tiene obligaciones activas con respecto a la Agencia tributaria británica (HMRC), mientras que otras tienen que autocertificar su estatus como «entidades activas no financieras», frente a terceros, como los bancos. A este respecto, si más del 50% de los recursos entrantes de una organización benéfica en los últimos tres años naturales se ha derivado de inversiones y al menos una parte de los activos de la organización benéfica es gestionada por un gestor de inversiones externo, es probable que la organización benéfica sea considerada una «institución financiera» y tenga que recopilar datos e informar acerca de los «titulares de cuentas». La definición de este último concepto depende de la forma legal: las organizaciones benéficas constituidas no tendrán que tratar a los beneficiarios de sus donaciones como titulares de cuentas mientras que las organizaciones benéficas que sean fideicomisos y las asociaciones benéficas que no estén constituidas estarán obligadas a considerar a los beneficiarios de sus donaciones como titulares de cuentas. Una organización benéfica no constituida que mantenga bienes en fideicomisos especiales (lo cual incluye a las fundaciones permanentes) será considerada de la misma manera que un fideicomiso que sea organización benéfica a efectos de la NCC en el Reino Unido.

Parece que ninguna otra jurisdicción europea ha adoptado un planteamiento similar al del Reino Unido hasta la fecha, en su implementación del AMAC, y por lo tanto las instituciones filantrópicas de fuera del Reino Unido no deberían encontrarse con problemas similares en términos de comunicación tributaria. Sin embargo, lo que destaca este ejemplo es la constante posibilidad de distintas interpretaciones en las obligaciones tributarias internacionales para causar nuevos obstáculos a la facilitación de la filantropía europea, y por lo tanto la constante necesidad de vigilancia por parte de la comunidad filantrópica.

VI. Comprobamos la fortaleza del *soft law* para mejorar el espacio filantrópico en Europa

«Los instrumentos de soft law van desde los tratados que incluyen obligaciones de autorregulación (autorregulación legal), a las resoluciones no vinculantes o voluntarias y los códigos de conducta formulados y aceptados por las organizaciones internacionales y regionales (autorregulación no legal), hasta las declaraciones elaboradas por personas físicas actuando en calidad no gubernamental, pero que pretenden establecer principios internacionales.»¹⁹³

«En sentido estricto, el soft law no incluye los compromisos políticos o morales; estos, si es que existen de una forma significativa, son compromisos de naturaleza política o moral, y tienen por lo tanto sus propias condiciones (o más bien, las condiciones del que las interpreta), que no son legales de ningún modo. Y si no son legales de ningún modo, se desprende que tampoco pueden ser legales “orientativamente”. El término “soft law”, así delimitado (ciertamente de manera vaga), denota aquellos instrumentos que debe considerarse que dan lugar a efectos legales pero que no representan (o quizás aún no lo hacen) una legislación real.»¹⁹⁴

A la hora de definir el significado de *soft law* en su artículo del año 2000 acerca del concepto de legislación, ABBOTT *et al.*, indicaron que «el ámbito del “soft law” se inicia una vez que los acuerdos legales se debilitan a lo largo de una o más de las dimensiones de obligación, precisión y delegación. Este debilitamiento puede producirse en varios grados a lo largo de cada dimensión, y en distintas combinaciones a lo largo de dimensiones.»¹⁹⁵ A los efectos de este Capítulo, el *soft law* se trata desde dos perspectivas distintas:

¹⁹³ Christine CHINKIN, «The Challenge of Soft Law: Development and Change in International Law», 1989, 38(4), *The International and Comparative Law Quarterly*, 850-866, en 851.

¹⁹⁴ Jan KLABBERS, «The Redundancy of Soft Law», 1996, 65, *Nordic Journal of International Law*, 167-182, en 168.

¹⁹⁵ Kenneth W. ABBOTT, Robert O. KEOHANE, Andrew MORAVCSIK, Anne-Marie SLAUGHTER and Duncan SNIDAL, «The Concept of Legalization», 2000, 54(3), *International Organization*,

regímenes diseñados por el sector (que pueden entrar en vigor a nivel nacional o transregional, respectivamente) e iniciativas de los legisladores a nivel de la UE (fijándose en los esfuerzos de la Comisión Europea de utilizar el *soft law* en la regulación de las organizaciones de interés general), e incluye el uso de principios de buena práctica, códigos éticos, de conducta, cartas, marcadores de calidad e iniciativas de la sociedad civil, en vez de opciones de Derecho imperativo, o como complemento de las mismas.

La investigación acerca de la interacción entre regímenes de *soft law* imperativo (habitualmente también denominados como autorregulación y regulación legal) en el contexto de la esfera sin ánimo de lucro ha pretendido desvelar la relación entre los dos modos de regulación y comprender mejor los factores que impulsan la adopción de un modo sobre el otro, y el fundamento para cambiar desde el *soft law* al Derecho imperativo (y viceversa).¹⁹⁶ La amenaza de acciones gubernamentales es un impulsor clave para los esfuerzos de autorregulación. Los regímenes autorreguladores constituyen a menudo una respuesta preventiva al miedo a un régimen regulatorio legal, de manera que el *soft law* dirigido a un sector puede ser utilizado como un mecanismo de mitigación del riesgo para evitar la intervención legalmente vinculante e indeseada.¹⁹⁷ Al igual que la amenaza de la acción gubernamental, un impulsor complementario para los esfuerzos de autorregulación es la infrarregulación, que a menudo tiene lugar por una falta de acción gubernamental en la regulación. Esta laguna regulatoria puede verse en Escocia donde, a la vista de un marco inadecuado en la regulación de las instituciones benéficas, y la falta de acción del gobierno, el sector sin ánimo de lucro inició la autorregulación con el objeto de impulsar la confianza, que empezaba a flaquear como resultado de los diversos escándalos en la gobernanza del sector. Esto a su vez supuso que el sector sin ánimo de lucro presionara al gobierno para que proporcionase un régimen regulatorio estatal específico para el sector, que pudiera funcionar, y que demostrara cómo una iniciativa regulatoria impulsó la siguiente ola regulatoria.¹⁹⁸

Las principales ventajas relacionadas habitualmente con los códigos autorreguladores que proceden del propio sector son las siguientes:

401-419; véase también Kenneth W. ABBOTT y Duncan SNIDAL, «Hard and Soft Law in International Governance», 2000, 54(3), *International Organization*, 421-456, en 422.

¹⁹⁶ Véase Oonagh B. BREEN, Alison DUNN y Mark SIDEL (eds.), *Regulatory Waves: Comparative Perspectives on State Regulation and Self-Regulation Policies in the Nonprofit Sector* (Cambridge: Cambridge University Press, 2017).

¹⁹⁷ BREEN *et al.*, *Regulatory Waves*, n.195 más arriba, en 4.

¹⁹⁸ Véase Alison DUNN, «Eddies and Tides: statutory regulation, co-regulation and self-regulation in charity law in Britain», in BREEN *et al.*, *Regulatory Waves*, n. 195 más arriba, en 21.

- a) La relevancia directa de los principios desarrollados queda garantizada si esos principios son desarrollados por un sector comprometido por o en nombre del sector.
- b) Al contrario que el Derecho imperativo, los principios del *soft law* pueden ser modificados más fácilmente puesto que evolucionan tanto por su fundamento no legal como por su cercanía a las organizaciones de base que los desarrollan y que los aplican.
- c) El uso del *soft law* proporciona la oportunidad de elevar los estándares de gobernanza de una manera progresiva, que puede ser más relevante y efectiva que la regulación impuesta externamente, y basada en el cumplimiento, que se fundamenta en un modelo de orden y control.¹⁹⁹
- d) Políticamente, algunos Estados están más dispuestos a permitir que las organizaciones de interés público experimenten con mecanismos de autorregulación lo cual, de resultar efectivo, puede hacer que el Estado introduzca una regulación legal²⁰⁰ o adopte la última regulación legal adoptada.²⁰¹

Las desventajas clásicas relacionadas con los códigos autorreguladores son la facilidad con la cual una organización puede autocertificar el cumplimiento y la falta de supervisión activa de los niveles de cumplimiento por el órgano de coordinación. La falta de sanciones efectivas también se cita habitualmente como un factor que socava la robustez de los regímenes no legales, con relativamente pocos ejemplos de acción disciplinaria o expulsión de los miembros incumplidores del círculo de adherentes al código. Sin la presión de la ejecución legal, las bajas tasas de asunción de los participantes también puede constituir una desventaja de los códigos autorreguladores, lo cual supone una falta de masa criticada para la aceptación del código.²⁰² Los organismos coordinadores a menudo adscribirán la baja tasa de suscripción a una inversión inadecuada en la publicación de los códigos al sector, en vez de falta de interés por parte de las organizaciones. La investigación ha demostrado que el apoyo estatal a menudo es crucial para el establecimiento inicial de códigos autorreguladores, y la voluntad del Estado de participar con re-

¹⁹⁹ Véase EFC y DAFNE, *Exploring Transparency and Accountability Regulation of Public-Benefit Foundations in Europe* (2011) en 38 [en adelante, el «Informe de EFC/DAFNE de 2011»].

²⁰⁰ Este planteamiento, en ocasiones denominado híbrido o de corregulación, ha sido ensayado en Irlanda y en Inglaterra y Gales, en relación con la regulación de la obtención de fondos. Véase Oonagh B. BREEN, «The Perks and Perils of Non-Statutory Fundraising Regulatory Regimes: An Anglo-Irish Perspective», 2012, 23(3), *Voluntas*, 763-790.

²⁰¹ Véase es el estudio de caso finlandés presentado a continuación como un ejemplo práctico.

²⁰² Véase el *Informe de EFC/DAFNE de 2011*, n.198 más arriba, en 39.

gulación en caso de que el código autorregulador no tenga éxito también constituye un factor crítico para garantizar la supervivencia y la sostenibilidad de un código.²⁰³ Una facultad legal interesante a este respecto es la facultad del *Irish Charity Regulator* con arreglo a la ley de instituciones benéficas de 2009, para aprobar los códigos existentes de autorregulación, otorgando de esta forma un emblema regulatorio a un código voluntario, desarrollado por el sector²⁰⁴

Del mismo modo, la necesidad de que exista un liderazgo coherente (mediante una cima o un órgano paraguas dentro del sector) que pueda impulsar un consenso suficiente y la asunción por parte de las organizaciones de interés general, también ha resultado ser un factor importante en el éxito de los regímenes autorreguladores.²⁰⁵

1. Regímenes autorreguladores diseñados por el sector

En el *Report on Exploring Transparency and Accountability Regulation of Public-Benefit Foundations in Europe* de EFC/DAFE de 2011, el estudio de campo de los autores de las asociaciones nacionales europeas de donantes y fundaciones, en 24 países, descubrió que 15 asociaciones de fundaciones habían desarrollado códigos de prácticas o normas para sus miembros, lo cual supuso un total de 19 códigos de conducta/códigos éticos relevantes directamente para las fundaciones de interés general.²⁰⁶ De estas 15, seis eran iniciativas del foro de donantes, mientras que otras nueve eran procedentes de asociaciones nacionales de fundaciones en los países en cuestión. Cuatro de las iniciativas fueron el resultado de la colaboración por grupos informales de fundaciones y organizaciones sin ánimo de lucro, y dos de los códigos examinados tenían un alcance intrínsecamente internacional²⁰⁷.

²⁰³ BREEN *et al.*, *Regulatory Waves*, más arriba n. 195.

²⁰⁴ Charities Act 2009, s.14(1)(i). La Irish Charities Regulatory Authority ejerció esta facultad por primera vez en 2017, mediante la aprobación legal de una versión revisada de la Declaración de principios para obtención de fondos del sector sin ánimo de lucro. Véase CRA, *Guidelines for Charitable Organisations on Fundraising from the Public* (septiembre de 2017), disponible en [http://www.charitiesregulatoryauthority.ie/en/CRA/Guidance%20for%20Fundraising%20\(English\).pdf/Files/Guidance%20for%20Fundraising%20\(English\).pdf](http://www.charitiesregulatoryauthority.ie/en/CRA/Guidance%20for%20Fundraising%20(English).pdf/Files/Guidance%20for%20Fundraising%20(English).pdf).

²⁰⁵ *Ibid.*

²⁰⁶ Véase el *Informe de EFC/DAFNE de 2011*, n.198 más arriba, en 21.

²⁰⁷ En concreto, los Principios de la Asociación Española de Fundaciones (véase http://www.fundaciones.org/EPORTAL_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw57697e9f07c87/BuenGobierno y BuenasPrácticasdeGestiOnparalasFundaciones.pdf) y EFC/Council on Foundations *Principles of Accountability in International Philanthropy* (2007) disponible en <https://www.cof.org/sites/default/files/documents/files/PrinciplesAccountability%20for%20International%20Grantmaking.pdf>.

Las características comunes de los códigos revisados fueron que principalmente eran autocertificadores, y en general no había ninguna supervisión activa del cumplimiento²⁰⁸, ni ningún procedimiento de certificación como tal.²⁰⁹ Era práctica común publicar la lista de los adherentes declarados a los códigos, en una web de coordinación de la asociación²¹⁰. Los códigos se centraban en cuestiones relativas al gobierno y la gestión, los requisitos de comunicación y la administración de los fondos. Varios de ellos también estudiaban las cuestiones relativas a los costes generales, las «normas sobre conocimiento del beneficiario» y los principios fiduciarios relativos al control y uso de tales fondos.²¹¹ Aunque muchos de los códigos indicaban que el incumplimiento de los principios del código podría suponer sanciones, únicamente un miembro de DAFNE comunicó haber excluido a un miembro por incumplimiento del mecanismo de autorregulación.²¹² Las pruebas anecdotás de DAFNE en el período desde la publicación del Informe sobre transparencia sugieren que los códigos autorreguladores han ayudado a aclarar las condiciones para la pertenencia a las asociaciones nacionales y a aumentar los estándares profesionales, y se perciben principalmente como instrumentos de motivación que fomentan la autorreflexión y la mejora del rendimiento, en vez de meros instrumentos de cumplimiento.

A) *El potencial de los regímenes autorreguladores para la protección del espacio de la filantropía en Europa*

La regulación no existe en un vacío, y la naturaleza complementaria de la regulación legal (derecho imperativo) y la regulación no legal (*soft law*)

²⁰⁸ Solo seis de los Códigos estudiados por el *Informe de EFC/DAFNE de 2011* indicaban mecanismos para la supervisión activa del cumplimiento.

²⁰⁹ Una excepción en este caso fue el Code de Bonne Conduit de Luxemburgo, que utilizó una combinación de certificaciones de pares y de terceros, siendo revisados cinco de cada seis de sus compromisos por los pares, mientras que el compromiso de transparencia financiera se externalizó a un auditor externo para certificar las cuentas anuales de las organizaciones adherentes.

²¹⁰ Informe de EFC/DAFNE de 2011, n.198, en 22.

²¹¹ La creciente concienciación de los actores filantrópicos con respecto al riesgo de la financiación del terrorismo, y el desarrollo, a nivel de autorregulación por el sector, de controles y de medidas de diligencia debida sobre las transferencias y los cobros de fondos, son aspectos reconocidos por la Comisión Europea en su Documento de trabajo que acompaña al Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la evaluación de los riesgos de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo que afectan al mercado interior y están relacionados con actividades transfronterizas COM(2017) 340 final, Anexo 2, en 187-188, disponible en http://ec.europa.eu/newsroom/document.cfm?doc_id=45653.

²¹² Informe de EFC/DAFNE de 2011, n.198, en 25.

merece ser estudiada, si realmente queremos aprovechar mejor esta relación en interés de la promoción de la filantropía en Europa. Dos estudios de caso nacionales ilustran las formas en las que la tracción entre el Estado y el sector sobre cuestiones de regulación puede utilizarse para respaldar en vez de sofocar la filantropía.

B) *Los códigos de gobierno del Consejo de fundaciones finlandesas*

Establecido en 1970, el Consejo de fundaciones finlandesas tiene 180 miembros que representan más del 70% del patrimonio total del sector de fundaciones en Finlandia.²¹³ En 2010, el Consejo redactó y emitió, para su consulta, un Código de buen gobierno para las fundaciones. El Código, aprobado por los miembros, pretende fomentar que las fundaciones elaboren y mantengan sus propias directivas operativas de conformidad con las mejores prácticas.²¹⁴ Actualizado y con una nueva publicación en 2015, tras la aprobación de la nueva Ley de fundaciones de 2015 de Finlandia,²¹⁵ el Código de buen gobierno se basa tanto en los requisitos obligatorios de la nueva ley como en las mejores prácticas derivadas del código operativo anterior del Consejo, «Mejores prácticas para las fundaciones finlandesas» (2004).²¹⁶ Centrándose en directrices pragmáticas para la estrategia, en procedimientos amplios, y en la gestión de activos, el Código está escrito más en forma de manual para el uso del Consejo que en forma de un conjunto necesario de normas, y en su forma escrita no distingue entre los requisitos legales obligatorios y las directrices de mejores prácticas, sino que transmite ambas cuestiones en un texto orientativo. El Código también indica claramente que no se trata de un documento vinculante, y su aplicación no está supervisada.²¹⁷

En el desarrollo de la nueva ley sobre fundaciones, que modificó la Ley de fundaciones finlandesa existente, procedente de los años 30 del siglo pasado, el 5 de enero de 2012 el Ministro finlandés de Justicia estableció un grupo de trabajo para redactar una propuesta para la nueva Ley de fundacio-

²¹³ Véase <https://www.saatiopalvelu.fi/en/coff-council-of-finnish-foundations.html>.

²¹⁴ Se puede acceder al Código de buenas prácticas revisado, de 2015, en https://www.saatiopalvelu.fi/media/srnk_good-governance-of-foundations.pdf.

²¹⁵ Ley finlandesa de fundaciones de 2015, 487/2015 disponible en finlandés en <http://www.finlex.net/fi/laki/kokoelma/2015/sk20150487.pdf>.

²¹⁶ Se puede acceder a las Mejores prácticas para fundaciones finlandesas, del Consejo de fundaciones finlandesas, en https://www.saatiopalvelu.fi/media/tietolaari-files/julkaisut/best-practices_screen.pdf.

²¹⁷ Código finlandés para el buen gobierno de fundaciones, más arriba n.213, en 6.

nes. El informe del grupo de trabajo acerca de la nueva Ley de fundaciones fue presentado al Ministro de Justicia el 15 de mayo de 2013²¹⁸, tras lo cual se celebró una consulta pública en verano de 2013. El Código de gobierno finlandés fue un recurso clave en la redacción de la nueva Ley, ilustrando la poderosa influencia persuasiva de una buena regulación no legal, sobre la nueva regulación legal.²¹⁹ La nueva Ley de fundaciones aclara la distinción entre actividades permitidas y prohibidas para las fundaciones, establece un marco efectivo para el desarrollo de la administración y el funcionamiento de una fundación, y crea mejores medios de realizar la supervisión interna y externa de las fundaciones. El incremento en el énfasis sobre la regulación de la administración, y los mayores requisitos de divulgación y transparencia para las fundaciones, junto con la priorización de las operaciones con partes vinculadas, se derivan todos ellos del Código autorregulador sobre la gobernanza de las fundaciones.

C) *El Código suizo de fundaciones de 2015*

En 2004, «SwissFoundations», la asociación de fundaciones donantes de Suiza, creó un grupo de trabajo para que recopilara una guía que contuviera recomendaciones para el establecimiento y la gestión de las fundaciones suizas. Publicado por primera vez en 2005, el Código suizo de fundaciones fue desarrollado para su uso por fundaciones donantes, es decir, fundaciones con grandes activos y suficientes ingresos para respaldar e impulsar sus propios proyectos o los de terceros. En palabras del propio Código, esas fundaciones donantes «no están sujetas a los controles del propietario o del mercado y por lo tanto son independientes del “mundo exterior”».²²⁰ Pese a la priorización deliberada en las fundaciones donantes, los autores del Código consideran que también es útil para otros tipos de fundaciones.

El Código, que ha sido revisado dos veces, en 2009 y más recientemente en 2015, se basa en tres principios fundamentales y está respaldado por otras 29 recomendaciones.²²¹ Los principios fundamentales se centran en:

²¹⁸ Mietintöjä ja lausuntoja, *Uusi säätiölaki Säätiölain uudistamistyöryhmän mietintö*, 23/2013 (informe únicamente disponible en finés, en la web del Ministerio de justicia).

²¹⁹ Fuente: Lilisa Suvikumpu, Consejo de fundaciones finlandesas, en la Junta de 2016 de la Asamblea General del European Foundation Centre, Ámsterdam.

²²⁰ Código suizo de fundaciones de 2009, en 12.

²²¹ *The Swiss Foundation Code 2015: Principles and recommendations for the founding and leadership of grant-making foundations* (escrito conjuntamente por Thomas Sprecher, Philipp Egger, Georg von Schnurbein).

1. Realización efectiva del propósito de la fundación: «La fundación está obligada a llevar a cabo el propósito de la fundación según lo indicado por el fundador, de la manera más efectiva, eficiente y constante posible».
2. Comprobaciones y equilibrios: «Al tomar medidas apropiadas, tanto organizativas como administrativas, la fundación se asegura de que, en todas las decisiones y tratos importantes, exista un equilibrio entre la gestión y la supervisión».
3. Transparencia: «El consejo de la fundación garantiza que los objetivos, las actividades y las estructuras de la fundación sean lo más transparentes posibles y apropiados para el propósito de la fundación».²²²

Las recomendaciones subsiguientes se centran en cuatro áreas de la vida de la fundación, en concreto, el establecimiento, la gobernanza, las donaciones y las finanzas. El Código no es vinculante, y forma parte de un rompecabezas autorregulador más amplio que proporciona a los organismos filantrópicos suizos la posibilidad de cumplir el GAAP ARR 21 suizo o para las organizaciones sociales sin ánimo de lucro²²³, o la certificación mediante las Normas Zewo para instituciones sin ánimo de lucro,²²⁴ que desde enero de 2016 han sido revisadas para incorporar más plenamente el código de ONG de Suiza de 2006,²²⁵ que abarca a todas las organizaciones sin ánimo de lucro de Suiza, incluidas las fundaciones.²²⁶ Este último código, creado en 2006 por un grupo de trabajo paralelo al que desarrolló el Código suizo de fundaciones, funciona sobre una base de cumplimiento o explicación, dejando así a los firmantes del código una menor discrecionalidad con respecto a la adopción de sus principios, en comparación con el Código suizo de fundaciones, en el momento de su incorporación. Desde una perspectiva filantrópica, el Código suizo de fundaciones es considerado por muchos como un código hito, teniendo en cuenta su priorización concreta en las grandes entidades donantes. Reflexionando sobre el código de 2015 revisado, Specking indica lo siguiente:

²²² Thomas SPRECHER, «Switzerland: the Swiss Foundation Code 2009 – from corporate governance to foundation governance», 2010, 16(6), *Trusts & Trustees*, 523-532.

²²³ Véase <https://www.fer.ch/>.

²²⁴ Véase www.zewo.ch Zewo establece las normas para los organismos benéficos suizos. Estas normas abarcan los siguientes aspectos: ética e integridad, gobierno corporativo, uso eficiente de fondos, resultados, contabilidad fiel y justa, transparencia, asunción de responsabilidades, así como obtención de fondos y comunicación. Zewo supervisa a las instituciones benéficas solicitantes, comprobando que se cumplen las normas, y concede a las organizaciones que cumplen las normas el sello Zewo.

²²⁵ Véase http://www.swiss-npocode.ch/cms/images/swiss_npocode/swiss_npo_code_maerz_2010.pdf.

²²⁶ Véase <http://www.swiss-npocode.ch/cms/>.

«La belleza del código es que es voluntario; guía y mejora la reflexión acerca del asunto, de conformidad con las circunstancias específicas de una fundación, y no es vinculante. Creo que el SFC de 2015 es una pieza de sabiduría muy valiosa que debería ser tomado en consideración por todos los participantes en el sector filantrópico. Las fundaciones donantes deben reflexionar acerca de las recomendaciones y los principios directores. Pero los abogados, fiduciarios y otras estructuras benéficas son responsables de debatir e implementar el contenido sugerido desde el código, a su entera discreción».²²⁷

A la hora de evaluar el impacto del Código suizo de fundaciones, en la edición de 2015 del Código, los autores destacan el uso frecuente del Código por el Tribunal administrativo federal de Suiza a la hora de citar los criterios objetivos para un establecimiento adecuado de fundaciones, así como el hecho de que el Tribunal Supremo de Liechtenstein se basara en el Código en 2009 en un caso relativo a un conflicto de intereses en el cual el Tribunal dictaminó que en todos esos casos la fundación en cuestión debería tener en cuenta la Recomendación 11 del Código suizo de fundaciones para tratar los conflictos. Aparte de los tribunales, el Consejo federal suizo también ha citado al Código en las iniciativas parlamentarias y en sus informes al Parlamento suizo en 2013.²²⁸

D) *Consecuencias regulatorias*

Volviendo a la definición de ABBOTT *et al.*, acerca del *soft law* que se produce cuando se debilitan los acuerdos legales, a lo largo de las dimensiones de obligación, precisión y delegación, se puede comprobar que los estudios de casos finlandeses y suizos son ejemplos clásicos de ese *soft law*. En ninguno de estos casos existe una obligación legal de adherirse a los códigos, salvo la presión de los pares del sector y la expectativa pública (en distintos grados dependiendo de cómo de alto sea el perfil público del código). Los códigos se basan en principios de alto nivel, y en ocasiones podría decirse que imprecisos, que permiten determinar a las organizaciones individuales cómo cumplir mejor sus requisitos, respaldadas mediante un planteamiento de «cumplimiento o explicación» (tan común en muchos regímenes autorreguladores hoy en día) en cualquiera de los casos. Por último, en ambos casos,

²²⁷ Heiko SPECKING, «The Swiss Foundation Code 2015: A state of the art regulatory for grant-making foundations» (20 de octubre de 2015), disponible en <http://www.alliancemagazine.org/blog/the-swiss-foundation-code-2015-a-state-of-the-art-regulatory-for-grant-making-foundations/>.

²²⁸ Código de la Swiss Foundation 2015, n. 220 más arriba, en 173.

los códigos no alcanzan a delegar la autoridad a terceros designados, incluidos los tribunales, los árbitros y las organizaciones administrativas, para la implementación de acuerdos, lo cual marca ambos códigos, en su forma primaria, como no legalizados. No obstante su clara designación como formas de *soft law*, no puede descartarse su influencia en el Derecho imperativo, y otorga un mayor apoyo a la teoría de las olas regulatorias.²²⁹

2. *Intentos, a nivel de la UE, de regulación de las organizaciones sin ánimo de lucro, a través del soft law*

Abandonando los intentos nacionales y regionales del sector, para una regulación del *soft law*, y dirigiéndonos a los esfuerzos liderados por Europa, la Comisión europea se ha atrevido en el pasado, en varias ocasiones, a hacer una incursión en el ámbito del *soft law*, en un intento de crear un marco regulatorio para las organizaciones sin ánimo de lucro que operan en la UE. Como se recordará por lo indicado en el Capítulo 2, la Comisión Europea no cuenta con ningún fundamento legal conforme a los tratados en el cual basarse para promulgar medidas europeas para regular a las organizaciones sin ánimo de lucro como organizaciones sin ánimo de lucro. Aunque la Comisión puede regular las organizaciones sin ánimo de lucro (incluidos los órganos filantrópicos) como parte de una cohorte de entidades, cuando actúa con arreglo a unos poderes más generalizados en relación con la legislación laboral, la ley de la competencia, etc., la regulación de las organizaciones sin ánimo de lucro ha resultado ser más difícil teniendo en cuenta la falta de capacidad de la Comisión para proponer una legislación imperativa. En estos casos, la Comisión ha recurrido a intentos de *soft law* para fomentar el tipo de comportamiento de las entidades sin ánimo de lucro que le gustaría ver. En la práctica, la Comisión, en sus esfuerzos regulatorios, no distingue entre el espacio de la sociedad civil y el espacio filantrópico en lo que se refiere al *soft law*, haciendo que su aplicación sea en ocasiones un instrumento romo.

A) *Comunicación de la Comisión sobre un marco para un código de conducta (2005)*

En 2005, tras los atentados terroristas de Londres y Madrid, la Comisión emitió la Comunicación (2005) 620 recomendando, entre otras cosas, la creación de un marco para un código de conducta tendente a mejorar la transparencia y la asunción de responsabilidades de las organizaciones sin

²²⁹ BREEN *et al.*, *Regulatory Waves*, n. 195, más arriba.

ánimo de lucro, y reducir el riesgo de abuso del sector sin ánimo de lucro.²³⁰ En resumen, el propósito de la Comunicación (2005) 620 de la Comisión era el de introducir un régimen regulatorio (aunque voluntario) en Europa, para las entidades de utilidad pública. La comunicación (2005) 620 de la Comisión se refería a dos cuestiones: la necesidad de una mejora en la coordinación nacional por parte de los Estados miembros y los «actores pertinentes» en el intercambio de información, para cortar la financiación del terrorismo; y en segundo lugar, la necesidad de tratar las vulnerabilidades de las organizaciones sin ánimo de lucro con respecto a la financiación del terrorismo y otros abusos criminales.²³¹ Las disposiciones reales del Marco para el Código se refieren sobre todo a la necesidad de registro de las organizaciones sin ánimo de lucro y al mantenimiento adecuado de las cuentas. Aunque la Comisión reconoció la necesidad de coordinación entre Estados miembro en la aplicación del Código, no se proporcionó ninguna orientación en la Comunicación sobre cómo podría lograrse esto mejor; tampoco se tomó en consideración cómo afectarían los requisitos adicionales del Código a los requisitos regulatorios nacionales existentes.²³² Pese al aval posterior del Código²³³ por el Consejo Europeo, y los intentos de la Comisión de fomentar su amplia aplicación, la implementación ha sido esporádica.²³⁴

B) *El Documento de debate de la Comisión sobre directrices para las organizaciones sin ánimo de lucro, bajo consulta (2010)*

Basándose en gran medida en su Marco para un Código de conducta de 2005, la Comisión emitió un Documento de debate de cuatro páginas, dirigido a un grupo seleccionado de ONG invitadas y representantes de Estados miembro, en su tercera conferencia sobre transparencia y asunción de respon-

²³⁰ Comisión de las Comunidades Europeas, Prevención y lucha contra la financiación terrorista a través de una mayor coordinación a nivel nacional y una mayor transparencia del sector sin ánimo de lucro, COM (2005) 620 final (29 de noviembre de 2005) [en adelante, Comunicación de la Comisión (2005) 620 final].

²³¹ Oonagh B. BREEN, «Through the Looking Glass: European Perspectives on Non-profit Vulnerability, Legitimacy and Regulation», 2011, 36(3), *Brooklyn Journal of International Law*, 947.

²³² *Ibid.* en 961.

²³³ Comunicado de Prensa, Consejo de la Unión Europea, 2696.^a reunión del Consejo: Justicia y Asuntos de Interior (1-2 de diciembre de 2005), en 32, disponible en <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=PRES/05/296&format=HTML&aged=0&lg=sl&guiLanguage=en>.

²³⁴ BREEN, «Through the Looking Glass.», n. 230 más arriba, en 961. Véase también, Oonagh B. BREEN, «European Non-Profit Oversight: The Case for Regulating from the Outside In», 2016, 91(3), *Chicago-Kent Law Review*, 991, -1020.

sabilidades en el sector sin ánimo de lucro.²³⁵ El Documento de debate identificó seis áreas específicas en las cuales la Comisión pretendía desarrollar la orientación, que son, en concreto: a) principios básicos para una buena práctica en una organización sin ánimo de lucro; b) buen gobierno; c) asunción de responsabilidades y transparencia; d) relaciones con el donante; e) relaciones con el beneficiario; y f) comunicación de actividad sospechosa. Los principios indicados bajo estos encabezados, aunque se dirigen en general a «organizaciones sin ánimo de lucro» estaban destinados a entidades que utilizan sus activos «exclusivamente para propósitos benéficos u otros propósitos legítimos», y cuyas actividades están «dirigidas a la consecución de los objetivos de interés general indicados por la organización».²³⁶ La Comisión consultó únicamente a aquellas ONG seleccionadas invitadas al lanzamiento del documento de debate, y no se celebró ninguna consulta pública más amplia, y el Documento de debate no estuvo disponible públicamente en la web de la Dirección General de Justicia. Algunas ONG publicaron tanto sus respuestas, muchas de las cuales trasladaban preocupaciones acerca de las directrices y del planteamiento de la Comisión en la consulta, como el propio Documento de debate, aportando una transparencia que era muy necesaria, así como claridad en este ámbito.²³⁷

Hasta la fecha, no se ha hecho realidad la intención expresada por la Comisión de desarrollar estas directrices para su publicación en forma de Comunicación de la Comisión. No obstante, la web de la Dirección General de Justicia e Interior sigue defendiendo la necesidad de adoptar directrices voluntarias que mejoren aún más la asunción de responsabilidades y la transferencia en las organizaciones sin ánimo de lucro, disponiendo lo siguiente:

«La gran mayoría de las organizaciones sin ánimo de lucro (ONG) desarrollan un trabajo completamente legítimo y valioso. Sin embargo, la potencial vulnerabilidad de las ONG en la financiación del terrorismo se ha revelado en algunos casos en la UE y en países no pertenecientes a la UE (estudios). Unas directrices voluntarias para el sector serían un medio para mejorar la transparencia y la asunción de responsabilidades de las ONG y para reducir su potencial abuso en la financiación del terrorismo. La

²³⁵ Comisión Europea, DG de Justicia y Asuntos de Interior, *Discussion Paper on Voluntary Guidelines for EU Based Non-profit Organisations* (2 de julio de 2010) [en adelante, el Documento de debate].

²³⁶ BREEN, «Through the Looking Glass», n. 230 más arriba, en 977.

²³⁷ Para un tratamiento completo del contenido sustutivo de las Directrices voluntarias descritas en el Documento de debate y las dudas planteadas por las ONG encuestadas, véase BREEN, «Through the Looking Glass», n. 230 más arriba.

Comisión pretende una estrecha participación del sector de las ONG y los Estados de la UE en su trabajo en este ámbito.»²³⁸

Al igual que su predecesor, el Código marco de 2005, el Documento de debate de 2010 no ha logrado el impacto esperado por la Comisión. Como forma de *soft law*, ha quedado limitada hasta la fecha la capacidad de la Comisión de ejecutar las directrices voluntarias en organizaciones sin ánimo de lucro que no lo deseen. Aunque el Marco y las Directrices han mostrado bastante grado de precisión en lo que respecta a lo que piden a las organizaciones sin ánimo de lucro, en algunos aspectos, la Comisión no ha tratado la falta de precisión existente sobre cómo deben coordinarse esos requisitos por y entre los Estados miembros o cómo interactúan las directrices con los requisitos nacionales. Por último, no se ha incluido ningún mecanismo en la Comunicación de 2005 ni en el Documento de debate de 2010, que resolviera la cuestión de delegación planteada por ABBOTT *et al.*²³⁹

C) *Probables próximas etapas: el marco supranacional de evaluación del riesgo y medidas de mitigación*

En junio de 2017, la Comisión Europea publicó su *Supra National Risk Assessment Report*, evaluando la vulnerabilidad de los productos y servicios financieros frente a los riesgos del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, incluidos también riesgos relacionados con el sector sin ánimo de lucro. Es la primera vez en que ese análisis ha sido realizado a nivel de la UE.²⁴⁰

Aprovechando la interacción y los comentarios constructivos recibidos de las organizaciones representativas del sector sin ánimo de lucro, durante el período de consulta de 2016-2017, el Informe reconoce los retos analíticos de evaluar la vulnerabilidad del sector sin ánimo de lucro frente a la financiación del terrorismo, teniendo en cuenta que el sector está caracterizado por diversas estructuras y actividades que presentan diversos grados de exposición al riesgo y la concienciación del mismo.²⁴¹ Identificando las características comunes de las organizaciones sin ánimo de lucro, la Comisión informa de que los requisitos actuales en materia de lucha contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo no son considerados necesariamente por las autoridades competentes como adecuados para tratar las necesidades específicas del sector

²³⁸ http://ec.europa.eu/home-affairs/what-we-do/policies/crisis-and-terrorism/financing_en.

²³⁹ ABBOTT *et al.*, The Concept of Legalization, n. 194, más arriba.

²⁴⁰ Véase http://ec.europa.eu/newsroom/just/item-detail.fmw?item_id=81272.

²⁴¹ Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la evaluación de los riesgos de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo que afectan al mercado interior y están relacionados con actividades transfronterizas, COM (2017) 340 final, en 7.

sin ánimo de lucro, y los controles instaurados difieren, dependiendo del Estado miembro en cuestión. Es interesante destacar, desde la perspectiva de la filantropía europea, que la Comisión reconoce que «los controles instaurados son más eficientes cuando se ocupan del cobro de fondos dentro de la UE, lo cual hace que el nivel de vulnerabilidades sea inferior a las transferencias de fondos o gasto fuera de la UE, donde se mantienen debilidades más sustanciales».²⁴² El informe también reconoce las preocupaciones de las organizaciones sin ánimo de lucro con respecto a la exposición a la disminución del riesgo o la exclusión financiera (cuando las instituciones financieras se muestran reacias a proporcionar servicios financieros a las organizaciones sin ánimo de lucro), como una preocupación que debe ser recordada cuando se trate de la política de lucha contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo. En las recomendaciones de su Informe, la Comisión no propone ninguna regulación europea de las organizaciones sin ánimo de lucro, pero sí que recomienda a los Estados miembro que garanticen una cobertura apropiada de las organizaciones sin ánimo de lucro, en sus evaluaciones nacionales del riesgo, como parte de sus medidas de mitigación del riesgo.²⁴³ En su análisis más detallado,²⁴⁴ la Comisión propone específicamente:

- La provisión de orientación y/o formación por parte de la Comisión a las organizaciones sin ánimo de lucro, en lo que respecta a la recepción de la financiación de la UE, dentro del correspondiente marco legal de la UE, así como la forma de identificar los riesgos y cumplir los requisitos de diligencia debida;
- La organización de intercambios múltiples entre partes interesadas, con todos los profesionales del sector, en particular el sector financiero, que participen en el negocio con organizaciones sin ánimo de lucro.

A nivel de Estado miembro, recomienda que:

- Los Estados miembro se aseguren mejor de la participación de las organizaciones sin ánimo de lucro en las evaluaciones nacionales de riesgo, en el desarrollo de programas informativos y de concienciación diseñados para contrarrestar el riesgo de abuso —soporte a las organizaciones sin ánimo de lucro mediante la provisión de materiales que aumenten su concienciación (a nivel de Estado miembro así como a nivel de la UE); y

²⁴² *Ibid.*

²⁴³ *Ibid.* en 16.

²⁴⁴ *Documento de trabajo de los servicios de la Comisión que acompaña al Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la evaluación de los riesgos de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo que afectan al mercado interior y están relacionados con actividades transfronterizas* Anexo 2, en 189, disponible en http://ec.europa.eu/newsroom/document.cfm?doc_id=45653.

- Los Estados miembros también deben analizar en mayor profundidad los riesgos a los que se enfrenta el sector sin ánimo de lucro.

La provisión de cualquier otra orientación de la Comisión acerca de la identificación de los riesgos y la necesidad de cumplir los requisitos de diligencia debida cuando traten la transferencia de fondos, es probable que adopte la forma de *soft law*, lo cual afectará a las organizaciones filantrópicas. Si la Comisión ha aprendido algo de sus intentos en la última década en el ámbito de los códigos de conducta y de las directrices voluntarias, tendrá que compartir su proyecto de orientación y consultar de manera más amplia a las organizaciones sin ánimo de lucro interesadas, en comparación con lo realizado en ocasiones anteriores, y tendrá que estar dispuesta a modificar y adaptar su orientación propuesta, teniendo en cuenta los comentarios recibidos, si es que quiere emular las experiencias nacionales de mayor éxito en la implementación del *soft law*. A tal efecto, también existe una ventana de oportunidad para que las organizaciones filantrópicas interactúen con la Comisión y las autoridades nacionales competentes para facilitar unas conversaciones más informadas acerca de los riesgos y los retos a los que se enfrenta la filantropía tanto dentro como fuera de Europa. Han transcurrido ahora más de cinco años desde el último estudio de campo general de códigos de donantes y fundaciones en Europa²⁴⁵, y ha sucedido mucho durante este tiempo. Por ello, se necesita ahora más investigación acerca del posible papel que podría desempeñar la autorregulación, a la hora de ampliar el espacio para la filantropía en distintos países europeos.

VII. Conclusiones: Creación de un espacio propicio a la filantropía en Europa e identificación de nuevos horizontes para investigaciones adicionales

Este informe se ha realizado para examinar el entorno de la filantropía institucional en Europa. A este respecto, se ha centrado en primer lugar en la identificación del «espacio filantrópico», distinto del espacio de la sociedad civil en general, y que se define como el entorno dentro del cual los donantes/financiadores (y las organizaciones filantrópicas que puedan crear) obtienen facilidades en el uso de su patrimonio privado, en favor del interés general. En segundo lugar, ha evaluado el clima existente en la actualidad para la filantropía europea, antes de describir las formas en las cuales podría crearse un entorno facilitador (es decir, uno en el cual la filantropía institu-

²⁴⁵ Véase n. 198 más arriba.

cional pudiera prosperar sin sufrir indebidamente de la interferencia política o de la obstrucción legal o administrativa a nivel europeo o nacional). A tal efecto, los capítulos anteriores han cuestionado la dimensión del espacio para la filantropía institucional en Europa, cómo este espacio está cambiando actualmente, y qué medidas podrían adoptarse para respaldar aún más y facilitar el crecimiento de la filantropía europea en Europa.

1. *Medición del espacio*

El Capítulo 2 ha identificado uno de los principales retos infraestructurales a los que se enfrentan los legisladores que pretenden introducir una legislación europea propicia para la filantropía institucional, que es la falta de un fundamento legal específico aparente en el Tratado, en el cual basar esas propuestas. La primera lección aprendida a partir de los intentos legislativos previos que fracasaron en este ámbito es que «si siempre haces lo que siempre has hecho, siempre obtienes lo que siempre has obtenido». Es así necesario un planteamiento distinto de las propuestas legislativas si queremos desarrollar con seriedad vehículos legales europeos para facilitar la filantropía transfronteriza por medio de la regulación europea. Una propuesta sería utilizar el mecanismo de «cooperación reforzada», establecido en el artículo 20 TFUE, cuando se utilice el artículo 352 TFUE como fundamento legal para adoptar cualquier medida regulatoria europea orientada a las organizaciones sin ánimo de lucro en un futuro. La ventaja del mecanismo de cooperación reforzada es que supera la necesidad de unanimidad en el Consejo, requerida por el artículo 352, que ha sido un obstáculo constante para la regulación de las organizaciones sin ánimo de lucro en Europa.

En conjunción con esta propuesta, puede que también sea conveniente considerar otras opciones legislativas, quizás más flexibles, a los Reglamentos de la UE, cuando se pretenda legislar nuevos vehículos legales, a escala europea, para los organismos sin ánimo de lucro. El uso de una Directiva de la UE en vez de un Reglamento de la UE proporcionaría a los Estados miembro una mayor flexibilidad con respecto a los medios para lograr los objetivos acordados, superando quizás la amenaza inminente del voto del Consejo que existe siempre que el artículo 352 TFUE constituye el fundamento legal. A tal efecto, podría explorarse el potencial de una Directiva de la UE que crearía una nueva forma legal para la filantropía institucional, a nivel nacional, con un mínimo común denominador en todos los países de la UE, facilitando de esta forma el reconocimiento transfronterizo. La opción de esa Directiva para las organizaciones filantrópicas, modelada de manera similar a la propuesta para una Directiva de sociedades privadas de responsabilidad limi-

tada con socio único,²⁴⁶ puede así ser objeto de mayor análisis a este respecto. En vez de crear una nueva forma legal europea, la Directiva pediría a los Estados miembros que reconocieran en su legislación nacional a una organización filantrópica con varios requisitos principales armonizados bajo un nombre común compartido en todos los Estados miembro. La Directiva podría permitir que los Estados miembro tuvieran la libertad de decidir cómo introducir esa forma legal a nivel nacional, por medio de un instrumento adicional o un instrumento que sustituya a las formas de fundación que existen en la actualidad. Aunque no se trata de una vía legislativa libre de riesgos, teniendo en cuenta las dificultades a las que ha tenido que enfrentarse la Directiva propuesta de *Societas Unius Personae* (o SUP, tal y como se conoce),²⁴⁷ quizás merezca la pena una mayor exploración desde una perspectiva filantrópica.

Aunque la UE ha sido consciente del espacio cada vez más limitado para la sociedad civil a escala mundial, su respuesta política a este reto se ha centrado en las relaciones y acciones externas para proteger el espacio de sociedad civil fuera de la UE.²⁴⁸ En lo que respecta a las políticas internas de la UE sobre protección del espacio cívico, el Capítulo 2 también ha destacado que el marco de la UE está mucho menos desarrollado. Faltan el marco político y las herramientas políticas que existen en el contexto de las relaciones internas, lo cual deja a la UE muy mal equipada para enfrentarse a las restricciones del espacio de la sociedad civil dentro de la Unión, y a las crecientes amenazas a la libertad filantrópica dentro de la UE, según lo ilustrado por las situaciones en Hungría y los recientes acontecimientos en Polonia. A tal efecto, en el Capítulo 2 se han descrito las instituciones satélite que desempeñan un papel en la protección o que habilitan legalmente a la sociedad civil, y por consiguiente afectan al espacio filantrópico. A medida que la reducción más general del espacio cívico se refleja en el espacio filantrópico,

²⁴⁶ COM/2014/0212 final.

²⁴⁷ Véase del «Capítulo 2. La Opinión del CESE sobre la Directiva» [CESE-2014-02794-00-00-AC-TRA (DE)] en septiembre de 2014 puso en duda la elección del artículo 50 TFUE por la Comisión, como base legal para la Directiva, y cuestionó si era compatible con el principio de subsidiariedad, argumentando que la base legal debería ser mejor el artículo 352 TFUE. En su opinión a la Comisión de Asuntos Jurídicos del Parlamento Europeo, la Comisión de Empleo y Asuntos Sociales del Parlamento Europeo propuso el rechazo de la propuesta de la Comisión [COM(2014)0212-C7 – 0145/2014 – 2014/0120 (COD)] en junio de 2015. Dentro de la comisión principal, las opiniones se encuentran muy divididas con respecto a esta cuestión, y un acuerdo por mayoría es tan improbable que el ponente se ha abstenido diplomáticamente hasta la fecha de presentar un borrador de informe.

²⁴⁸ Véase «Parlamento Europeo, Departamento Temático de la Dirección General de Políticas Exteriores», *Shrinking space for civil society: the EU response* (abril de 2017).

deberían realizarse nuevas investigaciones que establezcan las implicaciones y las consecuencias de esta reducción en Europa, y la necesidad de medidas protectoras europeas, y quizás sea necesaria una mayor reflexión conjunta de las instituciones interesadas, para mantener abierto el espacio de la filantropía.

2. *Los contornos cambiantes del espacio filantrópico – Nuevos movimientos*

Pasando de las nuevas investigaciones al compromiso político, parecería que, pese a las conclusiones de los informes encargados por la UE hasta la fecha (que destacan el bajo nivel de amenaza probada para los fondos filantrópicos en la UE en los períodos examinados), la retórica actual de la UE de medidas antiterroristas ha seguido viendo al sector sin ánimo de lucro, en contraste con el sector privado, como vulnerable a la explotación, y un área potencialmente de alto riesgo en la cual es necesaria una supervisión específica a nivel europeo. En el Capítulo 4 se apoyaron las recomendaciones de estos informes de investigación publicados, en su reiteración de la necesidad de medidas subsiguientes encaminadas a proteger los fondos, que estén relacionadas con el riesgo, sean proporcionales y se basen en pruebas. En el desarrollo de esas medidas, es fundamental la necesidad de interacción y consulta con las instituciones filantrópicas tanto en el contexto del GAFI (a través de los puestos de los representantes de las organizaciones sin ánimo de lucro en el foro consultivo del sector privado) y a nivel nacional en el contexto de la implementación por los Estados miembros del Sistema Supranacional de Evaluación de Riesgos (SSER) de la UE.

La existencia continua de barreras fiscales y legales a la filantropía transfronteriza, derivadas de leyes nacionales incompatibles, fue identificada en el Capítulo 4 como un reto que persiste. En el Capítulo 4 se destacó que la mayoría de estas regulaciones no vulneraban la legislación de la UE, *per se*, pero su existencia es sintomática de la falta de armonización entre Estados miembro, lo cual supone cargas administrativas adicionales sobre las instituciones filantrópicas que trabajan de manera transfronteriza. Los regímenes nacionales que van más allá y que realmente vulneran la legislación de la UE, como por ejemplo la reciente Ley húngara sobre transparencia de organizaciones que reciben apoyo del extranjero, tienden a recibir mayor atención política y de los medios que los obstáculos crónicos a los que se ha aludido más arriba y, quizás debido a su naturaleza flagrante o más dramática, llevan a una acción europea. Es interesante destacar a este respecto que el lanzamiento por la Comisión Europea de procedimientos de infracción contra Hungría en julio de 2017, como una de las herramientas más efectivas de las que dispone la UE para la protección del espacio filantrópico. Esto pone de

manifesto de nuevo la falta de herramientas provisionales efectivas a disposición de las instituciones europeas, fuera del procedimiento de infracción, para habilitar o ampliar legalmente el espacio de la filantropía institucional frente a los obstáculos crónicos descritos, los cuales pueden resultar ser odiosos a lo largo del tiempo.

En el Capítulo 6 se revisaron las recomendaciones del informe SSER de 2017 de la Comisión, que instan a los Estados miembro a garantizar una cobertura apropiada de las organizaciones sin ánimo de lucro en sus evaluaciones nacionales del riesgo, como parte de sus medidas de mitigación del riesgo. En concreto, la Comisión destacó la necesidad de:

- a) la provisión de orientación y/o formación por parte de la Comisión a las organizaciones sin ánimo de lucro, en lo que respecta a la recepción de la financiación de la UE, dentro del correspondiente marco legal de la UE, así como la forma de identificar los riesgos y cumplir los requisitos de diligencia debida; y
- b) la organización de intercambios múltiples entre partes interesadas, con todos los profesionales del sector, en particular el sector financiero, que participen en el negocio con organizaciones sin ánimo de lucro.

Aunque se ha previsto que incorporen opciones de implementación de *soft law*, los movimientos en cualquiera de estas cuestiones afectarán a las organizaciones filantrópicas. De ello se desprende que la Comisión de la UE debería compartir su borrador de orientación y consultar más ampliamente a las partes filantrópicas interesadas, en comparación con ocasiones anteriores, y debería estar dispuesta a modificar y adaptar su propuesta de orientación teniendo en cuenta los comentarios recibidos, si quiere tener cualquier esperanza de emular las experiencias nacionales y sectoriales que han tenido más éxito en la implementación de la autorregulación, según lo descrito en el Capítulo 6. Un punto fundamental que se trata en el Capítulo 6 es la importancia de distinguir la falta de efecto vinculante legal del *soft law*, por un lado, de su potencial impacto en la práctica, por el otro. A tal efecto, también existe una ventana de oportunidad para que las organizaciones filantrópicas interactúen con la Comisión y las autoridades nacionales competentes para facilitar unas conversaciones más informadas acerca de los riesgos y los retos a los que se enfrenta la filantropía tanto dentro como fuera de Europa, y deberían explorarse ahora las oportunidades de fomentar esa interacción.

Uno de los principales problemas cuando se trata de habilitar el espacio fiscal para la filantropía en Europa, según lo identificado en el Capítulo 5, es la falta de información disponible públicamente, y una falta de claridad alre-

dedor de los procesos de comparabilidad aplicados por las autoridades tributarias de los Estados miembros, a la hora de enfrentarse con una reclamación de un donante a una organización filantrópica extranjera, o de una organización benéfica receptora. Únicamente 10 de los 27 Estados miembro han identificado procesos para tratar esas reclamaciones. La mayoría de los Estados miembro operan de manera *ad hoc*, de forma que no existe ninguna orientación y se producen largos plazos de espera (a menudo muchos años) antes de que se trate una reclamación, si es que se trata.

Analizando el trabajo del reciente informe *Boosting Cross-Border Philanthropy in Europe Report*,²⁴⁹ el Capítulo 5 recomienda que las organizaciones filantrópicas estudien la posibilidad de ayudar en la resolución de las asimetrías de información que existen, cuando se trata de utilizar las distintos procedimientos nacionales de reclamación de impuestos para donantes y organizaciones receptoras, en los diversos Estados miembro de la UE. La creación de un recurso web y la agrupación de conocimientos y *know-how* nacionales, la provisión de datos acerca de procedimientos existentes o emergentes de autoridades tributarias de los Estados miembros, junto con la orientación explicativa o los enlaces a los formularios de solicitud pertinentes, necesarios tanto para que los donantes como las organizaciones receptoras de beneficios públicos empiecen el proceso de reembolso/exención de impuestos, constituiría un paso valioso hacia delante para muchas instituciones filantrópicas, al igual que la identificación de un contacto tributario oficial en cada jurisdicción, que conozca bien las cuestiones relativas a la equivalencia de impuestos. En el Capítulo 5 también se trataron las recomendaciones de *Boosting Cross-Border Philanthropy Report* con respecto a una mayor exploración de los modelos luxemburgués y neerlandés de la práctica de equivalencia tributaria, como modelos potenciales de mejores prácticas para otros Estados miembro, en lo que se refiere a la interacción con instituciones filantrópicas.

Sin embargo, en el Capítulo 5 se expresó un menor convencimiento acerca de la propuesta de un modelo tributario con principios comunes que pretendería adoptar un planteamiento funcional conforme al cual la noción de comparabilidad entre los regímenes tributarios de los Estados miembro quedaría ampliada para fijarse en los principios fundamentales de menor denominador común para el interés general, en vez de insistir en la presencia de mayores elementos de factor común. Es debatible si las autoridades tributarias tendrían el poder de realizar esa determinación de equivalencia funcional sin la sanción de la legislación nacional que autorice un incumplimiento

²⁴⁹ EFC y TGE, *Boosting cross-border philanthropy in Europe: Towards a tax-effective environment* (2017).

de la interpretación literal más estricta de las leyes tributarias que sean normalmente de aplicación. También está abierto a debate el hecho de que exista la voluntad de esa reforma de la legislación tributaria a nivel de Estado miembro, en particular teniendo en cuenta la experiencia fallida de la propuesta de Estatuto de la Fundación Europea.

3. Nuevas vías a explorar – ¿Modelos filantrópicos alternativos del futuro?

Al tratar el futuro de la filantropía en Europa, en el Capítulo 2 se destacó la necesidad de explorar aún más y comprender mejor el potencial y, del mismo modo, las limitaciones de las formas emergentes de filantropía empresarial e inversión social, para proporcionar nuevas herramientas que faciliten el crecimiento filantrópico y su alcance en Europa. Teniendo en cuenta los movimientos de la Comisión Europea para estimular la inversión en capital riesgo en, entre otras, las empresas sociales, mediante la adopción de reformas para ampliar las posibilidades de inversión para los fondos, ampliar el rango de gestoras elegibles y simplificar la administración, lo cual a su vez ayudará a que el capital de los inversores llegue a los organismos, como por ejemplo a las empresas sociales que lo necesitan,²⁵⁰ el Capítulo 2 llegó a la conclusión de que existe un ámbito de investigación para analizar las oportunidades y los retos de interacción filantrópica tanto en la filantropía empresarial como en las inversiones de impacto social a nivel nacional y europeo.

A la hora de reflexionar acerca de los posibles modelos a seguir para la futura interacción institucional filantrópica, se destaca particularmente el trabajo de la *Nonprofit Platform* en el contexto del GAFI, en el Capítulo 4. La interacción política con el GAFI de esta coalición de organizaciones sin ánimo de lucro, la creación de legitimidad mediante una cooperación constructiva con la Secretaría del GAFI, la provisión de alegaciones políticas detalladas, bien razonadas y exactas, y la capacidad de la Plataforma de proporcionar un canal necesario de comunicación entre el GAFI y el sector filantrópico, han logrado resultados. Como consecuencia de su interacción constante, la Plataforma ha ayudado a lograr una reforma incremental de los documentos orientativos relacionados con la R8 y más recientemente la reforma de la propia R8. La culminación de esta colaboración con la inclusión formal de la Plataforma en el *Private Sector Consultative Forum* (PSCF) ha reforzado la legalidad que permite un entorno de filantropía, aunque a

²⁵⁰ Véase «Commission Press Release, Capital Markets Union: EU agrees to more support for venture capital and social enterprises» (Bruselas, 30 de mayo de 2017), IP/17/1477 disponible en http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-1477_en.htm?locale=en.

través de la Plataforma continúan los esfuerzos para garantizar que las ONG desempeñen un papel completo en las visitas de evaluación *in situ* de los países sometidos a sus Evaluaciones Mutuas. El trabajo de la *Nonprofit Platform*, en la creación y mejora de su relación política con el GAFI, para esos objetivos prácticos, proporciona un modelo a seguir útil que debería ser adoptado en otros campos políticos en los cuales las instituciones filantrópicas necesitan que sus voces se oigan mejor. En primer lugar, emular la naturaleza de este el diálogo y este nivel de interacción política pragmática es algo que las instituciones filantrópicas deberían intentar lograr en relación con la implementación del SSER.

Mediante la identificación de participantes de la UE, de Europa más en general, y regionales, cuyas políticas y acciones sean responsables de preservar, ampliar y limitar el espacio de la filantropía institucional en Europa, este informe pretende proporcionar un sentido más claro del fundamento histórico para el estado actual del entorno habilitante filantrópico. Al estudiar posteriormente los factores contributivos, legal, político, fiscal y administrativo, que influyen en este espacio filantrópico, el informe desvela algunas de las cuestiones impulsoras, merecedoras de una mayor investigación, que es probable que afecten y en última instancia definan los futuros contornos del espacio filantrópico europeo en los próximos años.

4. Acerca de la autora

La Dra. Breen es Profesora de Derecho en la *Sutherland School of Law* en Dublín, y especialista en el campo de la regulación comparativa de entidades benéficas. Oonagh participa frecuentemente en las conferencias internacionales y en los coloquios sobre cuestiones como la reforma de la legislación benéfica, y tiene un gran número de publicaciones sobre esta cuestión. Actualmente es miembro del Consejo de la *International Society for Third Sector Research* (ISTR) y Presidenta del *International Centre for Not for Profit Law* (ICNL). Se puede descargar más información aquí: <http://www.ucd.ie/research/people/law/professoroonaghbreen/>.

European Foundation Centre



El EFC es la Plataforma defensora de la filantropía institucional, que se centra en Europa pero también se fija en el entorno filantrópico mundial. Con el propósito de ser la voz de la filantropía institucional en Europa, comunicamos a las partes interesadas el valor para la sociedad de la filantropía organizada, ayudando a fomentar un entorno en el cual pueda

prosperar. Servimos como punto de reunión de la interacción y la información en el sector, para ayudar a otros miembros a incrementar el impacto de su valor añadido en la sociedad. Con más de 25 años de experiencia y más de 200 organizaciones miembros, el EFC proporciona a sus miembros acceso a fuentes de conocimiento sobre el sector y a relaciones a largo plazo con pares filantrópicos y actores externos. Aprovechando las relaciones y el diálogo con los legisladores, desde hace varios años, ayudamos a nuestros miembros a interactuar con aquellos que toman las decisiones al más alto nivel. También nos hemos asociado con diversos actores y catalizamos proyectos conjuntos que abordan muchos de los mayores retos de la actualidad (www.efc.be).

DAFNE



Donors and Foundations Networks in Europe, DAFNE, es la mayor red de Europa de asociaciones de donantes y fundaciones. Con 25 asociaciones miembros, con una participación colectiva de más de 10.000 fundaciones y donantes, DAFNE es la voz líder de las fundaciones europeas. Respalda las actividades individuales de sus miembros mediante el fomento del diálogo y la colaboración entre las asociaciones nacionales. DAFNE está presidida en la actualidad por Felix Oldenburg, Secretario General de la Asociación de Fundaciones Alemanas. Está apoyado por el Comité Directivo, en el cual se encuentran incluidos Magdalena Pekacka, de Polish Donors Forum, Beate Eckhardt, de SwissFoundations, y Beatrice de Durfort, del Centre Francais des Fonds et Fondations (www.dafne-online.eu).



CRÓNICA DE IBEROAMÉRICA



Filantropía institucional en Chile: fortalezas y desafíos para su fortalecimiento

Magdalena Aninat¹

Directora Fundadora del Centro de Filantropía e Inversiones Sociales
Universidad Adolfo Ibáñez, Chile

SUMARIO: I. FORTALEZAS DE LA FILANTROPIA INSTITUCIONAL EN CHILE. 1. *Sector en crecimiento y relacionado a la filantropía familiar.* 2. *Con disponibilidad de recursos para el gasto social.* 3. *Un sector que opera sus programas y apoya organizaciones.* 4. *Orientación hacia la efectividad.* 5. *Políticas de evaluación.* 6. *Gobiernos corporativos y recursos humanos.*—II. DESAFÍOS DE LA FILANTROPIA INSTITUCIONAL EN CHILE. 1. *Mayor escala de canalización de recursos.* 2. *Atender distintos focos temáticos.* 3. *Diversidad en los modelos de operación.* 4. *El desafío de la transparencia.*—III. CONCLUSIONES.—REFERENCIAS.

La filantropía no puede resolver por sí sola los problemas sociales en términos cuantitativos, especialmente en sociedades con altos índices de desigualdad. Sin embargo, tal como señala John Coatsworth, la filantropía tiene la capacidad de cumplir un rol cualitativo significativo: la capacidad de construir redes, movilizar recursos, promover modelos exitosos y efectivos, apalancar recursos, y fortalecer la sociedad civil (Coatsworth 2008). Estas capacidades pueden manifestarse especialmente a través de la filantropía institucional, es decir, aquella que tiene una estructura de operación, una fuente de recursos permanentes y un sistema de gobierno propio. Estas características posibilitan un escenario factible para aportar al denominado «capital paciente»: recursos (humanos, financieros y redes) que sean articulados con una visión de largo plazo y que aporten la capacidad de innovar y asumir riesgos para generar nuevos modelos de intervención ante desafíos sociales y/o medioambientales cada vez más complejos.

En un ecosistema saludable para la filantropía debieran tener un rol significativo los distintos actores: una amplia diversidad de donantes (fundaciones, empresas, ciudadanos), un sector de organizaciones sociales robusto, y un rol de resguardo e incentivo adecuados de parte del sector público. En este sector, las fundaciones filantrópicas que canalizan recursos privados de em-

¹ Este documento contó con la colaboración de Constanza Meneses.

presas, familias o individuos, con una estructura y gobierno propio, tienen una especial relevancia porque, con mayor libertad que las empresas y con mayor visión estratégica, pueden aportar el rol de catalizador de innovación, redes y visión de largo plazo, tan necesario para el fortalecimiento del tercer sector y el bienestar social en general.

En este sentido es valioso constatar en Chile una creciente tendencia en las formas de donaciones filantrópicas, donde individuos de alto patrimonio y familias empresarias especialmente, están buscando no sólo aumentar sus donaciones, sino también contribuir en forma más estratégica para lograr mayor impacto social con sus inversiones. Una tendencia similar a lo que ha constatado la Universidad de Harvard, que ha manifestado: «Muchos filántropos buscan moverse desde la caridad al cambio o de la ayuda a la inversión, y están creando fundaciones y otras estructuras formales para donar con el fin de tener ayuda para lograr estos objetivos. Si bien las motivaciones varían, existe una comprensión que las instituciones pueden estimular un enfoque más estratégico, lograr mayor visibilidad y convertirse en modelos a seguir, facilitar la colaboración y, en suma, lograr mayor impacto en los objetivos buscados» (HIHU & UBS 2015).

En Chile han existido esfuerzos aislados para investigar el desarrollo de la filantropía en sus distintas dimensiones, ya sea con una visión histórica, una discusión legislativa, o bien una caracterización de sus actores, generando una escasa sistematización de conocimiento sobre el sector. De estos estudios y los escasos datos disponibles en fuentes públicas (principalmente el Servicio de Impuestos Internos), sabemos que las donaciones registradas y acogidas a incentivos tributarios provienen principalmente de empresas (84%), principalmente grandes empresas. Sólo en un 10% provienen de personas individuales y en un 6% de otras fuentes, entre ellas fundaciones. Esto no quiere decir que el aporte de fundaciones filantrópicas represente sólo el 6% del total de donaciones². Más bien es una señal del bajo nivel de datos que tenemos para el análisis del sector.

Esta realidad genera no sólo desafíos para su estudio, sino también una baja comprensión de su rol y la imposibilidad de un análisis acabado y persistente en el tiempo que permita avanzar en su desarrollo y fortalecimiento. Estudios de la Universidad de Harvard han identificado que la escasa información disponible es un desafío importante para la comprensión y promoción

² Estos montos equivalen a US\$ 250 millones a cifras año 2015, en base a dato del Servicio de Impuestos Internos, lo que representa entre 0,1 y 0,13 a nivel estimado del PIB. Ver Sociedad en Acción, Centro de Políticas Públicas UC, 2017.

de la filantropía en los países latinoamericanos, y ha resaltado la necesidad de demostrar el impacto filantrópico para modificar las percepciones sobre los papeles de la filantropía y también para incrementar su práctica (HIHU & UBS 2015). Por ello, es relevante el aporte realizado desde el Centro de Filantropía e Inversiones Sociales de la Universidad Adolfo Ibáñez de Chile, que desarrolló entre los años 2016 y 2017 el Mapeo de Filantropía e Inversiones Sociales, una serie de estudios cuyo objetivo fue caracterizar la visión y práctica de los diversos tipos de aportantes privados a bienes sociales activos en el país: fundaciones filantrópicas, empresas, empresarios, ciudadanos, e inversionistas de impacto.

El estudio sobre Filantropía Institucional (CEFIS UAI 2017) —parte del Mapeo— entregó una primera caracterización de un sector específico cuyas dimensiones son acotadas en el mapa de la sociedad civil³, pero con significativas capacidades de jugar un rol único en este sector para su fortalecimiento. Esta investigación fue un trabajo colaborativo entre el Centro de Filantropía e Inversiones Sociales de la Escuela de Gobierno de la Universidad Adolfo Ibáñez y el Hauser Institute de Harvard Kennedy School y, por su intermedio, la participación de más de 20 países involucrados en el Global Philanthropy Report, investigación global que, a través del desarrollo de datos filantrópicos comparables e información transversal a los países, entrega una visión global sobre la contribución de las prácticas de la filantropía institucional al desarrollo social. Específicamente, el estudio abordó como objeto de investigación la filantropía canalizada a través de fundaciones filantrópicas operativas⁴, legalmente constituidas, que cuentan con una fuente de financiamiento estable o permanente, donde el 50% o más de sus recursos provienen de una fuente privada, que poseen un directorio propio u otro organismo de máxima dirección equivalente, que no tienen accionistas, y que dedican su labor a distribuir sus recursos financieros hacia fines sociales, educativos, culturales, medioambientales u otros ámbitos de beneficio público.

³ Según datos del Centro de Políticas Públicas UC existen 234.502 organizaciones de la sociedad civil en Chile, de las cuales sólo un 0,2% corresponden a la categoría «Intermediarios Filantrópicos y Promoción del Voluntariado», con un estatus jurídico correspondiente a fundaciones, asociaciones o bien organizaciones comunitarias funcionales, juntas de vecinos o juntas comunales. Ver Sociedad en Acción (2017). *Construyendo Chile desde las organizaciones de la sociedad civil*. Centro de Políticas Públicas, Pontificia Universidad Católica.

⁴ A partir de este universo de organizaciones, el estudio recogió datos (a través de una encuesta presencial a directivos de fundaciones identificadas) sobre su operación, sistema de trabajo, foco, beneficiarios, recursos financieros, sistema de evaluación, gobierno corporativo y recursos humanos, aportando con ello una detallada mirada sobre las características actuales de estas organizaciones y del sector en general. Ver Aninat y Fuenzalida, *Filantropía Institucional en Chile*, CEFIS UAI, 2017.

Esta primera caracterización de la filantropía institucional en Chile es un valioso aporte que nos permite reflexionar sobre las principales fortalezas de un sector que muestra dinamismo y profesionalismo. Asimismo, permite identificar algunos desafíos relevantes para el fortalecimiento de la filantropía institucional en el país con miras a potenciar su relevancia en el ámbito de los aportes privados a bienes públicos. Ambos aspectos se abordan a continuación, en base a los resultados del mencionado estudio.

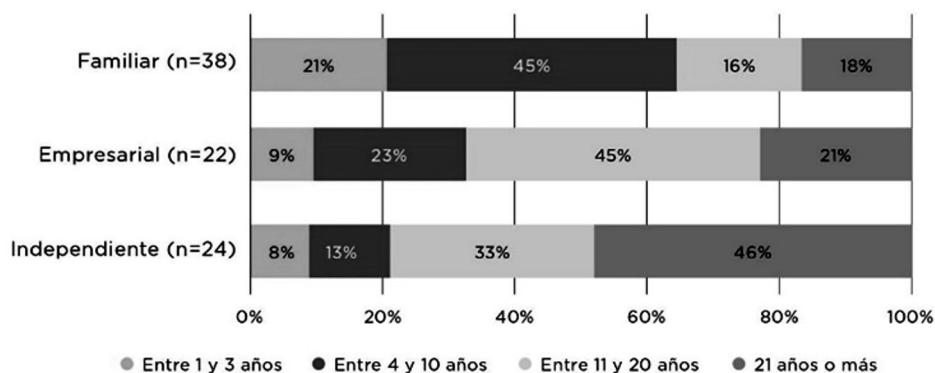
I. Fortalezas de la filantropía institucional en Chile

Entre las características de las entidades filantrópicas en Chile, es posible identificar algunas fortalezas significativas en el sector. Entre ellas, ser un sector en crecimiento y ligada a la filantropía familiar, un sector con disponibilidad de recursos para gasto social, y un sector con factores de profesionalización.

1. Sector en crecimiento y relacionado a la filantropía familiar

La primera fortaleza que se puede identificar en la filantropía institucional vigente en Chile radica en ser un sector que muestra una larga trayectoria y a la vez, un fuerte dinamismo los últimos diez años: de hecho, mientras más de la mitad de fundaciones tienen más de 11 años de antigüedad (56%), un 44% la componen organizaciones de fundación más reciente.

GRÁFICO 1
Antigüedad de las fundaciones por tipo



Fuente: Aninat, M. & Fuenzalida, I. (2017). Filantropía Institucional en Chile, CEFIS UAI.

En Chile el crecimiento reciente del sector se explica principalmente por el surgimiento de fundaciones familiares —ya que el 66% de ellas tiene menos de 10 años de antigüedad—, y las fundaciones empresariales e independientes, que cuentan con una mayor trayectoria, con un 66% y un 79% que tienen más de 10 años de antigüedad respectivamente.

Junto con ello, si se mira el total de fundaciones, son las familiares (fundadas y financiadas por familias) las que representan casi la mitad del sector con un 45%, mientras que las corporativas (o ligadas a empresas) corresponden a un 26%. El 29% restante de las organizaciones que participaron en el estudio corresponden a fundaciones independientes.

Es importante el peso y crecimiento de la filantropía familiar de Chile —diferente de la realidad de otros países latinoamericanos (como Colombia, México y Brasil donde prevalecen las corporativas⁵)— porque es posible que entre las fundaciones de origen familiar prevalezca una estrategia más altruista y de largo plazo, al menos en comparación con la práctica de fundaciones corporativas, que deben relacionarse a la creación de valor de la empresa y, en último término, responder a sus accionistas.

2. *Con disponibilidad de recursos para el gasto social*

Las fundaciones filantrópicas en Chile cuentan con una solidez financiera que les permite generar un flujo permanente de ingresos y gastos, y proyectar su labor en el tiempo. Las fuentes de ingreso más comunes de las fundaciones filantrópicas son las contribuciones de empresas, contribuciones de una familia o individuo, e ingresos obtenidos a través de un *endowment*⁶. De hecho, un 27% de las fundaciones cuenta con un *endowment* o fondo patrimonial⁷, el que se concentra principalmente entre las fundaciones familiares (39%), mientras que entre las fundaciones independientes un 26% cuenta con este tipo de patrimonio y apenas un 5% entre las fundaciones corporativas o empresariales.

Esta fortaleza financiera les permite generar un importante flujo de gasto social, entendiendo por este concepto la inversión en dinero realizada por las

⁵ VILLAR, 2015.

⁶ El estudio identifica como fondo patrimonial o *endowment* a un fondo de recursos financieros que proporciona rentabilidad y con ello permite contar con recursos disponibles para el funcionamiento de la fundación.

⁷ En la mitad de las fundaciones que cuentan con un *endowment* el valor de este fondo supera los US\$ 5 millones y un 17% se encuentra por sobre los US\$ 20 millones.

fundaciones en el marco de sus proyectos sociales⁸. En este ámbito, el estudio proyectó que las fundaciones filantrópicas gastaron más de US\$ 83 millones en distintos ámbitos durante el año 2015.

Al analizar las temáticas a las que las organizaciones les destinan recursos se observa que aquella temática que tiene mayor gasto es educación, con una inversión total estimada para el año 2015 de más de US\$ 23 millones, seguido por la temática de arte, cultura y patrimonio, con un gasto total estimado de casi US\$ 14 millones y en tercer lugar por la temática de ciencia, tecnología e investigación con más de US\$ 11 millones. La temática con menor cantidad de recursos destinados en total es conservación del medioambiente (UD\$ 4,2 millones) y la de asuntos públicos y globales (US\$ 2,6 millones).

TABLA 1
Gasto social estimado, año 2015

	Gasto promedio por fundación	Mediana del gasto social	Total gasto social anual (n=62)	Total gasto social anual (Proyección a n=84)
	\$M USD	\$M USD	\$M USD	\$M USD
Educación	551	220	20.939	23.018
Arte, cultura y patrimonio	618	87	9.278	13.865
Bienestar y desarrollo social	305	62	7.635	12.941
Ciencia, tecnología e investigación	1.224	127	9.793	11.331
Salud, deporte y vida sana	791	54	5.540	8.479
Atención especializada a la infancia y juventud	335	88	4.029	7.236
Conservación del medioambiente	136	83	1.638	4.215
Asuntos públicos y globales	294	111	2.652	2.652
Total	732	324	61.504	83.737

Fuente: Aninat, M. & Fuenzalida, I. (2017). Filantropía Institucional en Chile, CEFIS UAI.

Cabe destacar que si bien un 13% de las fundaciones tiene como temática principal la conservación del medioambiente, en términos de gasto social agregado, este ámbito ocupa el penúltimo lugar. A su vez, la temática de ciencia, tecnología e investigación, que es la tercera con mayor gasto social agregado, corresponde a la temática principal de apenas un 6% de las fundaciones.

⁸ En el estudio se consideró como gasto social recursos destinados a programas propios y donaciones a terceros, pero se excluyeron los gastos fijos administrativos.

TABLA 2
Temática o foco social principal

Temática principal	Total
Educación	37%
Bienestar y desarrollo social	15%
Conservación del medioambiente	13%
Arte, cultura y patrimonio	13%
Atención especializada a la primera infancia, juventud y/o tercera edad	10%
Salud, deporte y vida sana	6%
Ciencia, tecnología e investigación	6%
Total	100%

N=84

Fuente: Aninat, M. & Fuenzalida, I. (2017). Filantropía Institucional en Chile, CEFIS UAI.

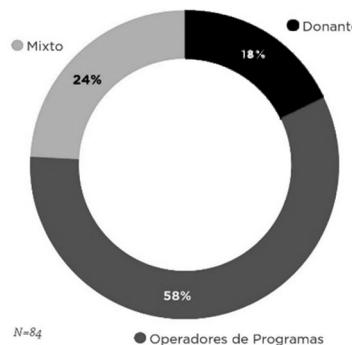
Asimismo, es relevante destacar la presencia a lo largo del país que tiene la inversión social proveniente de la filantropía institucional. De hecho, un cuarto de las fundaciones cuenta con programas de alcance nacional, aunque el destino de recursos de manera focalizada se encuentra mayoritariamente en las regiones más pobladas del país: la Región Metropolitana (61%), seguido por la Región de Valparaíso (30%). Es interesante recalcar el hecho que un décimo de las fundaciones destina recursos además a otros países de Latinoamérica.

3. *Un sector que opera sus programas y apoya organizaciones*

Es importante reflexionar sobre la forma de operar de la filantropía institucional en Chile. Las fundaciones operan principalmente a través de programas propios (58%) o a través de un sistema mixto de entrega de donaciones a terceros y operación de programas propios (24%). Sólo un 18% de las fundaciones opera únicamente a través de entrega de donaciones a terceros. Adicionando las mixtas a las sólo donantes y a las que operativas, es posible inferir que el 82% de las fundaciones realiza programas propios, y el 42% de las fundaciones filantrópicas donaciones a terceros⁹.

⁹ En el año fiscal 2015, las fundaciones realizaron más de 1.500 donaciones a terceros, las que fueron recibidas por un total de casi 800 donatarios, cuyo monto agregado supera los US\$ 20 millones.

GRÁFICO 2
Fundaciones según tipo de operación



Fuente: Aninat, M. & Fuenzalida, I. (2017). Filantropía Institucional en Chile, CEFIS UAI.

Los programas propios que realizan las fundaciones son principalmente programas educativos en distintos ámbitos (deporte, medioambiente, arte, seguridad, salud, reciclaje, familia, etc.), y programas de fortalecimiento de establecimientos educacionales (gestión, capacitación, infraestructura, etc.). En menor medida se reporta la realización de programas deportivos, de salud (prestaciones de salud, atención psicológica, programas de rehabilitación) y también la administración de instituciones o programas culturales (museos, teatros, programación artística o cultural, etc.).

TABLA 3
Tipos de programas de fundaciones que operan programas propios

Tipos de programas propios de las fundaciones	%
Programas educativos en distintos ámbitos	64%
Administración o programas de fortalecimiento de establecimientos educacionales	54%
Investigación o generación de conocimiento	38%
Programas de capacitación a líderes de comunidades locales	26%
Administración de áreas y programas de conservación medioambiental	23%
Capacitaciones y redes para emprendedores o microempresarios	19%
Programas de fortalecimiento para organizaciones sociales	17%
Programas de reconstrucción o conservación patrimonial	13%
Programas deportivos	11%
Programas de salud	11%
Administración de instituciones y programas culturales	10%

$N=69$

Fuente: Aninat, M. & Fuenzalida, I. (2017). Filantropía Institucional en Chile, CEFIS UAI.

Es importante destacar los distintos aportes que las fundaciones filantrópicas realizan a organizaciones sociales. De hecho, un 73% de las fundaciones filantrópicas que realizó donaciones a terceros lo hizo a instituciones registradas sin fines de lucro y en segundo término a individuos particulares (45%, primordialmente a través de becas).

GRÁFICO 3
Destinatarios de fundaciones que realizan donaciones



N=35
Pregunta de respuesta múltiple, total no suma 100%.

Fuente: Aninat, M. & Fuenzalida, I. (2017). Filantropía Institucional en Chile, CEFIS UAI.

También destaca la extendida práctica de apoyo a otras organizaciones que realiza un 55% de las fundaciones, ya sea en el marco de sus donaciones o de la operación de sus programas propios. Cuando este apoyo se manifiesta en forma de recursos financieros a organizaciones externas, los principales ámbitos que se financian son proyectos o programas (91%), seguidos en menor medida de apoyo operativo o fortalecimiento institucional (41%). La entrega de recursos destinados a investigación o evaluación de resultados o impacto, concientización y campañas de apoyo a causas sociales, marketing y/o levantamiento de capital o donaciones y financiamiento para casos de emergencia o déficit de las organizaciones beneficiarias, son ámbitos que las fundaciones filantrópicas financian en menor medida.

TABLA 4
Ámbitos de apoyo financiero a organizaciones

Ámbitos de las organizaciones a las que se entrega financiamiento	%
Financiamiento de proyectos o programas	91%
Apoyo operativo o fortalecimiento institucional	41%
Investigación o evaluación de resultado o impacto	17%
Concientización y campaña de apoyo de causa social	15%
Marketing y/o levantamiento de capital o donaciones	11%
Financiamiento para casos de emergencia o déficit	7%

N=46

Pregunta de respuesta múltiple, total no suma 100%.

Fuente: Aninat, M. & Fuenzalida, I. (2017). Filantropía Institucional en Chile, CEFIS UAI.

Es importante constatar que las fundaciones entregan también apoyo no monetario a entidades filantrópicas, señal de compromiso con el fortalecimiento del sector. Lo más común es la entrega de apoyo mediante la articulación de redes de apoyo (65%), seguido por las mentorías con personal propio de la fundación (54%) y la prestación de servicios administrativos con personal propio (20%). En menor proporción entregan también donaciones en especies o préstamos de infraestructura propia de la fundación (9%).

TABLA 5
Ámbitos de apoyo no monetario

	Total general
Articulación de redes de apoyo	65%
Mentoría con personal propio de la fundación	54%
Prestación de servicios administrativos con personal propio	20%
Donación en especies o infraestructura propia	9%

N=46

Pregunta de respuesta múltiple, total no suma 100%.

Fuente: Aninat, M. & Fuenzalida, I. (2017). Filantropía Institucional en Chile, CEFIS UAI.

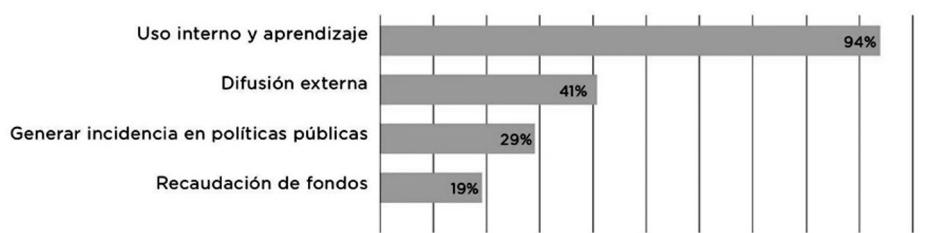
4. Orientación hacia la efectividad

Uno de los principales desafíos de los aportes filantrópicos es la ausencia de obligación de rendir cuentas externas, debido a que la filantropía no tiene incorporada fuerzas sistémicas que motiven su progreso continuo (Tierney & Fleishman 2011). Las fundaciones filantrópicas en Chile muestran altos niveles de orientar su operación hacia la efectividad. Dos características de su sistema de gestión dan cuenta de ello: la alta incorporación de políticas de evaluación de sus programas y la profesionalización de su gobernanza y equipos ejecutivos. Ambos aspectos tienen directa relación con el desafío de crear una percepción positiva y de confianza hacia el rol de la filantropía en la sociedad. De hecho, se ha identificado que la demostración del impacto de la inversión filantrópica constituye la piedra angular de la creación de confianza (HIHU & UBS 2015).

5. Políticas de evaluación

Una característica significativa en la orientación hacia la efectividad que muestran las fundaciones filantrópicas en Chile es que un 65% de fundaciones filantrópicas reporta que incorpora políticas de evaluación en los distintos proyectos o programas. También es especialmente relevante el uso que dan a estas evaluaciones: principalmente las destinan al aprendizaje interno y el control de la labor que realizan (94%), lo que señala una conciencia de mejora continua. En menor proporción esta información se utiliza para difusión externa (41%), y en un porcentaje menor para generar incidencia en políticas públicas (29%) y para recaudación de fondos (19%).

GRÁFICO 4
Uso de información de evaluaciones



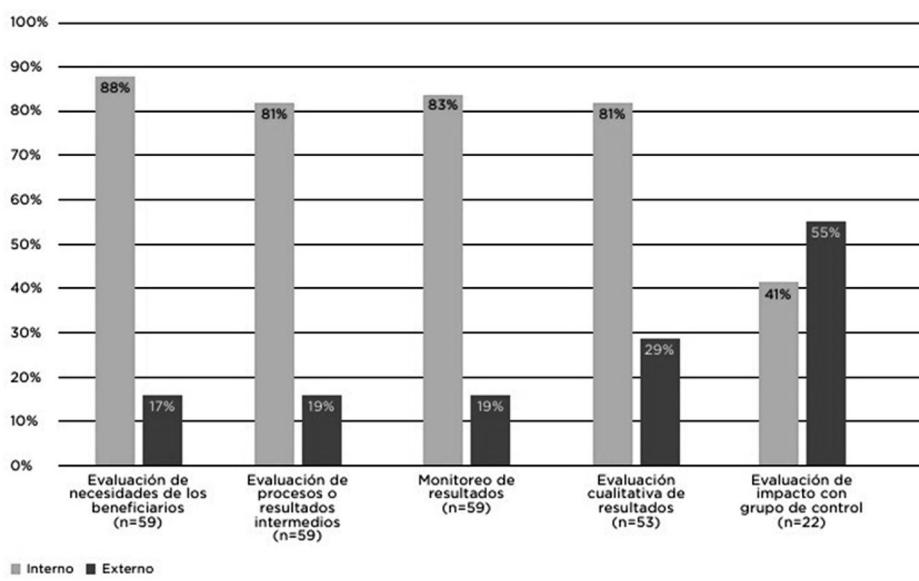
N=84

Pregunta de respuesta múltiple, total no suma 100%.

Fuente: Aninat, M. & Fuenzalida, I. (2017). Filantropía Institucional en Chile, CEFIS UAI.

En la mayoría de los casos, los procesos de evaluación son llevados a cabo por un equipo interno de las fundaciones. La excepción son las evaluaciones con grupos de control, que en su mayoría son llevadas a cabo por equipos de expertos o consultores externos contratados por las fundaciones.

GRÁFICO 5
Tipo de evaluaciones (según equipo responsable)



Pregunta de respuesta múltiple, totales no suman 100%.

Fuente: Aninat, M. & Fuenzalida, I. (2017). Filantropía Institucional en Chile, CEFIS UAI.

Si bien el esfuerzo de realizar medición de impacto con grupo de control los últimos cinco años es especialmente significativo dado los recursos y tiempos que involucra esta metodología, su práctica es reportada sólo en un cuarto de las fundaciones, con una mayor proporción en las fundaciones empresariales.

Se debe considerar que la dimensión del gasto social del sector con la capacidad de inversión pública que tiene el Estado en ámbitos similares¹⁰, el

¹⁰ Por ejemplo, según la Ley de Presupuesto del año 2015, la inversión en cultura fue de US\$ 213,7 millones (considera la suma del presupuesto destinado a CNCA, Fondos de la Artes y Cultura, DIBAM, CMN y Red de Bibliotecas Públicas). Para el mismo año, este estudio recoge que las fundaciones filantrópicas realizaron el año 2015 un gasto agregado de US\$ 13,8 millones destinados al área de arte, cultura y patrimonio. Pese a ser el segundo

rol de innovación en modelos efectivos de intervención parece más pertinente para las fundaciones filantrópicas que medir logros en base a alcanzar gran cobertura de población. Por ello, esta práctica es especialmente importante y debiera ampliarse, más aún si se considera que uno de los roles relevantes que puede cumplir la filantropía institucional es aportar a la innovación de modelos de intervención social que logren escalar a política pública, o permitir la replicabilidad de sus programas mostrando efectividad basada en evidencia.

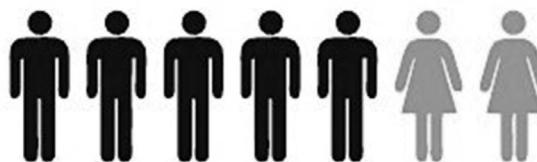
6. *Gobiernos corporativos y recursos humanos*

La segunda característica importante en la orientación a la efectividad es una gestión profesional de las instituciones. En este ámbito es importante destacar aspectos de sus gobiernos corporativos, que muestran fortalezas y también algunas debilidades.

Entre las fortalezas, es en primer término, el hecho que el 94% de las fundaciones cuenta con un directorio¹¹, sin ningún tipo de compensación económica por sus funciones en el 92% de los casos (lo que está restringido a nivel legal).

Los directorios o consejos de las fundaciones filantrópicas en Chile están compuestos en promedio por siete personas, dos de las cuales corresponden a mujeres. Es decir, la participación femenina en los directorios de fundaciones en promedio es menor a un tercio. Junto con ello, un 21% de las fundaciones no cuentan con ninguna mujer en el directorio, tema que entrega una señal de alerta respecto de la falta de diversidad de la visión de los gobiernos corporativos.

FIGURA 1
Composición de directorios



Fuente: Aninat, M. & Fuenzalida, I. (2017). Filantropía Institucional en Chile, CEFIS UAI.

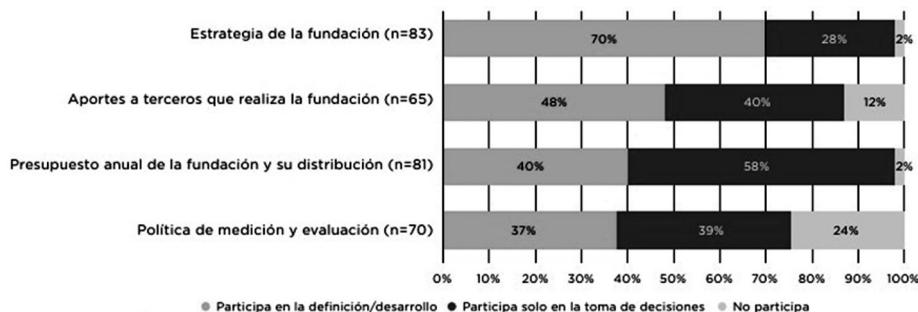
ámbito con mayor gasto social entre las fundaciones, la inversión del sector sólo equivale al 6% del gasto público en esta área.

¹¹ Sólo cinco casos declaran no tener un directorio como tal, pero entre ellas todas cuentan con un consejo administrativo que cumple la misma función.

Además, en el 67% de las fundaciones los miembros del directorio o consejo ocupan cargo por períodos fijos y el principal mecanismo de selección de los miembros del directorio es mediante la designación directa, donde un 70% utiliza únicamente este mecanismo.

Con todo, los directorios muestran un alto nivel de participación de los directores en definiciones estratégicas de las entidades filantrópicas: el 100% de las fundaciones encuestadas declara que cuenta con una misión que ha sido aprobada por el directorio y existe un alto involucramiento —tanto a nivel de toma de decisiones como de desarrollo— en la estrategia de la fundación (70%) y los aportes a terceros que realizan (48%). Sin embargo, la definición de la política de medición y evaluación de la fundación es la tarea con menor participación del directorio, donde apenas un 37% participa en su definición y desarrollo, y un 24% no participa en ninguna instancia de ésta.

GRÁFICO 6
Nivel de participación del directorio



*No corresponde a la cantidad de fundaciones que realizan la tarea.

Fuente: Aninat, M. & Fuenzalida, I. (2017). Filantropía Institucional en Chile, CEFIS UAI.

A nivel de equipos ejecutivos, las fundaciones cuentan principalmente con personal remunerado: el año 2015 emplearon a más de 1.300 personas a jornada completa remuneradas durante, con un promedio bastante mayor, como es esperable, entre las fundaciones que operan programas propios respecto a las que son exclusivamente donantes. El número de voluntarios, en términos de jornadas completas, también es mayor entre las fundaciones que operan programas propios.

II. Desafíos de la filantropía institucional en Chile

Al analizar la caracterización del sector fundacional en Chile es posible identificar también desafíos relevantes que tiene la filantropía institucional en este país. A continuación, nos detenemos en cuatro desafíos que parecen relevantes si se busca ampliar la relevancia del sector en el desarrollo social. Estos desafíos están relacionados con: el nivel de montos que canaliza la filantropía institucional, la alta concentración en pocos focos sociales, la falta de diversidad de modelos operativos y la debilidad de las prácticas de transparencia.

1. *Mayor escala de canalización de recursos*

Según el estudio citado, en Chile la filantropía institucional canaliza en gasto social —esto es, el monto que destinan las fundaciones en donaciones o programas con destino social— unos US\$ 83 millones en cifras del año 2015. Si bien esta cifra no señala el impacto en el cambio social o medioambiental de los beneficiarios, es un dato objetivo del aporte económico que realiza este sector y contribuye a engrosar el 0,1% del PIB que aportan las donaciones registradas ante el Servicio de Impuestos Internos acogidas a distintas legislaciones de incentivos tributarios¹².

Con todo, en términos comparados el aporte de la filantropía institucional al PIB es sustancialmente menor respecto al gasto social de otros países respecto de los cuales se cuenta con información. En el caso de Estados Unidos, uno de los países que lidera en el desarrollo filantrópico, el gasto social se calcula en US\$ 52 mil millones para 2014 (Foundation Center 2014), un porcentaje respecto del PIB de ese año 10 veces mayor que el chileno, alcanzando el 0,35%. En cuanto a Brasil, un caso relevante de la región, el porcentaje fue un 66% mayor en 2014, alcanzando el 0,05% (GIFE Census 2014).

¹² El presente estudio no logró identificar cuánto del gasto social que realizan las fundaciones filantrópicas se acogen a leyes de donaciones. Sin embargo, considerando el gran porcentaje de fundaciones que operan programas propios o de fundaciones que donan a terceros vía becas a individuos, es posible asumir que gran parte de los US\$ 83 millones de gasto social de fundaciones, se adicionan a los US\$ 250 millones registrados por el SII como donaciones sociales realizadas en 2015 (ver Sociedad en Acción 2017).

TABLA 6

Porcentaje del PIB en gasto social de Brasil, Chile y Estados Unidos

	PIB MM	Gasto social fundaciones (USD en MM)	%
Brasil	2.412.230	1.300	0,05%
Chile	240.796	83	0,03%
Estados Unidos	16.177.455	52.000	0,35%

Fuente: Aninat, M. & Fuenzalida, I. (2017). Filantropía Institucional en Chile, CEFIS UAI.

Las donaciones en Chile han crecido alineadas al crecimiento del PIB. Sin embargo, los datos comparados muestran que, dado el crecimiento económico, su integración a la OECD pero también la persistencia de comunidades en situación de alta vulnerabilidad, es posible señalar que este gasto social del sector fundacional debiera crecer. En otras palabras, dado su nivel de riqueza, en Chile existe un amplio margen para el crecimiento de la inversión social que realizan las fundaciones filantrópicas, lo que permitiría aprovechar el esfuerzo de crear estructuras para la canalización de aportes privados significativos.

2. *Atender distintos focos temáticos*

El sector fundacional en Chile muestra alta concentración en ciertos focos sociales y menor prioridad o gasto social en otros, dejando casi sin presencia ámbitos principalmente relacionados con los derechos humanos y civiles. Como se señaló anteriormente, la filantropía institucional en Chile realiza un significativo aporte a la educación, siendo el principal foco de las fundaciones filantrópicas (37%) y el ámbito en que se invierten los mayores montos de gasto social (US\$ 23 millones en 2015).

Al comparar la temática principal por tipo de operación de las fundaciones, también es posible constatar que, entre las fundaciones donantes, la principal temática es educación (80%). La misma temática es prioritaria también entre las fundaciones mixtas (50%), pero en una menor proporción que las donantes. En el caso de las fundaciones que operan programas propios, educación se encuentra en el tercer lugar, con un 18%.

TABLA 7
Temática principal según tipo de operación

	Donante	Mixto	Operadores Programas Propios
Educación	80%	50%	18%
Arte, cultura y patrimonio	0%	5%	20%
Conservación del medioambiente	0%	5%	20%
Atención especializada a la primera infancia, juventud y/o tercera edad	7%	15%	8%
Ciencia, tecnología e investigación	0%	5%	8%
Bienestar y desarrollo social	7%	15%	18%
Salud, deporte y vida sana	7%	5%	6%
Total general	100%	100%	100%

N=84

Porcentajes aproximados al primer decimal.

Fuente: Aninat, M. & Fuenzalida, I. (2017). Filantropía Institucional en Chile, CEFIS UAI.

La relevancia de la educación como foco principal es una realidad compartida a nivel del sector filantrópico entre países de Latinoamérica, donde el 45% de los fondos son destinados a educación (Global Philanthropy Report 2018): en Argentina, Brasil y Colombia la educación es el tema prioritario en la agenda de la inversión social privada y en México es la temática priorizada en segundo lugar, con un porcentaje cercano al principal (Villar 2015). Se trata de una temática que también es prioridad en el resto del mundo, ya que el 35% de casi 30.000 fundaciones enfoca al menos algunos de sus recursos para este sector (Global Philanthropy Report 2018).

De hecho, la fuerte concentración en educación que muestra el sector de la filantropía institucional en Chile tiene como contrapartida una baja presencia en sectores relevantes para el bienestar humano, y donde el aporte filantrópico a nivel internacional suele tener un importante rol, como es el caso de salud. Según estudios del CEFIS UAI, en Chile la ciudadanía identifica el ámbito de salud y discapacidad como primera prioridad para el destino de donaciones de parte del sector privado¹³ y, sin embargo, sólo un

¹³ Los estudios de opinión pública del Centro de Filantropía e Inversiones Sociales sobre Percepción Ciudadana de las Donaciones Sociales Empresariales (2015) y Percepción Ciuda-

6% de fundaciones señala como su ámbito prioritario de inversión. De hecho, el gasto social agregado de las fundaciones filantrópicas en este sector no supera un décimo del gasto social total de la filantropía institucional en Chile. Mientras que en Estados Unidos la temática de salud cuenta con un lugar prioritario al mismo nivel que educación, con un gasto en donaciones anual de US\$ 5 mil millones en esta temática. En este sentido, se torna relevante investigar las trabas específicas que subyacen a esta ausencia, entre las cuales cabría mencionar la inexistencia de incentivos tributarios a las donaciones directas al sector salud.

Junto con las ausencias, cabe destacar la amplia trayectoria que tienen las fundaciones filantrópicas en dos ámbitos que han ido ganando relevancia en la agenda pública: las fundaciones dedicadas al arte, cultura y patrimonio, con un promedio de inversión de US\$ 618 mil en 2015 por fundación, y el ámbito de conservación del medioambiente, que cuenta también con fundaciones filantrópicas de larga trayectoria, aunque baja en términos de inversión (US\$ 136 mil de inversión promedio en 2015).

3. Diversidad en los modelos de operación

Por otra parte, como se señaló anteriormente, la filantropía institucional en Chile es llevada a cabo en su gran mayoría a través de la operación de programas propios o a través de un sistema mixto de entrega de donaciones a terceros y operación de programas propios que combina donaciones y operación de programas propios.

Esta tendencia de sistema operativo es totalmente diferente a lo que sucede en el contexto estadounidense, donde la filantropía está compuesta en un 96% por fundaciones independientes, que operan exclusivamente a partir de la entrega de donaciones a individuos o instituciones (Global Philanthropy Report 2018; Foundation Center 2014) y en un contexto legal que diferencia entre *public foundations* y *private foundations*, estableciendo no sólo diferencias de regulación, sino también en los incentivos a las donaciones hacia unas y otras. De hecho, mientras en Chile el 8% del total de donaciones provienen de la filantropía institucional (US\$ 20 millones, sobre US\$ 250 millones total en donaciones registradas en el SII en 2015), en Estados Unidos el 16% del monto total de las donaciones

dana de las Donaciones Sociales de las Empresas (2016) identifican que más del 55% de los ciudadanos manifiestan que la Salud y Discapacidad debiera ser la prioridad en el destino de las donaciones sociales tanto de las empresas como de los empresarios.

proviene de las fundaciones (US\$ 46 mil millones sobre US\$ 310.200 millones¹⁴).

Es difícil proyectar que el sistema estadounidense podría asimilarse en el contexto chileno, más aun, considerando que la nuestra es una realidad compartida entre las fundaciones filantrópicas en Latinoamérica. Otros estudios del CEFIS UAI muestran que, bajo la visión de los empresarios, existe una mirada crítica respecto del nivel profesional de las organizaciones sociales (Aninat 2016) y es justamente la falta de confianza en la capacidad y transparencia de las organizaciones beneficiarias una de las razones que señalan la amplia inclinación en las fundaciones de Latinoamérica a operar sus programas propios (HIHU & UBS 2015).

Sin embargo, es importante reflexionar sobre las consecuencias que un sector excesivamente concentrado en sus propias operaciones tiene sobre el fortalecimiento e independencia de las organizaciones de la sociedad civil, que ante la ausencia de financiamiento desde fuentes privadas, podrían tender hacia una creciente captura por parte del sector público como financista mayoritario que define el sistema de operación bajo la modalidad de subvenciones o contratación de proveedores, generando lo que la economía denomina problema de agente principal. Por ello es especialmente interesante que un grupo de fundaciones líderes estén ampliando sus sistemas operativos incorporando modelos de contratos contra resultados de impacto social (bajo la modalidad de pago contra resultados) y las inversiones de impacto.

4. *El desafío de la transparencia*

En el ámbito de transparencia existe un desafío importante para la filantropía institucional en Chile. En temas de rendición de cuentas y acceso público a la información, el estudio citado recogió información sobre los tipos de información que las fundaciones preparan anualmente sobre su gestión, en su gran mayoría memorias y balances, resumen de gastos, estados financieros, etc., que fue contrastado con una revisión exhaustiva sobre la información que publican las fundaciones en sus páginas web institucionales. Se pudo comprobar que sólo un 29% de las fundaciones filantrópicas tiene sus memorias publicadas, y apenas un 24% publica sus estados financieros y/o montos de gasto social de algún tipo. Este porcentaje corresponde principalmente a fundaciones empresariales y en bastante menor medida a las inde-

¹⁴ Datos de Foundation Center, correspondiente al año 2014. Se excluyen US\$ 6 mil millones correspondientes a gasto de Operating Foundations.

pendientes y familiares. Se debe tomar en cuenta que, además, un 17% de las fundaciones filantrópicas ni siquiera cuenta con página web institucional vigente.

III. Conclusiones

El presente análisis revisa las principales fortalezas y desafíos que manifiesta el sector fundacional, en base al primer estudio de caracterización del sector Filantropía Institucional en Chile realizado por el CEFIS en 2017.

El sector muestra un dinamismo impulsado especialmente por la filantropía familiar que ha creado, en los últimos años, un mayor número de estructuras para canalizar su filantropía y estructurar sus legados, en forma diferenciada de las prácticas de responsabilidad social corporativa de sus empresas.

Las fundaciones filantrópicas cuentan con estabilidad financiera y un gasto social que canalizan principalmente bajo la operación de sus propios programas y donaciones a terceros en menor medida. Si bien esta mayoritaria forma de operar (con sus propios programas) pudiera debilitar a las organizaciones sociales, es importante reconocer que las fundaciones reportan un significativo aporte monetario y no monetario hacia organizaciones sin fines de lucro para el desarrollo de programas. Con todo, para el desarrollo del tercer sector y reducir los niveles de captura desde el Estado, se hace necesario ampliar el rol de fundaciones donantes e incorporar, en mayor medida, el fortalecimiento hacia las entidades y no sólo sus programas.

Más aún, si el objetivo de las fundaciones filantrópicas es aportar a enfrentar desafíos sociales complejos, es necesario indagar con mayor profundidad en qué tipo de estructura (donante, mixta u operativa) facilita la cooperación y los encadenamientos que permiten tener mayor impacto. Cabe considerar también que la operación de programas propios requiere mayores estructuras en términos de recursos humanos, una curva de aprendizaje respecto del desarrollo de programas de intervención, y un mayor gasto en administración, todo lo cual tiene un costo de oportunidad si se compara con la mantención de un sistema de evaluación de inversión social de donaciones a organizaciones externas a través del cual se pueda obtener similar efectividad en término de logro de resultados.

La orientación hacia la efectividad es un punto a destacar en términos de incorporación y uso de políticas de evaluación. Esta práctica debiera fortalecerse con una mayor incorporación y desarrollo de evidencia, lo que facilitaría, además, la incidencia en política pública.

La gobernanza también muestra bemoles: un alto involucramiento de los directorios en tomas de decisiones en ámbitos relevantes (principalmente en la estrategia y aportes a terceros), pero con indicadores que señalan una baja diversidad en su integración.

Si bien los montos de gasto social son un aporte relevante considerando el total de donaciones registradas, es aún bajo para el nivel de crecimiento económico del país y a nivel comparado. Dado el nivel de profesionalización y análisis de resultados que muestran las fundaciones, es esperable que sean capaces de canalizar mayores volúmenes de recursos privados hacia el bienestar social. Ello, sin duda, daría una mayor relevancia al sector en la medida en que se fortalezca también su orientación hacia lograr impacto social. En este sentido, quedan para futuras investigaciones analizar la existencia de correlaciones entre fortaleza institucional de las fundaciones y altos niveles presupuestarios.

Por otra parte, existen también desafíos en los focos sociales en que se concentra la filantropía institucional en Chile. La educación es un ámbito de amplia prioridad. Sin embargo, dados los altos índices de inversión pública y privada que existen en educación¹⁵ y el proceso de reforma al sistema educativo y su financiamiento público, surge como desafío para el sector filantrópico comprender el valor del aporte que ha realizado en este ámbito y definir posibles nuevos roles ante los desafíos que persisten en los distintos niveles educativos, y posibilidades de estructurar encadenamientos entre los aportes privados y la inversión pública¹⁶. Sin duda, se trata de un tema relevante para futuras investigaciones sobre el sector filantrópico en Chile, más aún cuando la literatura señala que el financiamiento público puede promover la filantropía en ciertos ámbitos o empujarla hacia otras áreas que reciben menor apoyo público, o no tener efecto, según cómo se diseñe el financiamiento público hacia organizaciones sociales (Sokolowski 2012).

¹⁵ Chile gasta un 6,9% del PIB en educación, cifra mayor al 6,1% del PIB que en promedio gastan los países de la OCDE. De esta cifra, Chile tiene la mayor proporción de fondos privados entre los países de la OCDE, en su mayoría debido al alto financiamiento privado en la educación terciaria. Ver OECD 2015 *Education Policy Outlook 2015*. OECD Publishing.

¹⁶ A modo de ejemplo, se podrían estudiar modelos de relación entre el 30% de las fundaciones filantrópicas que identifican entre sus beneficiarios a menores de hasta 8 años de edad, y uno de los desafíos que la OCDE ha señalado para el sistema educativo en Chile respecto de la necesidad de aumentar el gasto en educación preescolar, considerando que en diez años se duplicó la matrícula mientras el gasto en este ámbito se ha mantenido relativamente estable. Ver OECD 2016, *Education at a Glance 2016*, OECD Publishing.

Asimismo, dada la baja presencia de otras temáticas relacionadas con el bienestar de las personas, como la salud, se hace necesario un análisis de mecanismos que incentiven al aumento de la inversión en ámbitos relegados por el sector. El sistema chileno de incentivos tributarios es particularmente engoroso, excluye algunos ámbitos que parecen relevantes para la participación privada en bienes públicos (como salud y medioambiente) y no incorpora en forma equitativa la participación de los contribuyentes individuales y jurídicos¹⁷.

Facilitar el desarrollo de la filantropía institucional requiere no sólo de modificaciones legales, sino también del fortalecimiento de la confianza pública hacia las fundaciones. En este ámbito existe un desafío relevante en prácticas de transparencia y acceso público de su información, elemento que tiene incidencia en fortalecer la credibilidad y entender el rol que cumple el sector fundacional. Contar con una disposición hacia la transparencia y comunicación abre también oportunidades al trabajo colaborativo, tan necesario para crear iniciativas de mayor incidencia ante desafíos sociales complejos.

Referencias

- ANINAT, Magdalena *et al.* (2018). *Propuestas de Modernización del Sistema de Donaciones en Chile*. Centro de Filantropía e Inversiones Sociales, UAI.
- ANINAT, Magdalena (2016). «Visión y práctica de los aportes sociales de los empresarios en Chile». *Estudios Públicos*, Centro de Estudios Públicos, 142:7-53 ISSN: 0716-1115
- ANINAT, M. & FUENZALIDA, I. (2017). *Filantropía Institucional en Chile*. Serie Mapeo de Filantropía e Inversiones Sociales. Santiago de Chile: CEFIS UAI.
- CENTRO DE FILANTROPIA E INVERSIONES SOCIALES (CEFIS) (2015). *Estudio de percepción ciudadana de contribuciones sociales empresariales*.
- (2016). *Estudio de opinión pública: percepción ciudadana de las donaciones sociales empresariales*.
- COATSWORTH, John (2008). «Movilizando tiempo y dinero: la filantropía y el déficit social en América Latina», en C. SANBORN y F. PORTOCARRERO (eds.): *Filantropía y cambio social en América Latina*. Lima: Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico y David Rockefeller Center for Latin American Studies.

¹⁷ En este tema, el CEFIS presentó en 2018 el estudio *Propuesta de Modernización al Sistema de Donaciones en Chile*. Cabe mencionar que el actual gobierno ha prometido simplificar y unificar el sistema en una única legislación, dado que la regulación e incentivos fiscales a las donaciones están dispersos en más de 50 cuerpos legales actualmente.

- FOUNDATION CENTER (2014). «Key Facts on U.S. Foundations, 2014 Edition». <http://foundationcenter.org/gainknowledge/research/keyfacts2014/index.html>
- GIFE CENSUS (2014). «Key Facts on Brazilian Social Investment». <http://keyfacts.censo2014.gife.org.br/index-eng.html>
- HAUSER INSTITUTE FOR CIVIL SOCIETY, HARVARD UNIVERSITY HIHU & UBS PHILANTHROPY ADVISORY (2015). *De la prosperidad al propósito. Perspectivas sobre la filantropía y la inversión social entre las personas de alto nivel patrimonial en América Latina*. Zúrich: Hauser Institute.
- JOHNSON, Paula (2018). *The Global Philanthropy Report: Perspectives on the Global Foundation Sector*. Cambridge: Harvard Kennedy School.
- OECD (2016), Education at a Glance 2016: OECD Indicators, París: OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/eag-2016-en>
- SOKOLOWSKI, S. Wojciech (2012). «Effects of Government Support of Nonprofit Institutions on Aggregate Private Philanthropy: Evidence from 40 Countries», *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations* 24, no. 2 359-381. doi 10.1007/s11266-011-9258-5
- SOCIEDAD EN ACCIÓN (2015). *Mapa de las Organizaciones de la Sociedad Civil 2015*, Centro Políticas Públicas Pontificia Universidad Católica.
- (2017). *Construyendo Chile desde las organizaciones de la sociedad civil*. Centro Políticas Públicas Pontificia Universidad Católica.
- TIERNEY, Tomas J. & FLEISHMAN, Joel L. (2011). *Give Smart. Philanthropy that gets results*. New York: Public Affairs.
- VILLAR, Rodrigo (2015). *Recursos privados para la transformación social. Filantropía e inversión social privada en América Latina hoy. Argentina, Brasil, Colombia y México*. AFE, Cemefi, GDFE, GIFE, Avina, BID, Wings.



RESEÑA DE JURISPRUDENCIA



Jurisprudencia sobre fundaciones

María Natalia Mato Pacín

Doctora en Derecho

Profesora Ayudante de Derecho Civil

Universidad Carlos III de Madrid

SUMARIO: I. TRIBUNAL SUPREMO.—II. AUDIENCIA NACIONAL.—III. TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.—IV. AUDIENCIAS PROVINCIALES.—V. OTRAS RESOLUCIONES.—VI. ÍNDICE ANALÍTICO.

I. Tribunal Supremo

[1] Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil), de 13 de julio de 2017. Ponente: D. Pedro José Vela Torres.

[En el mismo sentido: Sentencias de la AP de Valencia de 29 de marzo de 2017 y de la AP de Pontevedra de 20 de abril de 2017]

Responsabilidad de una fundación que sucede a una caja de ahorros: sucesión a título universal de la entidad emisora de productos financieros: la responsabilidad por las obligaciones contraídas por la caja de ahorros fue transmitida a la fundación.

HECHOS.—La Caja de Ahorros M. (CAM) realiza en 2008 una emisión de cuotas participativas mediante oferta pública de suscripción en la que participan los demandantes. Éstos, por incumplimiento de normas imperativas, vicio del consentimiento o incumplimiento de obligaciones de diligencia, lealtad e información, solicitan que aquel contrato de suscripción de cuotas participativas se declare nulo, anulable o que se condene a una indemnización por los daños y perjuicios sufridos. Las entidades demandadas son el Banco S. y la Fundación CAM, como sucesoras de la Caja de Ahorros, al haber comprado el Banco S. todas las acciones consecuencia de la reestructuración de la Caja de Ahorros en banco (Banco M.) y, por otro lado, erigirse la Fundación en sucesora a título universal del resto de patrimonio, derechos, obligaciones y relaciones jurídicas de la que era titular la Caja de Ahorros.

En lo que a la Fundación se refiere, se opone a la demanda alegando falta de legitimación pasiva.

La demanda es estimada en primera instancia, siendo desestimado a su vez el recurso interpuesto por el Banco y la Fundación demandadas, de igual for-

ma que lo es el recurso de casación que estas mismas entidades interponen ante el Tribunal Supremo.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—La Fundación es sucesora a título universal de todo el patrimonio, activo y pasivo, de todos los derechos y obligaciones y de todas las relaciones y situaciones jurídicas de que era titular la Caja de Ahorros que, en virtud de lo cual, quedó extinguida como persona jurídica. La sucesión universal lo fue en la parte no segregada en su día a favor del Banco M. Como tras esta primera segregación la Caja de Ahorros siguió subsistiendo hasta la constitución de la Fundación y la transmisión de deudas no libera a la anterior deudora, las obligaciones de la Caja de Ahorros derivadas del artículo 79 LMV como entidad comercializadora fueron transmitidas a la Fundación. Así, la persona jurídica sin fin de lucro debe asumir la obligación de restitución que deriva de la nulidad del contrato de adquisición de las cuotas participativas de forma subsidiaria al Banco, sin perjuicio de que su responsabilidad sea también solidaria e ilimitada.

II. Audiencia Nacional

[2] Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 16 de octubre de 2017. Ponente: D. Francisco de la Peña Elías.

Registro de fundaciones competente: actos pendientes de inscripción a fecha 2 de diciembre de 2015: el registro competente es el que existe en ese momento.

HECHOS.—D. Jesús Manuel, en representación de la Comisión Permanente de una fundación, interpone recurso contencioso-administrativo contra los actos realizados por la Subdirección del Protectorado de Fundaciones del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, solicitando la anulación de todos los actos realizados en materia de registro de fundaciones, por considerar que, tras el acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de noviembre de 2015 —después materializado en el Real Decreto 1066/2015, de 27 de noviembre—, ya no le correspondía al citado registro la competencia para decidir.

El recurso es desestimado.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—La Disposición Transitoria Segunda del Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal señala que los actos pendientes de inscripción en los registros ministeriales en el momento de la entrada en funcionamiento del Registro de Fundaciones culminarán el proceso de inscripción de conformidad con la normativa anterior. Por otro lado, la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 50/2002, de Fundaciones establece que, en tanto no entre en funcionamiento el Registro de Fundaciones, subsistirán los Registros de fundaciones en ese momento existentes. A la vista de esta regulación cabe concluir que la competencia para el registro de cualesquiera datos o hechos que hubieran de tener acceso al Registro a fecha 2 de diciembre de 2015 (fecha de entrada en vigor

de la Orden PRE/2537/2015, de 26 de noviembre, por la que se dispone la entrada en funcionamiento y la sede del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal), correspondería aún —en el supuesto de hecho— al Ministerio de Educación, Cultura y Deporte del que dependía entonces el Registro de Fundaciones.

[3] Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6.^a) de 16 de febrero de 2017. Ponente: D. Ramón Castillo Badal.

[Relacionada: Auto del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 5 de diciembre de 2017, admitiendo a trámite recurso de casación con la sentencia de la AN]

Inscripción de una fundación: la reserva de denominación se refiere exclusivamente a la denominación solicitada: caducidad de la reserva: inscripción procedente.

HECHOS.—El 8 de febrero de 2013 se solicita certificado de denominación para el nombre Fundación Consejo España-Colombia, certificado que es expedido haciendo constar en él que no consta inscripción alguna con dicha denominación o similar. Se pide la renovación de la reserva de denominación en mayo del mismo año mientras que en agosto de 2013 la misma persona solicita un nuevo certificado para el nombre Fundación España-Colombia, siendo prorrogada esta certificación negativa por sucesivas solicitudes hasta octubre de 2015. En noviembre de 2015 se inscribe en el Registro de Fundaciones estatal la Fundación Consejo España-Colombia, a instancia de otro solicitante. El primer peticionario interpone recurso de reposición contra la Orden Ministerial que inscribe la persona jurídica por estar vigente una reserva de denominación a su favor (entiende que ésta incluye no solo la denominación solicitada sino también otras similares) y por vulnerar el principio de confianza legítima creada por la reserva.

El recurso de reposición es desestimado, corriendo la misma suerte el contencioso-administrativo interpuesto ante la Audiencia Nacional.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—La denominación Fundación Consejo España-Colombia caducó transcurrido el plazo legal desde la última reserva realizada con dicha denominación, quedando ésta liberada, pues la siguientes solicitudes se referían a otro nombre. De los artículos 5 LF, 3 RF y 51 RRF se deduce que la reserva de denominación es de la solicitada, de una sola, sin que pueda entenderse que la solicitud cubre varias opciones, una primera y otra subsidiaria o sucesivas. El certificado expedido acredita que no constaba inscripción alguna ni reserva de denominación para ninguna fundación en proceso de formación con denominación idéntica o similar a la solicitada. Es decir, se refiere exclusivamente a la denominación solicitada sin que pueda entenderse que comprende también un pronunciamiento respecto de una denominación subsidiaria.

Por otro lado, no se ha vulnerado el principio de confianza legítima pues ello requeriría que la recurrente hubiera realizado alguna actuación amparada en la infor-

mación que le había ido proporcionando la Administración y que le motivó a actuar de esa manera. Sin embargo, no ha habido actuación alguna de la recurrente pues no ha presentado ninguna escritura de constitución de fundación para su inscripción.

[4] Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.^a), de 8 de febrero de 2017. Ponente: Dña. Ana Martín Valero.

Informe de auditoría de una Mutua con implicaciones para la fundación constituida por ella: las objeciones al informe deben ser planteadas en el correspondiente proceso sin que tenga competencias para intervenir la Administración que ejerce el Protectorado de la fundación.

HECHOS.—Una fundación constituida por una Mutua solicita requerimiento de inhibición al Ministerio de Empleo y Seguridad Social con relación a una conclusión contenida en un Informe Provisional de Auditoría de Cuentas Anuales de la Mutua. En dicha conclusión, la Intervención General de la Seguridad Social realiza una observación en el sentido de considerar que las actuaciones llevadas a cabo por la Mutua en relación con el patrimonio histórico aportado a la fundación recurrente al tiempo de su constitución, infringían la Ley General de Seguridad Social: el acto de constitución sería nulo de pleno derecho por ser contrario a la norma imperativa del momento, que señalaba que los bienes integrantes de la Mutua solo podían estar afectos a sus fines sociales.

Entiende la fundación que este informe impone a la Mutua la obligación de instar la acción judicial de nulidad del acto de constitución de la fundación a los efectos de recuperar su patrimonio histórico. Por ello, la fundación solicita al Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad, bajo cuyo Protectorado estaba, que requiera de inhibición al Ministerio de Empleo y Seguridad Social pues, en otro caso, estaría renunciando a su competencia de supervisión y protección, al permitir que otro Ministerio revise los actos que solo a él compete revisar.

El recurso contencioso-administrativo interpuesto por la fundación ante la Audiencia Nacional corre la misma suerte que los anteriores recursos, siendo desestimado.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—El informe provisional de auditoría ha sido dictado en el ejercicio de la función de control de las Mutuas, que corresponde a la Intervención de la Seguridad Social. Cualquier objeción frente al mismo habrá de oponerse en el procedimiento de auditoría, primero formulando alegaciones a dicho informe provisional y, si tales conclusiones se mantienen en el informe definitivo y son asumidas por la correspondiente resolución del Secretario de Estado aprobando la auditoría, mediante los recursos procedentes contra dicha resolución.

Lo que no es factible es modificar el contenido de dicho informe mediante una solicitud de requerimiento de inhibición por parte del Ministerio de Sanidad, que ninguna competencia tiene en relación con el control financiero de las Mutuas.

III. Tribunales Superiores de Justicia

[5] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.^a), de 26 de diciembre de 2017. Ponente: Dña. Eulalia Martínez López.

Composición Patronato: personas físicas que aceptan el cargo como tales y no como representantes de personas jurídicas: las personas físicas inscritas como patronos son las que ostentan tal condición.

HECHOS.—La Administración deniega la inscripción de la modificación de Estatutos de una fundación, por cuanto la composición del Patronato que adopta el acuerdo no es la que se refleja en los Estatutos ni la que figura inscrita en el Registro de Fundaciones, habiendo sido adoptado por personas ajena al Patronato.

La Fundación solicita la declaración de nulidad de los acuerdos que deniegan esta inscripción de modificación estatutaria así como de depósito de las cuentas anuales y el plan de actuación, señalando que los patronos son personas jurídicas y que es innecesario e irrelevante concretar las personas físicas que circunstancialmente las representan o asisten a las reuniones del Patronato, pues nunca lo hacen en su calidad de personas físicas.

El recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Fundación solicitando el reconocimiento de sus pretensiones es desestimado.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—El hecho de que determinadas personas jurídicas sean las fundadoras no quiere decir que sean también quienes integren el Patronato. Esto no sucederá si en la escritura de constitución quienes se nombran y aceptan el cargo de patronos no son las entidades o instituciones, sino que son personas físicas en sí mismas consideradas. El Patronato vigente e inscrito en el Registro es el que puede autorizar a que se acuerde la inscripción en el Registro de Fundaciones de la solicitud de modificación estatutaria, el depósito de las cuentas anuales o el plan de actuación. No cualquier otro Patronato cuyos integrantes no aparecen, previamente, inscritos en el Registro ni han sido comunicados, sin que, por otro lado, conste su aceptación formal de los cargos o que hayan sido designados en cada supuesto por el órgano competente.

[6] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a), de 13 de noviembre de 2017. Ponente: Dña. M. Begoña González García.

Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana: el hecho imponible —la transmisión del bien— se produce en el momento en el que la fundación adquiere personalidad jurídica mediante su inscripción en el Registro y no mientras está en proceso de formación.

HECHOS.—La fundación actora interpone recurso de apelación contra la sentencia que desestima el recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAM, desestimatoria, a su vez, de reclamación en materia de Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana. La fundación solicita que se le conceda la exención de este impuesto. En lo que aquí interesa, una de las cuestiones es determinar cuándo ha de entenderse producido el hecho imponible y su devengo. La Administración había considerado que, dado que el artículo 13 LF de 2002 prevé el supuesto de fundación en proceso de formación, se está contemplando la existencia de un patrimonio de dicha fundación incluso antes de su inscripción. Sin embargo, por su parte, la persona jurídica no lucrativa sostiene que la transmisión del bien inmueble no se había producido en la fecha de la escritura de constitución de la fundación, sino solo cuando la misma adquiere personalidad jurídica con su inscripción en el Registro de Fundaciones.

El Tribunal estima el recurso y reconoce el derecho a la exención del citado impuesto.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—No es discutible que, según el artículo 4 LF 2002, la fundación carece de personalidad jurídica hasta su inscripción en el Registro de Fundaciones, siendo dicha inscripción de carácter constitutivo. No cabe entender la fundación en proceso de formación como una «unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición» de los enumerados por el artículo 35.4 Ley General Tributaria como entidades carentes de personalidad jurídica que tendrán la consideración de obligados tributarios. Una cosa es que el Patronato de la fundación en proceso de formación realice, además de los actos necesarios para la inscripción, aquellos otros que resulten indispensables para la conservación del patrimonio, y otra que ello signifique que pueda considerarse consumada la transmisión de la propiedad a una entidad en ese momento, cuando no solo carece de personalidad jurídica sino que, necesariamente, en caso de no procederse a la inscripción en el Registro de Fundaciones, los bienes que constituyen la dotación para su constitución revertirían necesariamente al fundador. Por tanto, de no haber inscripción no se habría producido el hecho imponible ya que no cabría considerar que estamos ante una transmisión de la propiedad: la fundación no podría continuar como un ente sin personalidad jurídica sino que desaparecería del mundo jurídico procediendo la reversión de sus bienes.

[7] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 11.^a), de 11 de octubre de 2017. Ponente: D. Fernando Seoane Pesqueira.

Registro de Fundaciones: no obligación del Encargado de expedir copias compulsadas: es suficiente para la constancia registral la entrega de certificado y capturas de pantalla.

HECHOS.—D. Amadeo impugna la desestimación presunta, por parte de la Consellería de Traballo e Benestar, de la solicitud de copias compulsadas de determinados asientos de los Libros Diario y de Inscripciones de una fundación

(concretamente, primera inscripción, domicilio social vigente y patronatos). El actor entiende que el Encargado del Registro de Fundaciones de Interés Gallego, con la entrega de un certificado y de capturas de pantalla del expediente administrativo, no ha cumplido con su obligación derivada del Decreto 15/2009 de expedir las certificaciones de los asientos que se solicitan.

La Administración demandada opone falta de legitimación activa del actor, al haber sido cesado del cargo de Administrador Judicial de la fundación que desempeñó durante un tiempo.

El Tribunal, si bien entiende que existe legitimación activa, no acoge las pretensiones del actor y desestima el recurso contencioso-administrativo.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—Desde la entrada en vigor del Decreto 15/2009, la organización del Registro de Fundaciones de Interés Gallego se lleva a cabo mediante un sistema informático único y de ahí que la respuesta a lo interesado haya sido a través de las capturas de pantalla de determinados folios del expediente. A la vista de la citada norma, ni existe precepto alguno que exija la expedición de copias compulsadas, ni se ha demostrado que el recurrente precisase de dichas copias compulsadas para finalidad alguna. Por lo tanto, basta con el certificado y aquellas capturas de pantalla para la constancia registral de los actos inscribibles, tal como figuran en la plataforma informática del Registro de Fundaciones de Interés Gallego.

[8] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª), de 25 de julio de 2017. Ponente: D. Luis Miguel Blanco Domínguez.

[En el mismo sentido: STSJ Castilla y León (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 25 de julio de 2017]

[Relacionada: Auto del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 5 de febrero de 2018, admitiendo a trámite recurso de casación]

Personal laboral de una fundación del sector público: para su consideración no afecta la forma de gestión del servicio decidida por la Administración, a través de una fundación interpuso.

HECHOS.—Publicada la relación definitiva de incluidos y excluidos en el personal laboral fijo que, prestando servicios en centros e instituciones sanitarias de la Gerencia Regional de Salud de Castilla y León, es objeto de integración en la condición de personal estatutario, los actores —excluidos— solicitan su incorporación en dicha lista. Sus alegaciones son rechazadas en las diferentes instancias pues la Administración entiende que prestan sus servicios como personal laboral al servicio de la fundación y, por lo tanto, no reúnen el requisito de ser personal laboral del organismo autónomo Gerencia Regional de Salud, ni aún de la propia Administración General de la Comunidad.

La citada fundación fue creada por un Centro que integra la Gerencia, precisamente para su administración y gestión, siendo éstos los únicos fines de la persona sin fin de lucro, fundación privada de titularidad pública.

Interpuesto por los actores el recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia, éste es estimado.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—La cuestión a determinar es si el personal que presta sus servicios en la denominada fundación puede ser considerado personal que presta servicios en los centros e instituciones sanitarias de la Gerencia a los efectos de participar en el procedimiento de integración directa y voluntaria en la condición de personal estatutario.

La fundación tiene personalidad jurídica propia pero se encuentra dentro del ámbito de influencia de la propia Gerencia pues hasta las mismas nóminas de los trabajadores son pagadas por el Centro que se integra en la Gerencia. El personal de la fundación no es algo distinto del resto del personal de la Gerencia, con independencia de que haya quien preste directamente servicios para ésta y quien lo haga a través de otras instituciones (fundaciones), es decir, con independencia de la forma de gestión del servicio decidida por la Administración.

[9] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Civil y Penal, Sección 1.ª), de 6 de junio de 2017. Ponente: María Eugenia Alegret Burgues.

Constitución mortis causa de una fundación: es competente el Protectorado para cumplir la voluntad del testador y otorgar la escritura de constitución: el Protectorado no es el fundador sino quien interviene en el acto fundacional para completar el contenido legal de la fundación.

HECHOS.—El Ayuntamiento de Barcelona constituye una fundación para dar cumplimiento a las disposiciones de última voluntad de D. Mateo, fundación que reclama a las hijas herederas del causante la entrega del legado señalado en el testamento. Éstas se oponen e interponen una demanda solicitando la nulidad de pleno derecho de la fundación al haber sido constituida por el Ayuntamiento, que no estaba legalmente autorizado para otorgar la correspondiente escritura de constitución. Además, señalan, se ha infringido la prohibición legal de que las personas jurídico-públicas constituyan fundaciones privadas, recogida en el artículo 1 de la Ley 1/1982, de fundaciones catalanas.

Tanto la demanda como el recurso de apelación interpuesto por las hijas herederas son desestimados, de igual modo que lo es el recurso de casación ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—La legitimación para la realización de los actos de ejecución de la voluntad testamentaria de constitución de una fundación corresponde a las personas que el causante designe a tal fin y, en su ausencia, al Protectorado, con la intención de que la voluntad del testador sea efectivamente cumplida sin que los intereses —quizá contrarios— de los herederos pudieran interferir. La exigencia constitucional del fin de interés general ampara la intervención

de la Administración, tanto en la constitución de la fundación como en su control posterior.

Las herederas, no designadas en el testamento para ejecutar el encargo relativo a la persona jurídica sin fin de lucro, carecen de legitimación para instar la nulidad de la constitución de la fundación alegando que eran ellas quienes debían otorgar la carta fundacional, pues no son titulares de ningún interés legítimo y jurídicamente protegible.

Por otra parte, el Ayuntamiento de Barcelona, como persona jurídico-pública, sí puede válidamente constituir una fundación privada pues, además de que lo permitía la Ley estatal vigente en el momento (Ley 30/1994), lo que el artículo 1 de la Ley 1/1982 trataba de impedir era que las Administraciones públicas usasen indiscriminadamente la constitución de fundaciones para la realización de actividades y funciones propiamente administrativas, eludiendo así los controles impuestos por las normas de esta naturaleza. En este caso, por otra parte, el fundador es el causante siendo el Ayuntamiento quien simplemente interviene en el acto fundacional para completar el contenido legal de la fundación, lo que no convierte a la persona jurídica en una fundación pública.

[10] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección, 5.ª), de 26 de mayo de 2017. PONENTE: D. Eduardo Paricio Rallo.

Denominación «Fundación»: solo puede ser utilizada por entidades registradas como tales: marca de una asociación cultural y deportiva: registro improcedente.

HECHOS.—Una entidad deportiva solicita el registro de la marca mixta «FCB Fundació FCBarcelona», registro que le es denegado por la Oficina Española de Patentes y Marcas por estar prohibido el uso de la denominación «Fundación» por entidades no registradas como tales y por existir riesgo de confusión.

La solicitante interpone recurso contencioso-administrativo contra dicha resolución denegatoria, recurso que es desestimado.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—El artículo 4 LF de 2002 limita el uso de la denominación «Fundación» a las entidades inscritas en el Registro como tales fundaciones, condición que la actora no reúne puesto que se trata de una asociación de carácter cultural y deportivo. Además, este hecho puede llevar a confusión a terceras personas al considerar que la marca ampara productos, servicios o actuaciones promovidos por parte de una fundación, esto es, una entidad de utilidad social y sin ánimo de lucro, con la mayor aceptación social y prestigio que ello conlleva.

[11] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de lo Social, Sección 1.ª), de 19 de mayo de 2017. Ponente: Dña. María del Carmen Escuadra Bueno.

Prestación de desempleo para Presidente de Patronato y Director General de una fundación: funciones distintas a las de patrono: condición de trabajador por cuenta ajena: prestación procedente.

HECHOS.—Dña. María, Presidente del Patronato y Directora General de una fundación, interpone recurso contra la sentencia que desestima la demanda planteada tras la denegación de la prestación por desempleo. Se le deniega tal prestación por no acreditar la condición de trabajador por cuenta ajena con las notas de ajeneidad y dependencia.

El recurso es estimado por entender que concurren los requisitos necesarios para que la actora sea perceptora de prestaciones de desempleo.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—No procede aplicar a este caso la «doctrina del vínculo» según la cual no es posible diferenciar las funciones de alta dirección con las propias de la condición de consejero o administrador de sociedades. En el caso de los patronos, deben desempeñar su cargo gratuitamente siendo posible la retribución siempre que se apruebe y que derive de unas funciones diferentes a las propias de su condición de patrono. Las funciones de Director General van más allá de las de Presidente de la fundación, ocupándose de labores administrativas y de gestión que no se desempeñan por este último. Las notas de ajeneidad y dependencia se encuentran en el hecho de que para la autocontratación (su contratación como Directora General) fuera precisa la autorización del Protectorado y, asimismo, en que la recurrente deba solicitar la autorización del Patronato para cualquier operación o actuación superior a una determinada cantidad, lo que la asimila a la figura de un Gerente. Por último, la Ley General de la Seguridad Social incluye dentro del ámbito de aplicación del Régimen Genera a las personas que presten servicios retribuidos en las entidades o instituciones de carácter benéfico-social.

[12] Sentencia del Tribunal de Justicia de Castilla-La Mancha (Sala de lo Social, Sección 2.ª), de 16 de febrero de 2017. Ponente: D. José Montiel González.

Responsabilidad de los patronos: reclamación de salarios adeudados por la fundación a sus trabajadores: es necesario previamente delimitar en un proceso civil la posible responsabilidad en la que hayan podido incurrir: Jurisdicción social incompetente.

HECHOS.—Los trabajadores de una fundación ejercitan contra ella acciones de resolución contractual por falta de abono de los salarios y de reclamación de cantidad por importe de los salarios adeudados. Sin embargo, posteriormente, amplían su demanda respecto de otras entidades que formaban parte del Patronato de la persona jurídica sin fin de lucro, ejercitando lo que denominan acción de derivación de responsabilidad a los patronos por incum-

plimiento de sus obligaciones fundacionales e incumplimiento (no probado) de su obligación de aportar la dotación económica comprometida.

La demanda se desestima en primera instancia en lo relativo a la responsabilidad de los patronos de la fundación codemandada, desestimándose también el recurso de suplicación ante la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, por no ser ésta la jurisdicción competente por razón de materia y serlo, en su caso, la jurisdicción civil.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—El artículo 17 LF de 2002 únicamente preve la responsabilidad de los patronos frente a la fundación pero no se contempla la posibilidad de una acción de responsabilidad de los acreedores contra los patronos. La cuestión de la aplicación analógica a las fundaciones de las normas de responsabilidad de los administradores de las sociedades de capital ha sido tratada en la jurisdicción civil en sentido negativo, dada la diversa naturaleza de tales sociedades de capital respecto de las fundaciones.

En todo caso, la cuestión suscitada no es competencia de la Jurisdicción social, como señala reiterada doctrina jurisprudencial (para los supuestos de exigencia de responsabilidad de los administradores de sociedades de capital), al requerirse con carácter previo en el correspondiente proceso civil la eventual responsabilidad en que hayan podido incluir los patronos de la fundación, materia que excede el ámbito propio del actual proceso de resolución contractual por voluntad del trabajador y de reclamación salarial.

[13] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª), de 27 de diciembre de 2016. Ponente: D. José Antonio Fernández Buendía.

Control del Registro de los títulos presentados a la inscripción: se trata de un mero control de legalidad formal del acuerdo.

HECHOS.—Como consecuencia del proceso de resolución de una Caja Rural, el FROB nombra Administrador Provisional de la entidad a D. Belarmino. Éste procede a designar a los miembros del Patronato de la fundación vinculada con la Caja, entendiendo que él, al ostentar este cargo, era patrono nato y que le correspondía el nombramiento del resto de miembros, vacantes tras el proceso de resolución de la Caja, en tanto en cuanto su pertenencia al Patronato aparecía vinculada al hecho de formar parte del Consejo Rector de la Caja Rural y este órgano había sido sustituido por el Administrador Provisional.

La actora (una asociación en defensa del mantenimiento de la Caja Rural) interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución que desestima el recurso de alzada interpuesto, a su vez, contra la inscripción de la nueva composición del Patronato de la Fundación. Solicita la asociación la nulidad de la inscripción practicada alegando la extralimitación de D. Belarmino.

mino en la designación de los patronos pues, entienden, no se le atribuyó al FROB la condición de miembro de la fundación.

Los recurridos (Administración, FROB, otra Caja Rural y fundación), por su parte, sostienen que no constituye una labor del Registro la comprobación de la legalidad intrínseca de los documentos administrativos en virtud de los que se pretenda la práctica de un asiento registral.

El recurso es desestimado.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—La designación de los miembros del Patronato era necesaria al haber quedado vacantes todos los puestos del órgano de gobierno de la fundación, pues su pertenencia estaba vinculada con el hecho de formar parte del extinto Consejo Rector de la Caja Rural. Por otro lado, esta designación, que antes realizaba por mandato de los Estatutos el Consejo Rector, pasa a corresponder al Administrador Provisional, sustituto unipersonal de dicho órgano colectivo.

El control de legalidad que debe realizar el Registro de Fundaciones de los títulos presentados a la inscripción es un control de legalidad formal. En caso de pretenderse discutir con plenitud la legalidad de los acuerdos, ello habría de plantearse mediante la impugnación de los propios acuerdos adoptados y no tanto de su simple calificación a los efectos de la inscripción. Otro tipo de cuestiones más complejas exceden del control de legalidad formal del título que corresponde realizar por la vía de la calificación.

[14] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.^a), de 19 de diciembre de 2016. Ponente: J. D. María Prendes Valle.

Legitimación activa de la fundación: existe interés legítimo de la persona jurídica respecto de las actuaciones de los patronos imputables a la propia fundación: legitimación existente.

Función de control del Protectorado: procedimiento de comprobación: procedimiento administrativo y no sancionador: actuación no arbitraria sino perfectamente descrita: actuación conforme a Derecho.

HECHOS.—Tras la constitución de una fundación y el depósito de sus cuentas anuales ante el Protectorado, éste requiere a la persona jurídica la subsanación y ampliación de información de la documentación presentada, percibiendo en el procedimiento de comprobación de actividad diversas irregularidades en la actuación de los patronos (nula actividad, no presentación de plan de actuación, adquisición de inmuebles sin preceptiva autorización, etc.). El Protectorado acuerda el inicio de la acción para instar el cese judicial de los patronos de la fundación por no desempeñar el cargo con la diligencia de un representante leal y, asimismo, de responsabilidad civil contra los miembros del Patronato.

La fundación interpone recurso contencioso-administrativo contra este acto alegando la vulneración de la legalidad administrativa sobre fundaciones, desvíos

de poder y el haber prescindido del procedimiento sancionador establecido. La Administración opone como causas de inadmisibilidad del recurso el haberse interpuesto frente a actos no sometidos a Derecho administrativo, frente a actos de trámite y por falta de legitimación activa de la fundación.

Desechadas las causas de inadmisibilidad opuestas por la Administración, el recurso es desestimado por entender conforme a Derecho la actuación del Protectorado.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad alegadas en tanto en cuanto la decisión adoptada, en consonancia con la obligación de velar por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales, es un acto administrativo que pone fin a la vía administrativa. Por otra parte, la fundación tiene un derecho o interés legítimo en la medida en que se han tomado medidas contra los patronos como consecuencia de actuaciones imputables a la propia fundación.

En cuanto al fondo del asunto, la peculiar naturaleza y estructura de esta clase de personas jurídicas hace que se dé una dualidad de jurisdicciones en este caso, administrativa y penal, no siendo éste un procedimiento sancionador sino uno administrativo de comprobación y que sirve de soporte para que el Protectorado pueda llevar a cabo las funciones que le son legalmente encomendadas. No corresponde a éste acreditar la realidad de las irregularidades observadas sino exclusivamente dar cuenta a la autoridad competente e iniciar el ejercicio de las acciones, no se puede más que deducir que su actuación fue conforme a Derecho y en ningún caso arbitraria, pues se encuentran perfectamente descritas las actuaciones realizadas por la fundación que han originado su decisión.

[15] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5.ª), de 20 de octubre de 2016. Ponente: D. Francisco José Sospedra Navas.

Inscripción de una fundación: acto reglado que no puede denegarse si se cumplen los requisitos legales; constitución mortis causa: el encargo no requiere la voluntad concurrente de los demás herederos: inscripción procedente.

HECHOS.—D. Benito expresó en su testamento la voluntad de constituir una fundación con una dotación determinada y encomendando el cumplimiento de su voluntad fundacional a su hija y a su coheredera, Dña. Felicísima. Esta última, como albacea particular, procede a cumplir con el encargo y solicita la inscripción de la fundación, que queda válidamente constituida. La hija del causante impugna la resolución en su condición de heredera del fundador, alegando, por una parte, que la albacea particular no estaba legitimada para efectuar la aportación y entrega del legado y, por otra, cuestiones relativas al pago de la legítima y valoración de los bienes.

El recurso es desestimado.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—En la función de calificación ha de estarse tanto a la documentación que se presenta como al contenido del propio Registro, teniendo esta función carácter reglado, de manera que no podrá denegare si se cumplen los requisitos señalados por la Ley (en este caso, los establecidos en los arts. 331-1 y siguientes del Código Civil catalán).

La función registral de calificación tiene la finalidad de valorar si la documentación presentada es suficiente a los efectos de constituir una fundación, de forma que debe examinarse el cumplimiento de las prescripciones legales, de sus formalidades y de si el acto del cual se pretende la inscripción incluye alguna estipulación contraria a la ley. Si la inscripción es instada por persona legitimada para ello (en este caso así ocurre pues el cumplimiento del encargo al albacea no requiere la voluntad de los demás herederos), la carta fundacional responde a la voluntad del causante expresada en su testamento y la misma tiene dotación económica suficiente, la actividad administrativa es conforme a Derecho.

Las cuestiones relativas a la intangibilidad y pago de las legítimas o cualesquiera otras que afectan a la herencia del causante revisten naturaleza civil y deben ser resueltas en el ámbito de la jurisdicción competente de suscitarse controversia sobre las mismas.

IV. Audiencias Provinciales

[16] Sentencia de la Audiencia Provincial de Baleares (Sección 3.^a), de 13 de noviembre de 2017. Ponente: Dña. María del Carmen Ordóñez Delgado.

Legitimación activa para acción de protección de la posesión: familiar del fundador con derecho de uso sobre bienes fundacionales: legitimación existente.

Perturbación de la posesión: contrato respetuoso con el derecho de uso de los familiares del fundador: perturbación inexistente.

HECHOS.—D. Bienvenido, tras constituir una fundación, otorga escritura pública aprobando unas normas de uso respecto de uno de los bienes inmuebles aportados a la persona jurídica, reconociendo a su familia el derecho de uso y disfrute de este inmueble para vacaciones y días de ocio. Fallecido el fundador y ante lo costoso que resultaba mantener la finca, el Patronato acuerda un contrato de arrendamiento sobre la misma. La hija del fundador interpone demanda de protección de la posesión en base al artículo 250.1.4.^º LEC, interesando que se declarara haber lugar a la acción de retener la posesión y se condenara a los demandados (entre otros, la fundación y la parte arrendataria) a respetar a la actora en dicha posesión y a abstenerse de realizar actos que la perturbasen, reponiendo la situación a su estado anterior al acto de despojo. El Protectorado deniega posteriormente la solicitud de autorización de dicho contrato.

La demanda es desestimada en Primera Instancia, por falta de legitimación activa y no constar acreditado acto de perturbación. Corre la misma suerte el recurso de alzada pues, si bien sí se considera la existencia de legitimación activa, se concluye que no consta acreditado acto de perturbación o despojo alguno.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—Respecto de la legitimación activa.—El requisito de la posesión a estos efectos se viene configurando de forma muy amplia en nuestro Derecho. La actora, titular de un derecho de uso y disfrute sobre la finca, está perfectamente legitimada para ejercitar la acción en orden a defender dicho derecho si consideraba que había sido inquietada en él. De la misma manera, la fundación está también legitimada para soportar la acción, habida cuenta de su implicación en el acto de perturbación alegado para impetrar la protección posesoria.

En cuanto a la inexistencia de acto de perturbación o despojo.—La denegación de la solicitud de autorización del contrato por parte del Protectorado (circunstancia administrativa, en todo caso, no firme) no supone que en él no se contuvieran suficientes garantías para proteger el derecho de uso y disfrute de la actora pues, al contrario, se asumía en el negocio jurídico el compromiso de respetar íntegramente los derechos posesorios de la familia directa del fundador. El negocio jurídico, por otra parte, no estaba prohibido por los Estatutos ni por la Ley de fundaciones, realizándose con la intención de disponer de mayores recursos y no de despojar a la familiar de sus derechos posesorios.

[17] Sentencia de la Audiencia Provincial de Baleares (Sección 1.^a), de 16 de octubre de 2017. Ponente: D. Jaime Tártalo Hernández.

Delitos continuados de fraude a la Administración y delito de prevaricación: utilización de una fundación para intentar evitar los estrictos controles de Derecho administrativo en la contratación: fraude a la Administración inexistente; prevaricación existente.

HECHOS.—Se decide por parte de un Gobierno Autonómico la construcción de una instalación deportiva, cuya contratación no se residencia en ninguna Consejería de dicho Gobierno sino en una fundación (dándose la circunstancia de coincidir en la misma persona el cargo de Presidente del Patronato y el de Presidente del Gobierno Autonómico). Para dar cobertura legal a la decisión se lleva a cabo, a través de simulaciones de reuniones del Patronato, una modificación de los Estatutos de la fundación, ampliando sus actividades. De forma resumida y en lo que aquí interesa, como consecuencia del entramado de las contrataciones y pagos correspondientes a la construcción del complejo deportivo —entre otras cosas, sin previo expediente de contratación y omitiendo los principios de publicidad, concurrencia, igualdad y transparencia—, varios de los sujetos participantes son acusados de los delitos continuados de prevaricación y de fraude a la Administración. Se argumenta que se han apartado intencionadamente de los procedimientos legales a través de la utilización de un artificio, otorgando un papel preponderante y hegemónico en la gestión de la construcción a la fundación, en lugar de a una Con-

sejería, con el fin de evitar que dicha contratación estuviera sometida a los más estrictos controles administrativos financieros que rigen en la contratación pública por parte de aquellos organismos.

La Audiencia Provincial condena a los acusados en relación al delito de prevaricación absolviéndoles del delito de fraude a la Administración.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—Respecto del delito de fraude a la Administración, tipificado en el artículo 436 del Código Penal ([...] «autoridad o funcionario público que, interviniendo por razón de su cargo en cualesquiera de los actos de las modalidades de contratación pública o en liquidaciones de efectos o haberes públicos, se concertara con los interesados o usase de cualquier otro artificio para defraudar a cualquier ente público»).—Si bien no resulta razonable que una fundación carente ya no solo de personal especializado en la gestión de contratos públicos, sino también de personal y recursos económicos suficientes para embarcarse en la construcción de una obra pública de tal envergadura, asumiera la gestión del proyecto, no consta que tal decisión entrañe una maniobra ilícita, defraudatoria a la Administración, distinta de la propia ilicitud derivada de una decisión administrativa adoptada arbitrariamente, constitutiva del delito de prevaricación.

El hecho de que la Administración Pública recurra a fundaciones o consorcios para llevar a cabo la contratación pública, en un intento de escapar del Derecho administrativo ante la mayor laxitud en los controles administrativos y financieros que existían en la fecha de los hechos, en relación a tales organismos (y en comparación con las mayores cautelas existentes respecto a la contratación llevada a cabo por las consejerías u otros entes públicos), no excluye la necesidad de que dicha contratación debiera respetar los principios de concurrencia y publicidad. Pero fuera como fuere, se llevara la gestión de la construcción de la instalación deportiva desde una consejería, o se llevara desde la fundación, la instalación finalmente se construyó, por lo que los fondos presupuestados inicialmente por la Administración Pública para la construcción de dicha infraestructura se destinaron al fin previsto. Desde este punto de vista, ningún fraude para la Administración se aprecia en cuanto a la determinación del órgano gestor. El artificio consistió, en realidad, en la utilización de la Administración instrumental para gestionar la construcción de las instalaciones deportivas pero con el fin de evitar los controles, y este artificio forma parte del delito de prevaricación.

[18] Sentencia de la Audiencia Provincial de Álava (Sección 1.^a), de 19 de julio de 2017. Ponente: Dña. Mercedes Guerrero Romeo.

Representación de la fundación. El Registro es un medio de prueba y publicidad. El silencio positivo no valida los acuerdos nulos por falta de elementos esenciales. No corresponde dar audiencia al Protectorado para un cuestión interna que se resuelve atendiendo a los Estatutos y la Ley.

HECHOS.—D. Arturo y D. Marcelino se consideran respectivamente legitimados para actuar en un procedimiento concursal en nombre de la funda-

ción F. El primero, como Presidente del Patronato (y, posteriormente, miembro de la Comisión Permanente Ejecutiva —en adelante, CPE). El segundo, como miembro de la CPE. Este órgano se prevé en los Estatutos de la persona jurídica como, entre otras cosas, órgano de representación de la fundación en juicio o fuera de él.

D. Marcelino alude a su condición de miembro de la CPE y al cese de D. Arturo por acuerdo del Patronato. También solicita, ante el conflicto existente entre quienes pretenden representar a la fundación, que se le dé audiencia al Protectorado. Por su parte, D. Arturo alega que los poderes de D. Marcelino como miembro de la CPE ya habían sido revocados con anterioridad al inicio del procedimiento concursal, tal y como prueba la inscripción en el Registro de Fundaciones.

La personación de la entidad jurídica sin fin de lucro bajo la representación de D. Marcelino se deja sin efecto por sentencia de Juzgado de lo Mercantil. El sentido del fallo respecto del recurso de apelación que interpone el actor contra esta resolución es el mismo, es decir, el recurso es desestimado.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—A lo largo de los Fundamentos de Derecho la Audiencia Provincial realiza algunas observaciones, entre las que destacamos:

Resulta innecesario que una misma persona jurídica esté representada doblemente y, además, con intereses contrapuestos.

El Registro es declarativo (respecto de la revocación de poderes) pero es un medio de prueba que da publicidad a las escrituras que recogen las reuniones de las Juntas.

Los acuerdos alcanzados en Juntas que no reúnan mayoría suficiente para ser declarados válidos son nulos. El silencio positivo (el hecho de que los acuerdos no hayan sido impugnados) no puede validar lo que es nulo o anulable por falta de los elementos esenciales para ello, como es la convocatoria en forma y la adopción de acuerdos por quienes tienen legitimación en la fundación.

Siendo un órgano concreto, en virtud de lo dispuesto en los Estatutos, el único con poder de representación en juicio, no procede dar traslado ni audiencia al Protectorado, pues la fundación debe resolver sus problemas internos sobre gestión y organización de la forma establecida en los Estatutos y en la Ley.

[19] Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia (Sección 11.^a), de 17 de julio de 2017. Ponente: D. José Alfonso Arolas Romero.

Impugnación de nombramientos de patronos y solicitud de cese: el patrono disconforme debe demandar como tal a la propia fundación: falta de legitimación activa y pasiva.

HECHOS.—D. Ángel Jesús, como Presidente y patrono y en nombre de la fundación, plantea demanda contra una serie de patronos de la misma solicitando que se declarara la nulidad de la designación y aceptación de éstos, de

las convocatorias del Consejo de Patronos por ellos realizadas, de los acuerdos adoptados en las juntas respectivas y el cese de los mismos.

En Primera Instancia la demanda es desestimada por falta de legitimación activa y pasiva, fallando la Audiencia en el mismo sentido respecto del recurso de apelación.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—Dado que lo relativo a la designación y aceptación de nuevos patronos, impugnación de las convocatorias y acuerdos adoptados por el Consejo de Patronos y al cese de los patronos codemandados son cuestiones que afectan fundamentalmente a la marcha de la fundación, ésta debió ser la principalmente demandada y no los patronos, que no tienen legitimación para soportar ciertas acciones que inciden directamente en la vida jurídica de la persona no lucrativa.

Por otro lado, resulta contradictorio que el recurrente actúe en nombre de la fundación, ya que nadie puede actuar en contra de sus intereses y mal puede litigar aquél en nombre de la persona jurídica para que se declaren nulos determinados actos de la propia persona jurídica. El recurrente, habiendo perdido la representación de la fundación, no podía litigar en su nombre y la única forma de recuperar su condición de Presidente era demandar, como patrono personal designado por el fundador, a la propia fundación, para declarar la nulidad de los actos adoptados por ésta.

[20] Sentencia de la Audiencia Provincial de Burgos (Sección 2.^a), de 13 de junio de 2017. Ponente: D. Francisco Javier Carranza Cantera.

Impugnación de acuerdos del Patronato: existe legitimación activa si los patronos están ausentes o votaron en contra; la mayoría simple exigida para la transformación en fundación bancaria se aplica también al resto de acuerdos vinculados.

HECHOS.—Un conjunto de patronos interponen demanda solicitando la declaración de nulidad de los acuerdos sobre la transformación de una fundación caja en fundación bancaria adoptados por el Patronato de la primera. Alegan diversos defectos formales: entre otros, ausencia de puesta a disposición de la documentación relativa a la reunión, no aprobación de determinadas cuestiones vinculadas con la transformación, ausencia de mayoría cualificada y denegación de votación secreta.

La entidad recurrida opone falta de legitimación activa de los patronos actores por haberse limitado los mismos a ausentarse de la reunión y no haber votado el acuerdo y por considerar este comportamiento un abuso de derecho.

La Audiencia entiende legitimados a los recurrentes aunque desestima el recurso de apelación.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—En cuanto a la legitimación activa.—Lo relevante a la hora de verificar si se cumplen los requisitos para la impugnación del acuerdo de la fundación es si los patronos estuvieron ausentes de la votación (desde

un inicio o de manera sobrevenida) o si, estando presentes, votaron en contra del acuerdo adoptado. Ningún otro requisito (tampoco el de anunciar la impugnación ni manifestar oposición al acuerdo una vez adoptado) exige la LF de 2002 para impugnar un acuerdo. Del mismo modo, no concurre abuso de derecho pues ninguna norma impone la obligación de votar ni de permanecer en la Junta en el momento de la votación y por ello ha de considerarse que el patrono es libre para ausentarse y, luego, impugnar el acuerdo en el que no participó.

Sobre el acto de la votación y mayorías exigidas.—El acuerdo de transformación de la fundación caja en una fundación bancaria llevaba implícita la necesidad de aprobar la memoria, los estatutos, la dotación y la lista de patronos de la nueva fundación, a riesgo de que ésta quedara privada de sustrato legal, económico y personal para funcionar (lo que, además, quedaba con claridad señalado en el orden del día sin que pueda sostenerse que el objeto de la convocatoria era exclusivamente la transformación).

Como la aprobación de la transformación lleva consigo como parte inescindible y necesaria la aprobación de estos otros elementos citados, la mayoría simple a la que se refiere la Disposición Adicional de la Ley 26/2013, que pretende facilitar la transformación, se proyecta también sobre dichos elementos, sin ser necesaria su aprobación por mayoría cualificada de 2/3.

Para que una petición de votación secreta prospere debe ser realizada por, al menos, un tercio de los patronos, corriendo con la carga de acreditar este hecho quien lo alega.

[21] Sentencia de la Audiencia Provincial de Vizcaya (Sección 5.^a), de 15 de marzo de 2017. Ponente: María Magdalena García Larragan.

Acuerdos del Patronato: propuesta de nombramiento de representantes en el Consejo de Administración de sociedades mercantiles; contratación de un letrado asesor retribuido: acuerdos adoptados dentro de las competencias del Patronato: impugnación improcedente.

HECHOS.—El Patronato de una fundación adopta acuerdos respecto de la sustitución y nombramiento de nuevos patronos representantes de la persona jurídica sin fin de lucro en los consejos de administración de entidades mercantiles participadas, por un lado, y respecto de la contratación de un letrado asesor, por otro. La inscripción de estos acuerdos en el Registro Mercantil es impugnada por entender, en el primer caso, que se había producido una extralimitación de las competencias del Patronato y, en el segundo, que no correspondía la contratación y retribución del asesor por parte de la fundación, en la medida en que su función es asesorar a determinadas personas físicas cuando ejercen su cargo de consejeras en las correspondientes sociedades.

La demanda es desestimada, del mismo modo que lo es el recurso de apelación ante la Audiencia Provincial.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—De la literalidad de las actas de la reunión del Patronato resulta que se trata de meras propuestas de sustitución y nombramiento

to de nuevos patronos representantes en consejos de administración de sociedades mercantiles participadas. No se ha vulnerado la competencia de las correspondientes Juntas de Accionistas ni se ha decidido fuera de la competencia de la fundación asuntos que deben ser adoptados por las mismas. El acuerdo pretende simplemente fijar la posición que los representantes de la fundación deben mantener en las sesiones de los consejos de administración de las mercantiles en las que participa.

En cuanto al nombramiento y retribución de un letrado asesor, está dentro de la esfera competencial del Patronato, tratándose de la contratación de unos servicios que se presenta más que razonable habida cuenta de la envergadura económica de la fundación y la carencia de conocimientos jurídicos de los patronos. Contratación que, además, no comporta la contravención de ningún artículo estatutario relativo al destino de los recursos e ingresos de la fundación, pues nos encontramos ante gastos propios de administración.

[22] Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid (Sección 8.ª), de 12 de enero de 2017. Ponente: Dña. Beatriz Calvillo Rodríguez.

Legitimación pasiva de una fundación que sucede a una caja de ahorro: la fundación mantuvo solo competencias benéfico-sociales: legitimación pasiva como responsable de la contratación financiera inexistente.

HECHOS.—D. Ambrosio demanda a la Fundación Obra Social Caja M. y al banco que había absorbido a la Caja de Ahorro M., solicitando la nulidad, por vicio en el consentimiento, de un contrato de cuotas participativas emitidas por la Caja de Ahorro M., por incumplimiento de esta última de su deber de informar debidamente acerca de los riesgos asociados al producto financiero.

La demanda es estimada en Primera instancia, recurriendo en apelación ambas entidades demandadas. En lo que a la Fundación respecta, ésta alega carecer de legitimación pasiva por ser el banco codemandado el único sucesor universal del negocio financiero bancario de la extinta Caja de Ahorros, negocio en el que estaban incluidas las cuotas participativas objeto de litigio.

El recurso de la Fundación es estimado (siendo desestimado el del banco, que deberá responder).

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—En la segregación producida en el seno de la Caja de Ahorro, como entidad emisora de las participaciones, la Fundación sólo mantuvo sus competencias de carácter benéfico-social, manteniendo toda la actividad financiera la entidad resultante de dicha segregación, quien, junto con la Fundación, transmite el negocio financiero al banco codemandado. En este negocio se incluye la responsabilidad derivada de dicha contratación, elemento relevante subrayado por la doctrina y jurisprudencia, independientemente de la transmisión formal o no de las cuotas participativas. De aquí deviene la falta de legitimación pasiva de la Fundación.

[23] Auto de la Audiencia Provincial de Guadalajara (Sección 1.^a), de 30 de junio de 2017. Ponente: Dña. María Elena Mayor Rodrigo.

Fundación tutelar: derecho a percibir retribución si el patrimonio del tutelado es suficiente.

HECHOS.—El objeto del litigio es dilucidar si una fundación que ejerce la tutela de una persona, tiene derecho a percibir una retribución por sus servicios.

Habiéndose denegado este derecho en Primera Instancia por la escasez de patrimonio del tutelado, se desestima por el mismo motivo el recurso de apelación interpuesto por la fundación.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—No puede excluirse el derecho de las fundaciones tutelares, pese a ser personas jurídicas sin ánimo de lucro, a ser retribuidas en el ejercicio del cargo de tutor, siempre que el patrimonio del tutelado lo permita, como exige el artículo 274 Cc (lo que no ocurre en el supuesto de hecho concreto).

V. Otras resoluciones

[24] Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.^º 4 de Valladolid, de 20 de junio de 2017. Ponente: D. Jesús Mozo Amo.

Gerente de una fundación: funciones propias de un cargo político: procede la declaración administrativa de servicios especiales.

HECHOS.—D. Avelino solicita que se le reconozca la situación administrativa de servicios especiales al haber sido nombrado Gerente de la fundación de una Universidad.

Su solicitud es desestimada, del mismo modo que los son sus reclamaciones administrativas subsiguientes. Por el contrario, el recurso contencioso-administrativo aquí analizado estima sus pretensiones.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—Se cumplen los requisitos para la declaración de servicios especiales. Esto es, y en virtud del artículo 87.1 c) del Estatuto Básico del Empleado Público, que el funcionario de carrera sea nombrado para desempeñar puesto o cargo en Organismos públicos o entidades dependientes o vinculadas a las Administraciones Públicas y, por otro lado, que el puesto o cargo esté asimilado en su rango administrativo al alto cargo.

En cuanto a lo primero, el Gerente, según los Estatutos, es un órgano de gobierno de la fundación, diferenciado, pues, de la estructura administrativa y de puestos de trabajo de la misma. La fundación es una persona jurídica dependiente o vinculada a una Administración Pública y pertenece al sector público autonómico.

Por otro lado, la Universidad fundadora, en los Estatutos de la fundación, decidió aprobar que el cargo de Gerente tuviera la consideración de alto cargo. Se produce pues una asimilación formal pero también material, puesto que las funciones del

Gerente tienen carácter directivo y exceden de las propias de gestión o administrativas, se ejercen con dedicación exclusiva y a tiempo completo, con sometimiento a la Ley de incompatibilidades y siendo nombrado y cesado libremente. Cumple, en definitiva, con los rasgos propios de un cargo político.

VI. Índice analítico

Constitución de fundación *mortis causa*

- *Legitimación para los actos de ejecución de voluntad testamentaria*
STSJ de Cataluña de 6 de junio de 2017 [9]
STSJ de Cataluña de 20 de octubre de 2016 [15]

Denominación de las fundaciones

- *Reserva de denominación*
SAN de 5 de diciembre de 2017 [3]
- *Uso del término «Fundación»*
STSJ de Cataluña de 26 de mayo de 2017 [10]

Facultades del Protectorado

- *Competencia para control financiero del fundador*
SAN de 8 de febrero de 2017 [4]
- *Conflictos sobre representación de la fundación*
SAP de Álava de 19 de julio de 2017 [18]
- *Constitución de fundación mortis causa*
STSJ de Cataluña de 6 de junio de 2017 [9]
- *Procedimiento administrativo de comprobación*
STSJ de Castilla-La Mancha de 19 de diciembre de 2016 [14]

Fundaciones bancarias

- *Mayorías de los acuerdos de transformación*
SAP de Burgos de 13 de junio de 2017 [20]
- *Responsabilidad/legitimación pasiva*
STS de 13 de julio de 2017 [1]
SAP de Madrid de 12 de enero de 2017 [22]

Fundaciones del Sector Público

- *Régimen del personal a su servicio*
STSJ de Castilla y León de 25 de julio de 2017 [8]

Fundaciones tutelares

- *Retribución*
AAP de Guadalajara de 30 de junio de 2017 [23]

Legitimación de una fundación

- *Fundación que sucede a Caja de Ahorros*
SAP de Madrid de 12 de enero de 2017 [22]
- *Legitimación activa sobre actuación del Patronato*
STSJ de Castilla-La Mancha de 19 de diciembre de 2016 [14]
- *Legitimación pasiva acción posesoria*
SAP de Baleares de 13 de noviembre de 2017 [16]
- *Nombramiento y cese de patronos*
SAP de Valencia de 17 de julio de 2017 [19]

Jurisdicción competente

- *Reclamación sobre responsabilidad del Patronato*
STSJ de Castilla-La Mancha de 16 de febrero de 2017 [12]

Patrimonio

- *Derecho de uso de familiares del fundador*
SAP de Baleares de 13 de noviembre de 2017 [16]
- *Fundación en proceso de formación*
STSJ de Castilla y León de 13 de noviembre de 2017 [6]

Patronato

- *Impugnación e invalidez de acuerdos*
SAP de Álava de 19 de julio de 2017 [18]
- SAP de Burgos de 13 de junio de 2017 [20]

— *Legitimación pasiva*

SAP de Valencia de 17 de julio de 2017 [19]

— *Nombramiento patronos*

STSJ de Castilla-La Mancha de 27 de diciembre de 2016 [13]

SAP de Vizcaya de 15 de marzo de 2017 [21]

— *Otros órganos de gestión*

STSJ de Castilla y León de 19 de mayo de 2017 [11]

SJ Contencioso-Administrativo n.º 4 de Valladolid de 20 de junio de 2017 [24]

— *Patrón persona física/jurídica*

STSJ de Castilla-La Mancha de 26 de diciembre de 2017 [5]

— *Responsabilidad de los patronos*

STSJ de Castilla-La Mancha de 16 de febrero de 2017 [12]

— *Responsabilidad penal: uso instrumental de una fundación*

SAP de Baleares de 16 de octubre de 2017 [17]

Régimen fiscal especial

— *Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana*

STSJ de Castilla y León de 13 de noviembre de 2017 [6]

Registro de Fundaciones

— *Control de legalidad formal*

STSJ de Castilla-La Mancha de 27 de diciembre de 2016 [13]

— *Expedición de certificados de los asientos*

STSJ de Galicia de 11 de octubre de 2017 [7]

— *Inscripción de fundación como acto reglado*

STSJ de Cataluña de 20 de octubre de 2016 [15]

— *Legitimación para inscripción de modificación estatutaria*

STSJ de Castilla-La Mancha de 26 de diciembre de 2017 [5]

— *Medio de prueba y publicidad*

SAP de Álava de 19 de julio de 2017 [18]

— *Registro competente*

SAN de 16 de octubre de 2017 [2]

Representación de una fundación

SAP de Valencia de 17 de julio de 2017 [19]

Responsabilidad de una fundación

— *Fundación que sucede a Caja*

STS de 13 de julio de 2017 [1]

SAP de Madrid de 12 de enero de 2017 [22]



Índice

Presentación	XIII
<i>Javier Nadal Ariño</i>	

ESTUDIOS

¿Qué sociedad queremos construir?	3
<i>Carlos Álvarez Jiménez</i>	
I. EL ENTORNO	4
II. ALCANCE DEL COMPROMISO	7
III. SOCIEDAD CIVIL	8
IV. CONDICIONAMIENTOS PERSONALES	8
V. DIGNIDAD DE LA PERSONA	8
VI. LIBERTAD	9
VII. MODELO DE SOCIEDAD	10
VIII. ÁMBITO DE REFLEXIÓN	12
IX. POLÍTICAS A DESARROLLAR	15
X. RESUMEN	20
 Las aplicaciones del <i>Blockchain</i> a las actividades de las fundaciones y a sus relaciones con la Administración Pública	23
<i>Efrén Díaz Díaz</i>	
<i>Fernando Moreno Cea</i>	
I. INTRODUCCIÓN	23
II. <i>BITCOIN, BLOCKCHAIN</i> Y ALGUNOS CONCEPTOS	25
III. <i>BLOCKCHAIN</i> Y SU FUNCIONAMIENTO	26
1. <i>Descripción general de la operativa del Blockchain</i>	26
2. <i>Aspectos de interés</i>	28
3. <i>Su funcionamiento</i>	29
A) <i>El Blockchain como tecnología</i>	29

B) Funciones <i>Hash</i>	30
C) Cifrado de clave pública y privada.	30
D) Autenticación mediante firma digital.	31
4. Blockchain a vista de pájaro: ¿Qué es Blockchain?	32
A) Almacenamiento seguro e «immutable»	32
B) Descentralizado	32
C) La «cadena de bloques»	33
a) Contenido del <i>Blockchain</i>	34
b) Trazabilidad y auditoria	34
c) <i>Bitcoin</i> a vista de pájaro: ¿Qué es <i>Bitcoin</i> ?	35
d) Dirección y claves	35
D) ¿Qué es una transacción?	36
a) Prueba de «propiedad» del dinero	37
b) Verificar una transacción	37
c) <i>Blockchain</i> y transacciones	38
d) Relación entre bloques y transacciones	38
e) Ciclo de vida de una transacción	39
f) ¿«Prueba de trabajo» (<i>Proof of work</i>)?	39
E) Tipos de <i>blockchain</i> . <i>Blockchain</i> genéricas	40
a) Protocolos de consenso	40
b) Permisos en el <i>Blockchain</i>	41
5. Smart Contract	42
A) Concepto	42
B) Evolución de la contratación tradicional a la inteligente	43
C) Funcionamiento de los Smart Contracts	45
D) Figura del «oráculo» (<i>oracle</i>)	48
E) Funciones adicionales de los Smart Contracts	48
F) Usos de los contratos inteligentes	49
G) Beneficios de los contratos inteligentes	51
H) Implicaciones	52
6. El Blockchain en el entorno digital	53
7. Valor del Blockchain: «Internet del valor»	54
8. Enfoque corporativo del blockchain	56
A) Las entidades en <i>Blockchain</i>	56
B) La «Cuarta Revolución Industrial»	56
9. De los procedimientos administrativos a las actividades de las fundaciones	58
10. Aplicación del Blockchain a las Administraciones Públicas	59
A) Perspectiva general	59
B) Blockchain y privacidad	60
C) Blockchain en las actividades fundacionales	62
11. Conclusiones	63

Régimen jurídico de las fundaciones públicas en la Ley de Contratos del Sector Público (Ley 9/2017)	65
<i>Alejandro Blázquez Lidoy</i>	
I. INTRODUCCIÓN	66
II. LAS FUNDACIONES PÚBLICAS COMO PODER ADJUDICADOR EN LA LCSP ..	69
III. EL RÉGIMEN DE ADJUDICACIÓN EN LAS FUNDACIONES DEL SECTOR PÚBLICO (ARTS. 318 Y 319)	70
IV. JURISDICCIÓN COMPETENTE Y RÉGIMEN DE RECURSOS	71
1. <i>Jurisdicción privada</i>	72
2. <i>La jurisdicción contencioso-administrativa</i>	72
A) Cuestiones referidas a la preparación de los contratos	73
B) Contratos no susceptibles del recurso especial en materia de contratación	74
C) El recurso especial en materia de contratación	76
D) Supuestos de invalidez y la revisión de oficio (art. 41.2)	80
V. EXPEDIENTE DE CONTRATACIÓN EN LOS CONTRATOS NO SUJETOS A REGULACIÓN ARMONIZADA	81
VI. LAS ESPECIALIDADES CON RELACIÓN A LAS GARANTÍAS	88
VII. ÓRGANO DE CONTRATACIÓN, MESAS DE CONTRATACIÓN, COMITÉS DE EXPERTOS Y RESPONSABLES DEL CONTRATO	89
1. <i>Órgano de contratación</i>	91
2. <i>Comité de expertos</i>	92
3. <i>Mesas de contratación</i>	93
4. <i>La no exigencia de un responsable del contrato en las fundaciones públicas</i>	96
5. <i>Estructura en las fundaciones públicas</i>	98
6. <i>El no acceso a la documentación a través de intercambio de datos entre Administraciones</i>	99
VIII. CONTRATOS MENORES VERSUS CONTRATOS INFERIORES A 15.000 EUROS.	100
1. <i>Régimen legal de los contratos menores (art. 118)</i>	100
2. <i>¿Es aplicable el régimen del artículo 118 a los poderes adjudicadores no Administración Pública?</i>	103
3. <i>Fundaciones públicas de investigación y contratos menores</i>	110
IX. LA LIBERTAD DE ELECCIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE ADJUDICACIÓN EN LOS CONTRATOS NO ARMONIZADOS	114
1. <i>Efectos de la libertad de procedimientos sobre la división en lotes</i> ..	120
X. EL RÉGIMEN DE LOS EFECTOS Y EXTINCIÓN DE LOS CONTRATOS EN LAS FUNDACIONES PÚBLICAS	121
1. <i>La no aplicación de la normativa de los efectos, cumplimiento y extinción de los contratos administrativos</i>	123

2. <i>Fundaciones públicas y prerrogativas</i>	124
3. <i>Obligaciones en materia medioambiental social o laboral (art. 201)</i> ..	125
4. <i>Condiciones especiales de ejecución de carácter social, ético, medioambiental o de otro orden (art. 202)</i>	127
5. <i>Los supuestos de modificación del contrato (arts. 203 a 205)</i>	128
6. <i>Modificación subjetiva (cesión de los contratos, art. 214)</i>	131
7. <i>Subcontratación (arts. 215 a 217)</i>	132
8. <i>Supuestos sobre racionalización técnica de los contratos (arts. 218 a 228)</i>	133
9. <i>La no aplicación del régimen de facturas electrónicas (arts. 189.4 y 210.4)</i>	133
XI. INSTRUCCIONES INTERNAS DE CONTRATACIÓN	135
XII. PERFIL DEL CONTRATANTE EN LAS FUNDACIONES PÚBLICAS	137
XIII. PUBLICACIÓN DE LOS CONTRATOS SUPERIORES A 5.000 EUROS Y LOS ANTECIOS DE CAJA FIJA	140
XIV. RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES DE LAS FUNDACIONES PÚBLICAS	145
XV. LOS ENCARGOS A LAS FUNDACIONES PÚBLICAS COMO MEDIOS PROPIOS	147
XVI. CONVENIOS DE LAS FUNDACIONES DEL SECTOR PÚBLICO	150
BIBLIOGRAFÍA CITADA	151
La larga marcha de la fiscalidad de las becas para la realización de estudios	155
<i>Miguel Cruz Amorós</i>	
I. INTRODUCCIÓN	155
II. LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	156
III. LA DOCTRINA DEL CONSEJO DE ESTADO	157
IV. LA EVOLUCIÓN NORMATIVA DESDE 1992	157
V. LA SENTENCIA DEL TS N.º 1850/2017, DE 28 DE NOVIEMBRE DE 2017 ..	163
VI. CONCLUSIONES	165
Las delegaciones de fundaciones extranjeras como «sujetos» del régimen fiscal especial de las entidades sin fin de lucro	167
<i>Manuel J. Caamaño Rial</i>	
I. INTRODUCCIÓN	168
1. <i>La equiparación a las fundaciones españolas</i>	173
A) Ideas previas y antecedentes	173
B) La delegación como pieza clave del disfrute por las fundaciones extranjeras del régimen especial de las entidades sin fin de lucro	178

C) La intensidad de la presencia de la fundación extranjera en España y su sometimiento a la ley española como condicionantes de su régimen sustantivo y fiscal.	186
II. LAS DELEGACIONES DE FUNDACIONES EXTRANJERAS	190
1. <i>El concepto de «delegación»</i>	190
A) La delegación como «prolongación» de la fundación extranjera, carente de personalidad jurídica independiente	191
B) La delegación como unidad organizativa autónoma	197
C) La contemplación unitaria de las actividades de la fundación extranjera en España	201
D) El ejercicio de actividades en territorio español mediante representante o apoderado.....	205
2. <i>El régimen jurídico aplicable a las delegaciones</i>	208
III. LAS FUNDACIONES EXTRANJERAS Y EL REGISTRO DE FUNDACIONES	217
1. <i>La referencia al «Registro de Fundaciones»</i>	217
2. <i>La inscripción como característica delimitativa de las fundaciones extranjeras destinatarias del régimen fiscal especial</i>	219
3. <i>Los requisitos para el acceso de las fundaciones extranjeras al Registro de Fundaciones</i>	223
A) La acreditación de su válida constitución con arreglo a su ley personal	223
B) La persecución de fines de interés general y su realización en o desde España	224
IV. LA DELEGACIÓN COMO «SUJETO» DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO	232
1. <i>Delegación y establecimiento permanente</i>	232
A) Planteamiento	232
B) La trascendencia del establecimiento permanente en la tributación de las entidades no residentes, en general	236
C) El concepto de establecimiento permanente	241
a) El concepto de establecimiento permanente en los Convenios de Doble Imposición (el MCOCDE)	242
b) El concepto de establecimiento permanente en el IRNR y los problemas de encaje de la «delegación» en dicho concepto.....	248
c) La contemplación separada de los distintos establecimientos permanentes.	253
2. <i>La delegación como «sujeto» del régimen especial de las entidades sin fin de lucro: tributación en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes versus tributación en el Impuesto sobre Sociedades</i>	257
A) Fundaciones extranjeras sin delegación, ni establecimiento permanente en España	267

B) Fundaciones con establecimiento permanente, no inscritas ..	268
C) Delegaciones de fundaciones extranjeras no acogidas al régimen de la Ley 49/2002	270
V. CONCLUSIONES	271

La reforma fiscal en Estados Unidos y su impacto en las entidades sin ánimo de lucro	275
<i>Carlos Concha Carballido</i>	

CRÓNICA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Andalucía. Novedades en materia de fundaciones, tercer sector y cooperación al desarrollo	281
<i>Manuel Rodríguez Portugués</i>	

I. FUNDACIONES	282
1. <i>El Director-apoderado de una Fundación es personal de alta dirección a efectos laborales: STSJ de Andalucía, Málaga (Sala de lo Social, Sección 1.ª) núm. 1795/2017 de 2 noviembre</i>	282
2. <i>Fundación que ejerce la tutela sobre incapaz: SAP de Málaga (Sección 6.ª), núm. 19/2017, de 17 enero</i>	283
3. <i>Una fundación, víctima de un delito de injurias: SAP de Córdoba (Sección 2.ª), núm. 58/2017, de 9 febrero</i>	284
II. COOPERACIÓN INTERNACIONAL AL DESARROLLO. NUEVAS AYUDAS DEL PARLAMENTO DE ANDALUCÍA EN MATERIA DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL DEL DESARROLLO	285
III. TERCER SECTOR. APROBACIÓN DEL IV PLAN DE VOLUNTARIADO	287

Fundaciones en Castilla-La Mancha	289
<i>José Antonio Moreno Molina</i>	

I. INTRODUCCIÓN	289
II. PRESUPUESTOS GENERALES DE LA JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA PARA 2017	289
III. NORMAS SOBRE CONTRATACIÓN PÚBLICA	292

Agujas en el pajar de Castilla y León	295
<i>Mercedes Fuertes</i>	

I. ANCHAS TIERRAS DONDE EL TIEMPO PASEA LENTO Y MUCHO SE TRABAJA ..	295
II. LABORES DE LAS FUNDACIONES PÚBLICAS	300

ÍNDICE	519
III. EL RIEGO DE LAS SUBVENCIONES Y SU CRÍTICA FISCALIZACIÓN	302
IV. ESCASAS AGUJAS JUDICIALES QUE HILVANAN EL RÉGIMEN FUNDACIONAL ..	304
Delimitación pionera del criterio patrimonial de adscripción de las fundaciones al sector público y nuevas obligaciones de transparencia.....	311
<i>Joaquín Tornos Mas</i>	
<i>Mar Martínez Martínez</i>	
I. INTRODUCCIÓN	311
II. DELIMITACIÓN DEL CRITERIO PATRIMONIAL DE ADSCRIPCIÓN DE LAS FUNDACIONES AL SECTOR PÚBLICO DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA GENERALITAT	313
1. <i>Fundamentos económicos</i>	315
2. <i>Fundamentos jurídicos</i>	315
III. ORDEN POR LA QUE SE ESTABLECE EL NIVEL DE SUJECIÓN DE LAS FUNDACIONES Y DE LAS ASOCIACIONES DE UTILIDAD PÚBLICA A DETERMINADOS INSTRUMENTOS DE TRANSPARENCIA	316
Las fundaciones en Extremadura durante 2017: participación administrativa y gestión de la inversión pública en programas de interés general.....	321
<i>Enrique Hernández Diez</i>	
I. INTRODUCCIÓN A LA REALIDAD SOCIAL DE LAS FUNDACIONES EN EXTREMADURA Y SU ACTIVIDAD DURANTE 2017.....	322
II. LA ACTIVIDAD NORMATIVA Y ADMINISTRATIVA CON EFECTOS SOBRE LAS FUNDACIONES EN EXTREMADURA.....	326
III. LA CONSTITUCIÓN Y LOS PRIMEROS RESULTADOS DE LA MESA DEL DIALOGO CIVIL DEL TERCER SECTOR DE EXTREMADURA	333
IV. CONCLUSIONES Y DESAFÍOS PENDIENTES PARA LA ORDENACIÓN JURÍDICA DEL SECTOR FUNDACIONAL EN EXTREMADURA	338
BIBLIOGRAFÍA	341
Las fundaciones en la Región de Murcia	343
<i>Pilar Juana García Saura</i>	
I. MEDIDAS DE REESTRUCTURACIÓN Y RACIONALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA Y SU INCIDENCIA EN EL ÁMBITO DE LAS FUNDACIONES DEL SECTOR PÚBLICO. SITUACIÓN DE LAS FUNDACIONES FRENTE A LA CRISIS	344
II. CONTROL PRESUPUESTARIO DE LAS FUNDACIONES DEL SECTOR PÚBLICO AUTONÓMICO	345

III. ANÁLISIS DE LAS RESOLUCIONES JUDICIALES RECAÍDAS EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA EN MATERIA DE FUNDACIONES	350
Las fundaciones en la Comunidad Foral de Navarra	353
<i>Martín María Razquin Lizarraga</i>	
I. NORMATIVA SOBRE FUNDACIONES	353
II. LAS FUNDACIONES PÚBLICAS DEL GOBIERNO DE NAVARRA	354
III. JURISPRUDENCIA	355
IV. INFORMES DE LA CÁMARA DE COMPTOS SOBRE FUNDACIONES	357
El Derecho de Fundaciones en la Comunidad Autónoma del País Vasco	359
<i>Edorta Cobreros Mendazona</i>	
I. AUSENCIA DE ACTIVIDAD NORMATIVA EN EL ÁMBITO DE LAS FUNDACIONES	359
II. CONVOCATORIA DE SUBVENCIONES A FUNDACIONES VINCULADAS A PARTIDOS POLÍTICOS	360
III. INFORME DEL TRIBUNAL VASCO DE CUENTAS PÚBLICAS	361

CRÓNICA DE LA UNIÓN EUROPA

Más espacio para la filantropía europea	365
<i>Oonagh B. Breen</i>	
RESUMEN EJECUTIVO	366
I. INTRODUCCIÓN AL ESPACIO CONCEPTUAL	370
1. <i>Introducción</i>	370
2. <i>Desde el espacio cívico</i>	371
3. <i>... al espacio filantrópico</i>	372
4. <i>Metodología de investigación</i>	374
5. <i>Estructura del informe</i>	374
II. DESCRIPCIÓN DEL ESPACIO ESTRUCTURAL PARA LA FILANTROPIA EUROPEA: LECCIONES APRENDIDAS DE TRABAJOS PREVIOS	376
1. <i>Retos infraestructurales de la regulación de la filantropía europea</i>	377
2. <i>Intentos estructurales infructuosos: de las asociaciones europeas a las fundaciones europeas</i>	378
A) Lecciones aprendidas: Los retos del artículo 352 como fundamento legal	380
B) Alternativas al artículo 352: Volver a pensar el fundamento legal y el modo de adopción	382

C) Posibilidades de utilizar el artículo 20 del TFUE. Cooperación reforzada	383
3. <i>Tribunal de Justicia de la Unión Europea y principio de legalidad. Mecanismos encaminados a habilitar legalmente la filantropía europea a nivel nacional</i>	385
4. <i>Qué espacio existe para proteger a la sociedad civil dentro del marco emergente del Estado de Derecho</i>	391
5. <i>Estructuras satélite y mecanismos de protección vinculados</i>	394
A) El Consejo de Europa	395
B) El Tribunal Europeo de Derechos Humanos	395
C) La Comisión de Venecia	396
D) El Consejo de Expertos sobre Derecho de ONG	397
E) La Organización para la Seguridad y la Cooperación en Europa (OSCE)	398
6. <i>Nuevas vías a explorar – ¿Modelos filantrópicos alternativos del futuro?</i>	399
III. DAR SENTIDO A UN ESPACIO PROPICIO PARA LA FILANTROPÍA EN EUROPA	402
IV. LOCALIZACIÓN DEL ESPACIO REGULATORIO INTERNACIONAL: LA INTERRELACIÓN CON LA FILANTROPÍA EUROPEA	404
1. <i>El régimen del GAFI en Europa – Una breve descripción</i>	405
A) Impacto sobre el sector	408
B) Colaboración del GAFI con las organizaciones sin ánimo de lucro. Convertir retos en oportunidades	410
C) Informes de evaluación mutua por país – Compartimos lo aprendido	412
2. <i>La próxima frontera: el sistema supranacional de evaluación de riesgos de la UE</i>	412
A) Registros de titularidad real – recomendaciones 24 y 25 del GAFI y la Cuarta Directiva de lucha contra el blanqueo de capitales	416
3. <i>Cuestiones relacionadas con las barreras transfronterizas: Repercusiones nacionales en un contexto europeo</i>	418
A) Traslado transfronterizo de la sede de una fundación	419
B) Cuestiones relacionadas con las fusiones transfronterizas	420
C) Restricciones sobre la financiación extranjera: Estudio del caso húngaro	421
a) El fundamento erróneo para la promulgación	423
b) Los procedimientos legislativos no consultivos adoptados para la aprobación de la ley	423
c) Contenido sustantivo inapropiado de la ley	424

V.	FACILITAR EL ESPACIO FISCAL PARA LA FILANTROPÍA EUROPEA	426
1.	<i>Facilitar la donación y la inversión: los resultados del informe EFC/TFE de 2017</i>	427
2.	<i>Desentrañamos las opciones políticas</i>	428
A)	Aprender de Luxemburgo	428
B)	El camino neerlandés	429
C)	¿De los principios al pragmatismo?	430
2.	<i>El derecho a la transferencia filantrópica</i>	431
3.	<i>El potencial alcance del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes de la OCDE y su impacto sobre la filantropía</i>	433
VI.	COMPROBAMOS LA FORTALEZA DEL <i>SOFT LAW</i> PARA MEJORAR EL ESPACIO FILANTRÓPICO EN EUROPA	435
1.	<i>Regímenes autorreguladores diseñados por el sector</i>	438
A)	El potencial de los regímenes autorreguladores para la protección del espacio de la filantropía en Europa	439
B)	Los códigos de gobierno del Consejo de fundaciones finlandesas	440
C)	El Código suizo de fundaciones de 2015	441
D)	Consecuencias regulatorias	443
2.	<i>Intentos, a nivel de la UE, de regulación de las organizaciones sin ánimo de lucro, a través del soft law</i>	444
A)	Comunicación de la Comisión sobre un marco para un código de conducta (2005)	444
B)	El Documento de debate de la Comisión sobre directrices para las organizaciones sin ánimo de lucro, bajo consulta (2010)	445
C)	Probables próximas etapas: el marco supranacional de evaluación del riesgo y medidas de mitigación	447
VII.	CONCLUSIONES: CREACIÓN DE UN ESPACIO PROPICIO A LA FILANTROPÍA EN EUROPA E IDENTIFICACIÓN DE NUEVOS HORIZONTES PARA INVESTIGACIONES ADICIONALES	449
1.	<i>Medición del espacio</i>	450
2.	<i>Los contornos cambiantes del espacio filantrópico – Nuevos movimientos</i>	452
3.	<i>Nuevas vías a explorar – ¿Modelos filantrópicos alternativos del futuro?</i>	455
4.	<i>Acerca de la autora</i>	456

CRÓNICA DE IBEROAMÉRICA

Filantropía institucional en Chile: fortalezas y desafíos para su fortalecimiento.....	461
<i>Magdalena Aninat</i>	
I. FORTALEZAS DE LA FILANTROPÍA INSTITUCIONAL EN CHILE	464
1. <i>Sector en crecimiento y relacionado a la filantropía familiar</i>	464
2. <i>Con disponibilidad de recursos para el gasto social</i>	465
3. <i>Un sector que opera sus programas y apoya organizaciones</i>	467
4. <i>Orientación hacia la efectividad.....</i>	471
5. <i>Políticas de evaluación</i>	471
6. <i>Gobiernos corporativos y recursos humanos.....</i>	473
II. DESAFÍOS DE LA FILANTROPÍA INSTITUCIONAL EN CHILE	475
1. <i>Mayor escala de canalización de recursos</i>	475
2. <i>Atender distintos focos temáticos</i>	476
3. <i>Diversidad en los modelos de operación</i>	478
4. <i>El desafío de la transparencia</i>	479
III. CONCLUSIONES	480
REFERENCIAS	482

RESEÑA DE JURISPRUDENCIA

Jurisprudencia sobre fundaciones	487
<i>María Natalia Mato Pacín</i>	
I. TRIBUNAL SUPREMO	487
II. AUDIENCIA NACIONAL	488
III. TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA	491
IV. AUDIENCIAS PROVINCIALES	500
V. OTRAS RESOLUCIONES	507
VI. ÍNDICE ANALÍTICO	508

