

El estado actual del Derecho de fundaciones alemán

Birgit Weitemeyer

Profesora

Bucerius Law School

SUMARIO: I. DERECHO CIVIL RELATIVO A LAS FUNDACIONES: 1. *Situación jurídica de partida y condiciones básicas modificadas para fundadores y fundadoras.* 2. *Principales modificaciones introducidas por la Ley para la Modernización del Derecho de Fundaciones y cuestiones de reformas actuales:* A) Reconocimiento de una fundación por parte de las autoridades. B) Admisibilidad de las fundaciones de duración determinada (Verbrauchsstiftung). C) Fines autorizados de una fundación, en especial con respecto a fundaciones familiares de uso privado y empresariales. D) Ulteriores permisos para modificar los estatutos y la finalidad de una fundación: a) Facultades de modificación de fundadores vivos. b) ¿Estructuras cooperativas en las fundaciones ciudadanas? c) Simplificación de procedimientos de agregación y fusión de las fundaciones. E) Domicilio. F) Órganos y gobernanza. G) Transparencia y rendición de cuentas en las fundaciones. 3. *Conclusiones.*—II. DERECHO TRIBUTARIO DE FUNDACIONES: 1. *Ley para la Ampliación del Incentivo Fiscal de Fundaciones del 14/07/2000.* 2. *Ley para la Promoción adicional del compromiso ciudadano del 10/10/2007.* 3. *Reforma de la normativa referente a la utilidad pública a través de la Ley alemana de promoción del voluntariado de 2013.* 4. *Problemas fiscales pendientes, especialmente respecto a las fundaciones con actividad internacional:* A) Referente estructural nacional según el artículo 51, párrafo 2 de la AO. B) Reconocimiento de fundaciones extranjeras para la deducción de donaciones.—III. CONCLUSIONES.—BIBLIOGRAFÍA.

I. Derecho civil relativo a las fundaciones

1. *Situación jurídica de partida y condiciones básicas modificadas para fundadores y fundadoras*

El Derecho de fundaciones alemán, desde su codificación en el Código Civil del mismo país (BGB), ha estado en vigor prácticamente sin modificación desde el 1 de enero de 1900. Sin embargo, con la ley alemana para la Modernización del Derecho de Fundaciones (*Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts*) del 15 de julio de 2002¹ se llevaron a cabo reformas muy controvertidas, destacando la regulación exhaustiva de los requisitos para fun-

¹ BGBl. I 2002, 2634.

dar una fundación de derecho privado con capacidad jurídica por el Código Civil alemán, así como la supresión del conjunto de normativas nacionales y regionales coexistentes, que en parte diferían notablemente de un Estado Federado o *Land* a otro.

El distinto ámbito de las competencias jurídico-públicas en materia de fundaciones, durante el siglo pasado se puso de manifiesto la necesidad de reformar el Derecho de fundaciones de conformidad con las facultades legislativas del Estado Federal o Bund. Durante el 44.º Congreso de los juristas alemanes de 1962 se planteó la siguiente cuestión: «¿El Derecho de fundaciones debe unificarse y reformarse según la ley federal alemana? En dicho caso, ¿con qué orientación?»². Especialmente la ponencia de Ernst-Joachim Mestmäcker, basada en investigaciones del Derecho comparado, estableció la necesidad político-legislativa de extraer el Derecho de fundaciones del procedimiento administrativo para integrarlo en el Derecho privado, debiéndose someter, además, las competencias de las autoridades en materia de fundaciones al control legal³. El hecho de que tuvieran que pasar cuarenta años hasta la reforma efectiva del Derecho de fundaciones federal mediante la ley de modernización del mismo, se debe también a la oposición de los Estados Federados, preocupados por un posible incremento de costes como consecuencia de la creación de registros de fundaciones con efecto de publicidad registral. No obstante, la comisión de trabajo interministerial del Derecho de fundaciones formada en 1974 por el Gobierno federal alemán rechazó una solicitud de reforma⁴.

Así pues, los debates que finalmente implicarían la reforma se basaron en el proyecto de ley para el Fomento de las Fundaciones, promovido por el grupo parlamentario *Bündnis 90/Die Grünen* (Coalición 90/Los Verdes) en el año 1997⁵. En este sentido, el actual Derecho de fundaciones, reformado en 2002, se basa en consideraciones de hace casi veinte años, que a su vez suponen el punto final para las controversias en materia de Derecho fundacional existentes desde los años 60 del siglo pasado.

² *Verhandlungen des 44. Deutschen Juristentags*, Bd. I 1962, Teil 5 (Gutachten BALLERSTEDT und SALZWEDEL). Deliberaciones del 44.º Congreso de juristas alemanes, vol. I, 1962, parte 5.^a (Informe de BALLERSTEDT y SALZWEDEL).

³ *Verhandlungen des 44. Deutschen Juristentags*, Bd. II 1964, G 3, 24 ff. (Referat MESTMÄCKER). Deliberaciones del 44.º Congreso de juristas alemanes, vol. II, 1964, G 3, 24 y ss. (ponencia de MESTMÄCKER).

⁴ Bericht der interministeriellen Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, Deutsches Stiftungswesen 1966-1976, 359 ff./ Informe del grupo de trabajo interministerial sobre el derecho de las fundaciones, fundaciones alemanas 1966-1976, p. 359.

⁵ StifFördG, BT-Drs. 13/9320 v. 1.12.1997.

Desde entonces, el contexto de las fundaciones ha cambiado sustancialmente. Entre estos cambios se encuentra la acumulación de grandes patrimonios privados y empresariales debidos al prolongado período de prosperidad posterior a la Segunda Guerra Mundial, así como la consolidación de longevos fundadores con inclinación empresarial, decididos a incidir aún en vida sobre sus fundaciones. Estos sujetos recurrieron como alternativa a las fundaciones tradicionales del Código Civil alemán, a «fundaciones funcionales»⁶, tal y como pueden ser las fundaciones dependientes (*unselbständige Stiftungen*) o fundaciones-S.L. (*Stiftungs-GmbH*). Asimismo, siguiendo el modelo estadounidense de *Community Foundation*, aumentó en Alemania la popularidad de las fundaciones ciudadanas de duración determinada (*Verbrauchsstiftung*), compuestas por grupos más o menos numerosos de ciudadanos, si bien algunos autores prefieren considerar las mismas como asociaciones ciudadanas⁷.

Debido a la transformación demográfica y como consecuencia del deceso de una generación con pocos herederos, se sustituyó gradualmente la fundación por la figura de la herencia, de forma que grandes patrimonios empresariales llegaron a configurarse como patrimonios de fundaciones. Por otra parte, se verifica desde la crisis económico-financiera y del euro en 2008 el aumento del patrimonio de fundaciones infracapitalizados y de escasa rentabilidad cuyo mantenimiento es cuestionable desde un punto de vista lógico.

La posibilidad de estructurar una *Foundation Governance* se plantea también para las fundaciones a raíz de los debates en materia de derecho societario sobre *Corporate Governance* de las sociedades de capital. La opinión pública, tras varios pequeños pero mediáticos escándalos relacionados con donaciones, exige una mayor transparencia en las instituciones recaudadoras de donaciones, así como de otras organizaciones sin ánimo de lucro, puesto que sólo una parte reducida de las organizaciones del Tercer Sector había cumplido con los compromisos voluntarios en esta materia.

Por último, las fundaciones comienzan a traspasar sus límites nacionales y comienzan a intervenir en el ámbito internacional, frecuentemente en colaboración con socios extranjeros, pero también debido a conexiones internacionales, así como a la aportación de capitales y patrimonio inmobiliario globalmente invertidos por parte de los fundadores en las fundaciones. El Derecho civil de fundaciones y el Derecho tributario relativo a entidades sin

⁶ *Zum funktionalen Stiftungsbegriff*, STAUDINGER, HÜTTEMANN y RAWERT, [La definición funcional de la fundación]. BGB, nueva ed. 2011, Nota previa al artículo 80 apdo. 3, pp. 32, 270.

⁷ MüKoBGB, REUTER, 6. Aufl. 2011, §§ 80, 81 Rn. 122. [Código Civil alemán MüKo. REUTER, 6.ª ed. 2011. arts. 80, 81, apdo. 122].

ánimo de lucro (*Gemeinnützigkeitssteuerrecht*) del momento, no se ajustaban a los supuestos que surgieron de esta forma⁸.

Ante los cambios de las circunstancias económicas y reales, así como de las necesidades de los fundadores y las fundadoras, se plantea la cuestión sobre cuáles deben ser las enmiendas a introducir para ajustar el Derecho de fundaciones a las necesidades del siglo XXI. Por ello, el Instituto de Derecho de fundaciones y de Derecho de las organizaciones sin ánimo de lucro de la Bucerius Law School de Hamburgo, celebró en septiembre de 2012 un congreso en el que se debatió el estado de la reforma del Derecho federal de fundaciones y las subsiguientes enmiendas a todas las legislaciones en materia de fundaciones de los 16 Estados Federados, proponiendo posibles mejoras en la materia⁹. La propuesta que presentó la ciudad hanseática de Hamburgo para reformar el Derecho de fundaciones llegó en mayo de 2014 a la conferencia del Ministerio de Justicia y del Interior¹⁰, implicando la creación de una comisión de trabajo mixta Estado Federal-Estados Federados, bajo la tutela del Ministerio de Justicia y Protección del consumidor que en noviembre de 2016 emitirá su esperado informe final.

2. *Principales modificaciones introducidas por la Ley para la Modernización del Derecho de Fundaciones y cuestiones de reformas actuales*

A continuación, pasamos a analizar las principales modificaciones introducidas a través de la reforma del Derecho de fundaciones del año 2002 para determinar si —y en caso, en qué medida— existe la necesidad de ulteriores reformas del derecho civil como consecuencia del cambio de la importancia de las fundaciones. A estos efectos, se examinarán también las modificaciones

⁸ Vgl. bereits WEITEMEYER, «Entwicklungen im europäischen Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht (unter Einbezug der European Foundation)», in: JAKOB, *Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa*, 2010, S. 73 ff. [V. WEITEMEYER: «Evolución del derecho europeo de fundaciones y utilidad pública (en consideración de la European Foundation)» en JAKOB, *Perspectivas del derecho de fundaciones en Suiza y Europa*, 2010, p. 73].

⁹ Vgl. zum Folgenden WEITEMEYER, *Die Reform des Bundesrechts und die nachfolgenden Reformen in den Ländern. Erreichtes und Agenda für die Zukunft*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 17 ff.; *Veranstaltungsbericht* s. SCHAUER, npoR 2012, 220 ff. [v. otros de WEITEMEYER: *La reforma del derecho federal y las subsiguientes reformas en los estados federados. Metas alcanzadas y proyectos futuros*. Non Profit Law Yearbook 2012/2013, p. 17; *Informe de los acontecimientos*. SCHAUER, 2012, p. 220 y ss.].

¹⁰ «Beschluss der 85. Konferenz der Justizministerinnen und Justizminister» am 25. und 26. Juni 2014 im Ostseebad Binz auf Rügen; «Beschluss der 198. Sitzung der Ständigen Konferenz der Innenminister und —senatoren der Länder» vom 11. bis 13.6.2014 in Bonn. [Acuerdo de la 85.ª Conferencia de Ministros del 25–26/06/2014 en Ostseebad Binz auf Rügen; Acuerdo de la 198.ª sesión de la Conferencia de Ministros y del Interior Senadores de los *länder* del 11 al 13/06/2014 en Bonn].

del derecho de fundaciones introducidas por la ley alemana de Promoción del Voluntariado de 2013¹¹, si bien estas eran predominantemente de índole fiscal (véase punto II).

A) *Reconocimiento de una fundación por parte de las autoridades*

La Ley para la Modernización del Derecho de Fundaciones regula de forma exhaustiva los requisitos para crear una fundación de derecho privado conforme a lo establecido en el BGB. Se mantiene el sistema de concesión, por lo que la creación de una fundación con capacidad jurídica, junto al acto de constitución por derecho privado, requiere el reconocimiento por parte del Estado (art. 80, párr. 1.º del BGB). Además, la solicitud de un fundador será admitida por derecho común para su reconocimiento si cumple los siguientes requisitos:¹² La constitución de la fundación debe satisfacer los requisitos expuestos en el artículo 81, párr. 1.º, frases 1 al 3 del BGB; los estatutos deben incluir determinados datos, según el artículo 81, párrafo 1.º, frase 3 del BGB y según el artículo 80, párrafo 2.º del mismo, y debe garantizarse que se perseguirán los fines de la fundación de forma eficaz y duradera, no pudiendo los mismos perjudicar el interés público. Tras la reforma de la Ley de Fundaciones de Sajonia-Anhalt de 2010, todos los Estados Federados revisaron su legislación regional sobre fundaciones y adaptaron sus normativas a dichas especificaciones¹³. Los legisladores de los Estados Federados liberaron sus normativas reguladoras de los procedimientos de autorización contrarios a los artículos 80 y 81 del BGB y eliminaron los requisitos materiales para el reconocimiento de una fundación. Por lo tanto, el reconocimiento de fundaciones se regula exclusivamente en el BGB, y los Estados Federados regulan únicamente el procedimiento de reconocimiento.

En este sentido, sería lógico llegar, siguiendo el modelo suizo, a un auténtico sistema de registro, en el que los juzgados registrarían una fundación para dejar su supervisión en manos de las autoridades competentes¹⁴. Asimismo-

¹¹ BGBl. I 2013, 556.

¹² HÜTTEMANN, *Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts*, ZHR 167 (2003), 35, 40. [HÜTTERMANN: *Ley para la modernización del Derecho de fundaciones*, ZHR 167 (2003), 35, 40].

¹³ Vgl. ausführlich WEITEMEYER y FRANZIUS, «Die Entwicklung des Stiftungsrechts im Bund und in den Ländern», in: HÜTTEMANN, RICHTER y WEITEMEYER, *Landesstiftungsrecht*, 2011, Rn. 2.1. ff. [Para más detalles, v. WEITEMEYER y FRANZIUS: «La evolución del derecho de fundaciones a nivel federal y de los *länder*» en HÜTTEMANN, RICHTER y WEITEMEYER: *Derecho de fundaciones de los estados federados*, 2011, ap. 2.1. y siguientes].

¹⁴ So auch Jakob, *Modernes Stiftungsrecht für Deutschland in Europa — was sollte geregelt werden?*, npoR 2016, 7, 9. [V. también: Jakob, *Un derecho de fundaciones moderno para Alemania y Europa — ¿qué debe regularse?*. Ed. 2016, 7, 9].

mo, conviene reducir más aún la regulación de los Estados Federados, de forma que el Derecho material, como lo es, por ejemplo, la inversión de activos, quede exclusivamente regulado por el BGB¹⁵.

B) *Admisibilidad de las fundaciones de duración determinada (Verbrauchsstiftung)*

La existencia de ciertos conceptos jurídicos indeterminados en el ámbito de las fundaciones concede cierta discrecionalidad a las autoridades de reconocimiento, especialmente en relación con los pronósticos de viabilidad¹⁶. Según la exposición de motivos de la ley, se busca así asegurar el mantenimiento duradero de una persona jurídica carente de miembros, es decir, la fundación, así como ajustarse a la naturaleza jurídica de la misma, pues se constituye de forma esencialmente ilimitada, siempre de acuerdo con la legislación vigente para la protección del tráfico jurídico¹⁷.

Esta declaración del legislador llevó a una interpretación divergente de la postura dominante¹⁸, por la que una fundación temporal (*Stiftung auf Zeit*) o destinada al agotamiento del patrimonio de la misma en un plazo limitado (*Verbrauchsstiftung*) no se podría admitir como fundación con capacidad jurídica¹⁹, mientras la teoría mayoritaria, basándose precisamente en la exposición de motivos de la ley, discrepa, defendiendo que no se debería alterar el reconocimiento respecto a estos tipos de fundación²⁰. Este planteamiento es correcto. Es cierto que la existencia de una lista cerrada de figuras jurídicas y sociedades,

¹⁵ So auch JAKOB, *Modernes Stiftungsrecht für Deutschland in Europa — was sollte geregelt werden?*, nPoR 2016, 7, 12. [v. también: JAKOB, *Un derecho de fundaciones moderno para Alemania y Europa — ¿qué debe regularse?*. Ed. 2016, 7, 12].

¹⁶ HÜTTEMANN, *Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts*, ZHR 167 (2003), 35, 40 f.; kritisch hierzu REUTER, *Neue Impulse für das gemeinwohlorientierte Stiftungswesen? Zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts*, Non Profit Law Yearbook 2001, S. 27, 62. [HÜTTEMANN: *Ley para la Modernización del Derecho de Fundaciones*, ZHR 167 (2003), 35, 40; crítica por: REUTER: *¿Un nuevo impulso para las fundaciones orientadas al bien común? Proyecto de una ley para la modernización del derecho de fundaciones*. Non Profit Law Yearbook 2001, pp. 27, 62].

¹⁷ BT-Drs. 14/8765, 8.

¹⁸ HÜTTEMANN, *Der Grundsatz der Vermögenserhaltung im Stiftungsrecht*, FG Flume (1998), S. 59 ff.; ders., *Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts*, ZHR 167 (2003), 35, 54 ff. [HÜTTEMANN: *Fundamentos para la conservación de patrimonios en el Derecho de fundaciones*, FG Flume (1998), pp. 59 y ss.; *Ley para la modernización del Derecho de fundaciones*, ZHR 167 (2003), 35, 54].

¹⁹ MUSCHELER, *Die Verbrauchsstiftung*, FS Werner (2009), S. 129, 140 f. [MUSCHELER: *Fundaciones de duración determinada*. FS Werner, 2009, pp. 129, 140].

²⁰ Vgl. nur STAUDINGER, HÜTTEMANN y RAWERT, BGB, *Neubearb.* 2011, § 81 Rn. 57 f. unter Verweis auf BT-Drs. 14/8765, 8. [v. solo STAUDINGER, HÜTTEMANN y RAWERT, *Código Civil Alemán*, nueva ed. 2011, artículo 81, p. 57, con ref. a BT-Drs. 14/8765, 8].

en aras de garantizar la seguridad jurídica y la protección de los acreedores, exige el respeto a los límites legales, evitando así la creación de figuras jurídicas nuevas. Así pues, una fundación dependiente creada sobre la base del derecho de obligaciones, no puede tener capacidad jurídica²¹. No obstante, cabe modificar personas jurídicas, siempre y cuando dicha modificación no vulnere normas imperativas, surgiendo pues la cuestión, de si dichas normas imperativas sólo abarcan fundaciones de duración indefinida. Esta cuestión no se puede deducir de la interpretación que hace del artículo 80 del BGB la Ley para la Modernización del Derecho de Fundaciones del 15 de julio de 2002, ni tampoco de su exposición de motivos. Si bien la fundación es la única figura jurídica que permite vincular un patrimonio a un determinado fin de manera indefinida, esto no implica que dicho requisito deba ser exigido a todas las fundaciones. La particularidad de la fundación como figura jurídica reside en la imposibilidad de modificar durante toda su existencia los fines de la fundación de forma autónoma y privada, quedando por lo tanto la fundación misma de cierta forma limitada en el tiempo. Así pues, el establecimiento de un fin duradero y de continuo cumplimiento durante la existencia de la fundación es fundamental²². El fundador, que por diversas circunstancias desee limitar la fundación en el tiempo vinculando el cumplimiento del fin de la misma por ejemplo a un determinado acontecimiento (como puede ser la reconstrucción de un edificio histórico o el uso del patrimonio de la fundación para erradicar una enfermedad en un plazo determinado de tiempo), al recurrir a la fundación se sirve de una figura en la que se perseguirá el fin de la misma de forma fehaciente, incluso tras el fallecimiento del fundador. Lo mismo sucede con fundaciones recaudadoras de donativos y fundaciones ciudadanas, cuyos fundadores donantes no estarán dispuestos a donar importes millonarios a una entidad no sometida a dicha vinculación²³.

En la práctica, este asunto ha generado desacuerdo entre las autoridades de reconocimiento, mientras por parte de los fundadores aumentaba la necesidad

²¹ BVerwG de 2014, p. 243 de Anm. RAWERT, p. 245; VGH Baden-Württemberg de 2012, pág.138 en adelante, de Anm. UHL, p. 141.; ders., *Materiellrechtliche Klarheit und prozessuale Unstimmigkeit — Das Urteil des VG Karlsruhe zur Gewerbeanmeldung einer unselbständigen Stiftung*, ZStV 2011, [Claridad material y unanimidad procesal: Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Karlsruhe sobre el alta de actividad económica de una fundación dependiente] ZStV 2011, p. 224; y RAWERT, de 2011, p. 57; KARSTEN SCHMIDT, de 2011, p. 56.; BRUNS, *Fiduziarische Stiftung als Rechtsperson* [La fundación fiduciaria como persona jurídica], año 2009, p. 840; ELICKER, *Zum Streit über die Verselbständigung der fiduziarischen Stiftung — Teil 1*, [ELICKER: Discusión sobre la independización de las fundaciones fiduciarias] ZStV 2012, p. 135.

²² Vgl. BT-Drs. 14/8765, 8; BT-Drs. 14/8894, 10.

²³ Vgl. WEITEMEYER, *Die Bürgerstiftung — Rechtsform und Reformbedarf?*, [v. WEITEMEYER: Fundaciones ciudadanas: ¿Naturaleza jurídica y necesidad de reforma?]GS Eckert (2008), p. 967.

de crear fundaciones temporales y de duración determinada. El concepto de fundación de duración determinada se popularizó gracias a la fundación de Bill y Melinda Gates, cuyo patrimonio, en aras de cumplir los fines de una fundación, deberá haber sido agotado en el plazo de 50 años tras el fallecimiento del matrimonio fundador²⁴. Además, debido a la crisis económico-financiera y del euro de 2008, que provocó devaluaciones en la categoría de inversiones rentables, así como a una posterior fase de bajos intereses en los bienes de inversión tradicionales de patrimonios de fundaciones, se procede en ocasiones a destinar el patrimonio aportado a la fundación más que los beneficios obtenidos a partir del mismo al cumplimiento del fin de la fundación. En la actualidad, las fundaciones de duración determinada han sido admitidas explícitamente por el legislador en aras de la seguridad jurídica mediante la Ley alemana de Promoción del Voluntariado, con efecto retroactivo desde el 1 de enero de 2013, de acuerdo con el artículo 80, párr. 1.º, frase 2 del BGB²⁵.

C) *Fines autorizados de una fundación, en especial con respecto a fundaciones familiares de uso privado y empresariales*

Según el Código Civil alemán o BGB, en su artículo 80, párr. 2.º, la finalidad de una fundación no puede ser contraria al interés público. Con ello, el legislador confirmaba la tendencia según la que se debían admitir las «fundaciones polivalentes de interés público»²⁶. Sin embargo, el legislador no limitó esta categoría a fundaciones con fines tributarios conformes al interés público²⁷, excluyendo fundaciones familiares privadas²⁸, ni estableció tampo-

²⁴ SALLY BEATTY, *Gates Foundation Sets Its Lifespan* [La Fundación Gates establece su duración], 1/1/2006, <http://www.wsj.com/articles/SB116493514082937519>, última act. 17/5/2016.

²⁵ Ausführlich hierzu MÜKO BGB/ y WEITEMEYER, 7. Aufl. 2015, § 80 Rn. 77 ff. [Para más información: BGB de MÜKO y WEITEMEYER, 7.ª ed., 2015, art. 80, ap. 77 y ss.].

²⁶ BT-Drs. 14/8765, 9; in diese Richtung Teile der Literatur bislang vor der Stiftungsrechtsreform, vgl. MÜKO BGB y WEITEMEYER, 7. Aufl. 2015, § 80 Rn. 81. [De este tipo, parte de la doc. antes de la reforma del derecho de fundaciones; v. MÜKO BGB y WEITEMEYER, 7.ª ed., 2015, art. 80, apdos. 81 y ss.].

²⁷ BT-Drs. 14/8765, 8.

²⁸ So der CDU/CSU-Fraktion. BT-Drs. 14/2029 v. 9.11.1999, S. 6: «Gemeinwohlorientierung soll künftig bei Neugründungen von Stiftungen Voraussetzung des Rechts der Verwendung des Begriffs Stiftung sein, um so den besonderen Charakter eines bürgerschaftlichen Engagements zu würdigen, das in der endgültigen und unwiderrufflichen Abtretung privaten Vermögens für gemeinnützige Anliegen zum Ausdruck kommt». [Propuesta de resolución del grupo CDU/CSU. BT-Drs. 14/2029 del 9/11/1999, p. 6: «La orientación al bienestar común debe ser en el futuro un requisito del derecho al uso del término fundación en las fundaciones de nueva creación, para así proteger el carácter especial de un compromiso ciudadano, que se expresa en la separación definitiva e irrevocable del patrimonio privado para fines benéficos».

co limitaciones temporales para abordar la problemática del predominio de las «manos muertas», tal y como se había solicitado en 1997²⁹. Tras la reforma del Derecho de fundaciones de 2002, ya no cabe duda de que las fundaciones familiares y empresariales de uso privado están permitidas³⁰. Igualmente, el legislador tampoco ha excluido las fundaciones empresariales³¹. En efecto, durante las negociaciones de la reforma se debatió la posibilidad de limitar la actividad empresarial de fundaciones a los «fines secundarios», permitidos por el BGB (arts. 21 y 22) para las asociaciones sin ánimo de lucro³².

No obstante, por motivos políticos y de orden, la posibilidad de crear una figura jurídica como la fundación para asegurar el sustento de descendentes, retirando así un patrimonio de la economía común, generó reacciones críticas³³. Acertadamente se señala que la prohibición, si bien no explícita, pero sí inherente al derecho de fundaciones, de fundaciones cuya única finalidad es acumular patrimonio propio, también atañe a las fundaciones empresariales. En efecto, el fin de una fundación no puede limitarse a mantener de forma duradera el patrimonio vinculado, sin perseguir un fin de utilidad para terceros. Por lo tanto, la conservación empresarial como fin explícito o implícito de la fundación no está permitida³⁴. De lo contrario, sí se autorizan

²⁹ Gesetzentwurf von Bündnis 90/Die Grünen, BT-Drs. 13/9320 v. 27.11.1997; zu § 81 Abs. 2 des Entwurfs. [Proyecto de ley de Bündnis 90/Los Verdes, BT-Drs. 13/9320 del 27/11/1997; art. 81, párr. 2 del proyecto].

³⁰ V. RICHTER y WACHTER, *Handbuch des Internationalen Stiftungsrechts* [Manual de Derecho internacional de fundaciones], 2007, artículo 22, apdo. 4.

³¹ WEITEMEYER y FRANZIUS, «Die Entwicklung des Stiftungsrechts im Bund und in den Ländern», in: HÜTTEMANN, RICHTER y WEITEMEYER, *Landesstiftungsrecht*, 2011, Rn. 1.37. [WEITEMEYER y FRANZIUS: «La evolución del derecho de fundaciones a nivel federal y de los países» en HÜTTEMANN, RICHTER y WEITEMEYER: *Derecho de fundaciones de los estados federados*, 2011, apdo. 1.37].

³² Vgl. zur Diskussion HÜTTEMANN, *Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts*, ZHR 167 (2003), 35, 60 f.; so § 81 Abs. 1 BGB-E des Gesetzentwurfs von Bündnis 90/Die Grünen BT-Drs. 13/9320, 9. [v. Sobre la discusión: HÜTTEMANN: *La ley para la Modernización del Derecho de Fundaciones*, ZHR 167 (2003), pp. 35, 60; art. 81, párr. 1 BGB-E el proyecto de ley de Bündnis 90/Los Verdes BT-Drs. 13/9320, 9].

³³ REUTER, *Gesellschaftsrecht oder Unternehmensverfassungsrecht?*, FS Merle (2010), S. 309, 318; ders., *Stiftungsform, Stiftungsstruktur und Stiftungszweck* [Forma, estructura y objetivo de las fundaciones], AcP 207 (2007), 1, 19 ff.; ders., Anatol DUTTA, *Rezensionsabhandlung zu «Warum Erbrecht? Das Vermögensrecht des Generationenwechsels in funktionaler Betrachtung»*, Non Profit Law Yearbook 2015/2016, im Erscheinen. [Informe: «¿Por qué el Derecho de transmisiones? Derecho al patrimonio del relevo generacional, consideraciones funcionales»] Non Profit Law Yearbook 2015/2016, en proceso de publicación.

³⁴ Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe, S. 44 ff.; HÜTTEMANN, *Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts*, [Ley para la Modernización del Derecho de Fundaciones] ZHR 167 (2003), 35, 58, 61; MüKoBGB y REUTER, 6. Aufl. 2011, §§ 80, 81 Rn. 105 ff.; STAUDINGER, HÜTTEMANN y RAWERT, BGB, Neubearb. 2011, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 150 ff.; umfassend

fundaciones empresariales que por su actividad persigan, por ejemplo, fines de utilidad común a través de hospitales, o como recaudadoras de recursos para objetivos de utilidad común³⁵. En este sentido, el aumento de grandes patrimonios surgido durante el largo período de prosperidad posterior a la Segunda Guerra Mundial, junto al reducido número de herencias³⁶ ha suscitado esta cuestión.

En efecto, las quince mayores fundaciones de utilidad pública por patrimonio de Alemania surgieron de empresas privadas o de la privatización de participaciones estatales³⁷. Algunas de ellas se han independizado de las empresas por razones de autonomía y diversificación del patrimonio de la fundación. Así pues, la Fundación ZEIT de Ebelin y Gerd Bucerius, ha dejado de invertir exclusivamente en participaciones editoriales pasando a diversificar sus inversiones; la Fundación de utilidad pública Hertie cuenta con una cartera de inversiones diversificada³⁸, la Fundación Breuninger se separó por motivos de independencia económica de la empresa de grandes almacenes de Stuttgart del mismo nombre en 2004³⁹, y la Fundación Karl Schlecht vendió en 2012 a inversores chinos su participación del 99 % en la empresa Putzmeister Holding GmbH de Baden-Wurtemberg por 300 millones de euros. Por otra parte, siguen existiendo estructuras en las que la fundación todavía es la propietaria de una empresa, manteniendo así la unión, y protegiéndose de posibles adquisiciones o fusiones hostiles. De esta forma, se han integrado grandes empresas en entidades fundacionales, tales como los supermercados ALDI Norte y ALDI Sur, que han pasado a ser «consorcios» de la Fundación Markus y la Fundación Siepmann⁴⁰, o bien la Fundación Bertelsmann, que es muy criticada por

aus rechtsvergleichender Sichtweise HUSHAHN, *Unternehmensverbundene Stiftungen im deutschen und schwedischen Recht*, 2009.

³⁵ HÜTTEMANN, *Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts*, [Ley para la Modernización del Derecho de Fundaciones] ZHR 167 (2003), 35, 62.

³⁶ Vgl. RÖTHEL, Gutachten A zum 68. Deutschen Juristentag, [Informe A para el 68.º Congreso de juristas alemanes] 2010, A 16.

³⁷ Bundesverband Deutscher Stiftungen, *Die größten Stiftungen nach Kapital*, Stand 15. Juli 2015, [Asociación de fundaciones alemanas, Las mayores fundaciones según su capital, informe 15, julio 2015] www.stiftungen.org, última act. del 10.5.2016.

³⁸ REIMANN «Sichere Anlagen gibt es nicht mehr» [«Ya no hay inversiones seguras»] v. 27.6.2013, Interview mit Holger Benke, [Entrevista con Holger Benke] www.wiwo.de, última act. del 10.5.2016.

³⁹ Michael HELLER «Streit um Anteile am Kaufhaus Breuninger» [«Disputa sobre las participaciones en Kaufhaus Breuninger»] 25.6.2012, www.stuttgarter-zeitung.de, última act. del 10.5.2016.

⁴⁰ BRÜHL «Wie die Macht im Aldi-Reich verteilt ist», [«Cómo se distribuye el poder en el reino de Aldi»] 2.8.2010, www.wiwo.de, última act. 17.5.2016.

su reticencia en la política de derramas y sus posturas inamovibles⁴¹. Además, las fundaciones ya no se crean por los empresarios exclusivamente, sino las crean empresas, en cuanto personas jurídicas, tal y como es el caso de la Fundación Siemens⁴², para agrupar sus actividades de RSC (responsabilidad social corporativa) en una fundación unida a la empresa. Con la normativa europea del 22/10/2014⁴³, se amplían las obligaciones de publicidad de las grandes empresas relativas a sus actividades de utilidad común.

La prohibición de fundaciones cuya finalidad única sea la acumulación de patrimonio conlleva que las derramas para fines de utilidad común o para el fin privado de la fundación deben prevalecer sobre el mantenimiento de la fundación. Sin embargo, en la práctica, todavía no se ha podido delimitar cuándo pequeñas aportaciones para fines de utilidad pública sirven como simulación del fin real de mantenimiento de la empresa⁴⁴. En este sentido, un estudio de dos economistas llegó a la conclusión que las fundaciones titulares de actividades empresariales sólo reparten un 3 a 4 % de los beneficios anuales, mientras las empresas del DAX prevén una tasa del 30-40 %⁴⁵.

El derecho tributario tampoco ofrece puntos de referencia en este sentido, pues el Tribunal Supremo alemán en materia tributaria (*Bundesfinanzhof* o BFH) considera atesoramientos en una empresa de la que sea titular una fundación, en una magnitud económicamente razonable como admisible en el sentido de la utilidad pública⁴⁶. Únicamente de la obligación de la exclusividad de la persecución de un fin de utilidad pública según el artículo 56 de la Ley General Tributaria alemana (*Abgabenordnung* o AO), se desprende de la jurisprudencia del BFH⁴⁷, a la que se ha adherido la administración tributaria, con respecto a la interpretación de la citada ley⁴⁸, y apoyándose en

⁴¹ RAWERT, FAZ v. 11.9.2010, S. 35 bezugnehmend auf SCHULER, «Bertelsmann Republik Deutschland. Eine Stiftung macht Politik», [«La República Alemana de Bertelsmann. Una fundación hace política»], 2010.

⁴² www.siemens-stiftung.org, última actualización del 17.5.2016.

⁴³ Directiva 2014/95/EU del Parlamento europeo y del Consejo.

⁴⁴ HÜTTEMANN, *Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts*, [Ley para la modernización del derecho de fundaciones] ZHR 167 (2003), 35, 61 m.w.N.; MüKoBGB y REUTER, 6.^a ed. 2011, artículos 80, 81 Ap. 106; HUSHAHN, *Unternehmensverbundene Stiftungen im deutschen und schwedischen Recht*, [Fundaciones ligadas a la empresa en el Derecho alemán y sueco], 2009, p. 75 y ss. 2009.

⁴⁵ FRANKE y DRAHEIM, FAZ (*Frankfurter Allgemeine Zeitung*) del 28/8/2015, p. 18.

⁴⁶ BFH, del 15.7.1998 — I R 156/94, BStBl.I 2002, 162; igual para la admon. Financiera en AEAO, artículo 55, párr.1, n.º 1.

⁴⁷ BFH, v. 4.4.2007 — I R 76/05, BStBl. II 2007, 631 apdo. 30.

⁴⁸ AEAO, artículo 56.

la debida documentación⁴⁹, que los objetivos de utilidad pública ya no se persiguen de forma exclusiva si en cuanto al empeño y el riesgo la empresa prevalece sobre el fin de conseguir la mayor rentabilidad posible. El único parámetro de comparación deberá ser la posible rentabilidad en otras clases de activos comparables. Ante las bajas rentabilidades actuales de los valores de renta, así como las condiciones difícilmente comparables de distintas empresas y sectores con las disposiciones similares para diferentes empresas y filiales, se deriva que un límite cuantificable, al contrario de lo que ocurre, por ejemplo, en los EE.UU., donde se prevé un reparto obligatorio de beneficios del 5 % sobre el valor de mercado del capital de la fundación destinado a inversiones (la denominada *payout rule*), puede abstraerse únicamente de forma limitada. Además, las limitaciones fiscales a priori funcionan sólo para fundaciones de utilidad pública. En general, esta cuestión tan compleja requiere ulterior debate tanto pública como políticamente⁵⁰.

D) *Ulteriores permisos para modificar los estatutos y la finalidad de una fundación*

La modificación del fin y de los estatutos de una fundación sólo está permitida hasta cierto punto. Según el artículo 87 del BGB, la finalidad de una fundación sólo puede modificarse cuando ya no es posible cumplirla. El requisito para cambiar la finalidad de una fundación según el BGB (art. 87, párr. 2.º, frase 1), ha sido regulado más detalladamente gracias a la reforma del derecho de fundaciones de 2002. Según el BGB (art. 87, párr. 1.º), la finalidad de una fundación debe modificarse teniendo en consideración la voluntad del fundador. En especial, debe velarse porque las ganancias provenientes del patrimonio de la fundación se destinen a las personas que deban beneficiarse de ellas, en el sentido de lo dispuesto por el fundador.

De acuerdo con el artículo 85 del BGB, el fundador puede establecer en el momento de la constitución más requisitos y regular la modificación del fin de la fundación. Es el caso de cláusulas que regulan el alcance de posibles modificaciones estatutarias, caso fuesen necesarias. Del mismo modo puede modificarse la finalidad de la fundación si los requisitos y el alcance de dichos cambios se pueden desprender inequívocamente de la voluntad original del fundador⁵¹. Sin embargo, el fundador no puede facultar a los órganos de la

⁴⁹ HÜTTEMANN, Der neue Anwendungsverlass zum Abschnitt «Steuerbegünstigte Zwecke», [Nuevas reglas de utilización en ref. al fragmento «Fines con ventajas fiscales»] DB 2012, p. 250.

⁵⁰ V. Actas, ACHLEITNER, BLOCK, STRACHWITZ y HOSSEINI, *Stiftungsunternehmen* [Fundación empresarial], en proceso de publicación.

⁵¹ HAPP, *Stifterwille und Zweckänderung*, [voluntad del fundador y modificación del objetivo] 2007, pp. 55, 88, 98, 2007; WIESNER, *Korporative Strukturen bei der Stiftung Bürgerlichen Rechts*,

fundación para modificar el objeto según su libre arbitrio, ni, por consiguiente, habilitar a terceros en su lugar para que tomen una decisión autónoma⁵².

No obstante, la cuestión sobre si además, según se deduciría del tenor literal del BGB en su artículo 85, el legislador de los Estados Federados puede establecer normas complementarias que limiten la autonomía del fundador en cuanto a la constitución de una fundación, como por ejemplo, relativas a modificaciones de los estatutos o de la finalidad, o a través de normas para la fusión decidida por los órganos de la fundación o las propias autoridades, es controvertida⁵³. Ciertamente es que el legislador federal estableció con la reforma de 2002 requisitos unitarios para la creación de fundaciones, buscando conceder así un margen de maniobra más amplio al fundador⁵⁴. Por este motivo, la normativa ha de considerarse exhaustiva y final, prevaleciendo sobre normas complementarias u opuestas de los Estados Federados⁵⁵. Cuando la legislación de los Estados Federados en materia de fundaciones permita facultar a los órganos de la fundación para modificar la finalidad de la misma en virtud de la escritura de constitución de la fundación, dichas legislaciones deberán interpretarse de acuerdo con el Derecho federal, en el sentido que en la escritura de fundación deben reflejarse inequívocamente tanto los requisitos como el contenido de la modificación, de manera que no quepa otra vía de transposición a los órganos de la fundación⁵⁶.

Últimamente se está desarrollando un debate intenso sobre si las fundaciones, más allá de esta opción básica del derecho alemán de fundaciones a

[*Estructuras corporativas de las fundaciones de derecho privado*], 2012, pp. 84 y ss. 2012.

⁵² RAWERT, «Der Stiftungsbegriff und seine Merkmale — Stiftungszweck, Stiftungsvermögen, Stiftungsorganisation» [«El término fundación y sus características: finalidad, capital y organización de las fundaciones»], en HOPT y REUTER, *Stiftungsrecht in Europa [Derecho de fundaciones en Europa]*, 2001, pp. 109, 129; STAUDINGER, HÜTTEMANN y RAWERT, BGB, nueva ed. 2011, artículo 85, apdo. 10 y ss.; REUTER, *Der Vorbehalt des Stiftungsgeschäfts [Reserva del negocio fundacional]*, NZG 2004, 939, 942.; HAPP y STIFTERWILLE y modificación del objetivo, 2007, p. 104 ff.; FRITSCHKE, *Die Stiftungssatzung im Spannungsfeld zwischen Stifterfreiheit, Stiftungsautonomie und staatlicher Stiftungsaufsicht, [Estatutos de las fundaciones en conflicto con la libertad y autonomía del fundador y la perspectiva estatal]* ZSt 2009, 21, 25; WIESNER, *Korporative Strukturen bei der Stiftung Bürgerlichen Rechts, [Estructuras corporativas fundaciones de derecho privado]*, 2012, pp. 37, 61 y ss.

⁵³ VON HIPPEL, *Sonstige Satzungsänderungen, [Modificaciones especiales de los estatutos]* en HÜTTEMANN, RICHTER y WEITEMEYER, *Landesstiftungsrecht [Derecho de fundaciones de los estados federados]* 2011, apdo. 24.22.

⁵⁴ Vgl. BT-Drs. 14/8894, 10.

⁵⁵ HÜTTEMANN, *Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts, [Ley de Modernización del Derecho de Fundaciones]*, ZHR 167 (2003), 35, 50; STAUDINGER, HÜTTEMANN y RAWERT, BGB, nueva ed. 2011, artículo 85, apdo. 27 y ss.

⁵⁶ MüKoBGB y WEITEMEYER, 7. Aufl. 2015, § 85 Rn. 5; STOLTE, *Reform des Stiftungsrechts, [Reforma del derecho de fundaciones]* BB 2015, 2694, 2696.

favor del principio de intangibilidad de sus fines deben abrirse a través del derecho vigente hacia estructuras corporativas. En este sentido, las Tesis de Habilitación de Andreas Schlüter y de Thomas von Hippel reclaman, tomando como referentes ejemplos internacionales, que el Derecho alemán evolucione en esta dirección con el fin de alcanzar un derecho de fundaciones moderno⁵⁷. Esta discusión se produce igualmente en el grupo de trabajo entre el Estado Federal y los Estados Federados.

a) Facultades de modificación de fundadores vivos

Es cierto que los fundadores longevos y emprendedores buscan ejercer influencia sobre su fundación durante toda su vida, intentando reflejar también en los estatutos las experiencias obtenidas de la práctica de la fundación. Un estudio del año 2005 demostró que las fundaciones se crean cada vez más en vida de los fundadores⁵⁸, mientras que en el pasado predominaban las fundaciones constituidas tras la muerte de aquellos por motivos religiosos. De ahí que en los últimos años la fundación se viese amenazada por figuras jurídicas más flexibles como lo es la GmbH (*Sociedad limitada*) o la fundación dependiente, que permiten modificaciones más amplias. Una consulta representativa de *Zivilgesellschaft in Zahlen (ZIVIZ)* llegó a la conclusión que el número de sociedades limitadas está aumentando, llegando a contarse 1006⁵⁹, si bien no todas se asemejan a una fundación. Sin embargo, entre las 15 mayores fundaciones alemanas por denominación y función, sólo cuatro son sociedades limitadas⁶⁰. Existe una única limitación en cuanto al uso de formas alternativas para fundaciones de esta naturaleza, que consiste en la prohibición de confusión señalada en el artículo 18, párrafo 2.º del Código Mercantil alemán (HGB), según el cual el uso de la denominación «fundación» sólo se permite para otras figuras jurídicas como asociaciones o sociedades limitadas si la misma es asimilable a la de una fundación, es decir, si el patrimonio posibilita el cumplimiento de una finalidad a largo plazo⁶¹.

⁵⁷ VON HIPPEL, *Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen*, [Problemas de base de las organizaciones sin ánimo de lucro], 2007, p. 451; SCHLÜTER, *Stiftungsrecht zwischen Privatautonomie und Gemeinwohlbindung* [Derecho de fundaciones entre autonomía privada y conexión con el bien común], 2004, p. 337.

⁵⁸ TIMMER, *Stiften in Deutschland*, [Las fundaciones en Alemania] 2005, p. 55.

⁵⁹ Zivilgesellschaft in Zahlen, ZIVIZ-Survey, Instrumente und Erste Ergebnisse, [La sociedad civil en cifras, Encuesta ZIVIZ, instrumentos y primeros resultados] 2012, p. 13.

⁶⁰ Bundesverband Deutscher Stiftungen, *Die größten Stiftungen nach Kapital*, [Asociación Federal de Fundaciones Alemanas, Las mayores fundaciones según su capital], situación el 15 de julio de 2015, www.stiftungen.org, última act. del 10/05/2016.

⁶¹ STAUDINGER, HÜTTEMANN y RAWERT, BGB, nueva ed. 2011. Advertencia previa del artículo 80, apdo. 294 con otras. N. al menos en la asociación.

La alteración de otras figuras jurídicas, dotándolas de una estructura similar a una fundación, conlleva el riesgo de pérdida de control, ya que la exclusión de derechos de los socios en función de su patrimonio en formas de utilidad pública, alternativas a las fundaciones, hace que el equilibrio de poder se incline a favor de la administración (del agente, según la teoría gerente-agente), no pudiendo equilibrarse a través del imperativo control estatal ejercido sobre la fundación. Sería deseable pues, atender las pretensiones de fundadores de disfrutar de una mayor autonomía dentro del marco legal de la fundación mediante la introducción de una fase de prueba para fundaciones de nueva creación, durante la cual el fundador pueda realizar determinados ajustes⁶².

Recientemente, se ha ilustrado la problemática en la práctica: Tal y como comunicaba la revista de noticias *Der Spiegel* en 1987, el periodista Günter Wallraff creó una fundación denominada *Zusammen-Leben (Convivir)*, que debía impulsar proyectos vecinales. En 2009, Wallraff desarrolló la idea de conceder becas a periodistas que debían, siguiendo el ejemplo de Wallraff, infiltrarse en empresas bajo una identidad falsa para destapar actividades irregulares que se llevasen a cabo en ellas. Wallraff pretendía financiar las becas a través de la fundación vecinal, pero no era conforme a la finalidad de la misma. En efecto, Wallraff quería asegurar que, a través de una donación considerable se pudiera ampliar la finalidad de su fundación. En el parlamento de Renania del Norte-Westfalia la autoridad supervisora de las fundaciones prestó su consentimiento, porque a través de dicha donación adicional quedaría garantizada la continuidad de la persecución de la finalidad original de la fundación⁶³.

De acuerdo con lo arriba citado, una ampliación del fin de la fundación de este tipo se permite en virtud del artículo 87 del BGB, que en este sentido es concluyente únicamente si el fundador original hubiese previsto en los estatutos de modo explícito y suficiente tal ampliación del objetivo de la fundación. Este ejemplo pone de manifiesto que el sentido de justicia concede al fundador más posibilidades de introducir cambios que a un tercero. Si, por ejemplo, otro fundador hubiese querido fomentar con su fundación la ayuda vecinal y hubiera solicitado la modificación de su finalidad porque

⁶² Ausführlich zur Stifterautonomie WEITEMEYER, «Von der Stifterfreiheit zur Stiftungsautonomie — Weiterentwicklung oder Sackgasse?», [Más detalles sobre la autonomía del fundador: Weitemeyer: De la libertad del fundador a la autonomía del fundador: ¿Evolución o callejón sin salida? en Bumke/Röthel, *Autonomie im Recht [Autonomía en el Derecho]*, en proceso de publicación.

⁶³ Parlamento de Renania del Norte-Westfalia-7-APr 16/29, Comisión primaria del 6.9.2012, 3.ª sesión (pública).

el señor Wallraff quería realizar una donación complementaria importante para becas a periodistas encubiertos, las autoridades supervisoras de las fundaciones habrían rechazado una modificación de este tipo, dado que la fundación habría adquirido un carácter totalmente distinto con la nueva finalidad. La legislación vigente, sin embargo, no distingue entre el deseo de cambio de un tercero y el del fundador original. Se aplica pues el denominado *principio de separación e intangibilidad fundacional*: El fundador se separa del patrimonio de forma definitiva y sin derecho a revocación, y si no fuera posible cumplir la finalidad de la fundación, el capital no volvería al fundador, sino a una tercera persona autorizada y nombrada por él/ella (BGB, art. 88). La voluntad primera del fundador es inamovible desde la creación de la fundación, y ni tan siquiera el mismo fundador puede modificarla⁶⁴.

Tanto el grupo de trabajo Estado Federal-Estados Federados como la Asociación Federal de Fundaciones alemanas discuten posibles competencias explícitas de modificación en vida del fundador. La asociación citada propone un anexo al artículo 81, párrafo 3.º del BGB:⁶⁵ *«Si el fundador fuera una persona física en el sentido del artículo 81, párrafo 1.º, frase 3, estará autorizado a modificar en vida las disposiciones necesarias para transformar la fundación en una fundación de duración determinada, o bien a unirla con o agregarla a otra fundación. El artículo 80, párrafo 2.º, frase 2, permanece inalterado. Antes de autorizar una modificación, el fundador deberá oír el pronunciamiento de los órganos de la fundación competentes para modificaciones de los estatutos. El/la fundador/a podrá renunciar a este derecho en el momento de la constitución. Según el apartado 1.º, el fundador no podrá decidir la rescisión de la fundación ni la persecución de otro fin distinto al beneficiado fiscalmente»*.

Para valorar esta propuesta de reforma deben ponderarse los intereses de los participantes en una fundación, así como las particularidades de la configuración jurídica de la misma. Si se tiene en cuenta la autonomía privada del fundador, según Burgard, se debe estar de acuerdo en que la garantía de legalidad de la decisión de autonomía privada del fundador, que se le concede muy ampliamente al crear la fundación, puede seguir aumentando, y no al contrario, tras la creación de la fundación, como consecuencia de una fase concreta de experimentación y prueba.

⁶⁴ Vgl. etwa JAKOB, *Modernes Stiftungsrechts für Deutschland in Europa — was sollte geregelt werden?*, [véase JAKOB, *Un Derecho de fundaciones moderno para Alemania en Europa: ¿qué debería regularse?*] 2016, 7, 10.

⁶⁵ Stiftungsgesetzgebung 03-2015, Reformvorschlage zur Verbesserung des Stiftungsrechts, [Postura de las fundaciones 03-2015, propuestas de reforma para mejorar el Derecho de fundaciones] pag.9.

Si bien esta fase se podría alcanzar de conformidad con el derecho de fundaciones también en vida del fundador eligiendo como forma jurídica una sociedad limitada de utilidad pública de una fundación dependiente y reestructurándola tras la muerte del fundador en fundación civil independiente, la práctica demuestra que rara vez se sigue esta vía de la reestructuración consecutiva, ya que la misma resulta muy complicada.

No obstante, y también debido a la inseguridad jurídica existente acerca del alcance de las facultades de modificación en virtud de las normas legales federales o regionales, se conceden facilidades mucho mayores a las pretensiones de modificación del fundador aún vivo, tal y como ilustra de forma ejemplar el caso de la Fundación Wallraff.

Tampoco cabe duda que las competencias de modificación en vida del fundador no entran en conflicto con su derecho a configurar una fundación de forma autónoma y privada, sino que, por el contrario, lo refuerzan, tal y como puede también modificar en vida sus disposiciones de última voluntad⁶⁶.

Tras su fallecimiento debe protegerse al fundador contra cambios definitivos en la fundación que fue creada con vocación de perpetuidad, realizados mediante decisiones autónomas privadas de terceros. Así, aquellos sistemas jurídicos de fundaciones extranjeros que admiten ulteriores modificaciones de la finalidad, limitan dicho derecho al fundador en vida, tal y como sucede en Liechtenstein, Austria y Suiza⁶⁷. En Liechtenstein, amplios derechos del fundador permiten a éste/a modificar libremente la finalidad de su fundación en vida y reservarse un derecho de revocación. Estos derechos del fundador son personalísimos e intransmisibles, y no están incluidas en las personas ju-

⁶⁶ Véase también RAWERT, *Öffnung der Stiftung für körperschaftliche Strukturen? — Der noch lebende Stifter und die Verfassung «seiner» Stiftung*, [¿Abrir la fundación a estructuras corporativas? El fundador en vida y los estatutos de «su» fundación] *Non Profit Law Yearbook 2012/2013*, p. 51, 60; RAWERT, «Stifterwille und Privatautonomie» [«Voluntad del fundador y autonomía privada»] en JAKOB y VON ORELLI, *Der Stifterwille*, [La voluntad del fundador] 2014, p. 103, 118.; *Bedenken dagegen bei Papsthart, Stiftungsrecht am Scheideweg: Festigung einer starken «Marke» oder Eröffnung eines Experimentierfeldes für Stifter?*, [Reflexiones en contra de Papsthart: El Derecho de fundaciones en escisión], 2016, p. 105, y Stolte, *Reform des Stiftungszivilrechts*, [Reforma del Derecho civil de fundaciones] *BB 2015*, 2694, 2969 wegen der Unverfügbarkeit der Stiftung, die durch die Reform aber gerade auf den Tod des Stifters aufgeschoben wird. [debido a la indisponibilidad de la fundación, que se retrasa hasta la muerte del fundador].

⁶⁷ Al respecto: JAKOB, «Freiheit durch Governance — Die Zukunft des Stiftungsrecht aus rechtsvergleichender Perspektive» [Libertad mediante gobernanza. El futuro del derecho de fundaciones desde la perspectiva del derecho comparado] en BUMKE y RÖTHEL, *Autonomie im Recht* [La autonomía en el Derecho], en proceso de publicación.

rídicas⁶⁸. En Suiza, desde la entrada en vigor del artículo 86.^a del Código Civil suizo el 1 de enero de 2006, un/a fundador/a puede reservarse el derecho de modificar la finalidad, también de carácter personalísimo e intransmisible, si bien sólo puede ejercerse diez años después de la constitución de la fundación o la última modificación de su finalidad. A este respecto, hasta ahora no se han podido recopilar informaciones en este sentido⁶⁹. La Ley de Fundaciones Privadas austríaca, aprobada en 1993, prevé en su artículo 33, párrafo 2.º que el fundador puede reservarse el derecho de modificación, siendo también personalísimo e intransmisible. El apartado 2.º de la norma permite únicamente «en el caso de que la modificación no fuera posible por ausencia del fundador, por falta de acuerdo entre varios fundadores o bien porque no esté reservado el derecho de introducir cambios» que la junta directiva de la fundación, respetando la finalidad de la misma, podrá llevar a cabo modificaciones en la escritura de constitución para adaptar la misma a los cambios sobrevenidos, previa autorización judicial.

La limitación del derecho modificador del fundador en vida se explica por la peculiaridad de la figura jurídica. Sólo a través de la fundación se permite perpetuar la propia voluntad más allá de la muerte del fundador, lo que se destacó en las deliberaciones sobre el BGB como una ampliación importante y aún aceptable del poder legal de las personas⁷⁰, y que, para algunos, se configura como el dudoso poder de los fallecidos sobre los vivos mediante «manos muertas»⁷¹. Si el ordenamiento jurídico proporciona esta figura jurídica muy particular, basa no sólo en un fundamento histórico, sino, al menos con respecto a las fundaciones religiosas, también en el derecho fundamental de la libertad religiosa y de culto según el artículo 4.º de la Ley Fundamental alemana⁷², la vinculación permanente garantizada del fin de la

⁶⁸ Véase al respecto Jakob, *Die liechtensteinische Stiftung*, [Las fundaciones en Liechtenstein] 2009, págs 226, 24.

⁶⁹ JAKOB, «Freiheit durch Governance — Die Zukunft des Stiftungsrecht aus rechtsvergleichender Perspektive» [«Libertad mediante gobernanza. El futuro del derecho de fundaciones desde la perspectiva del derecho comparado»] en BUMKE y RÖTHEL, *Autonomie im Recht* [La autonomía en el derecho], en proceso de publicación.

⁷⁰ MUGDAN, *Die gesamten Materialien zum Bürgerlichen Gesetzbuch für das Deutsche Reich*, Band I, [Todo el material en relación con el Código Civil para el Imperio alemán], tomo I, pp. 961 y ss.

⁷¹ Hierzu ausführlich DUTTA, *Warum Erbrecht? Das Vermögensrecht des Generationenwechsels in funktionaler Betrachtungsweise*, [¿Por qué el derecho a heredar? El Derecho al patrimonio del relevo generacional desde una perspectiva funcional] 2014, p. 3; ähnlich die Diskussion in den USA, hierzu in historisch vergleichender Betrachtung [parecida a la discusión en los EE UU, se hace una comparación histórica] ADAM, *Stiften im 19. Und 20. Jahrhundert in der deutschen und amerikanischen Gesellschaft*, [Las fundaciones en los siglos XIX y XX en la sociedad alemana y americana] Non Profit Law Yearbook 2014/2015, pp. 1 y ss.

⁷² Al respecto, MüKoBGB y WEITEMEYER, 7.^a ed. 2015, artículo 80, aptdo. 40.

fundación a la misma mediante control estatal es absolutamente necesaria. Una consecuencia sería además que, si hubiese varios fundadores, la fase con posibles modificaciones finalizaría con la muerte del primer fundador, por ejemplo, en el caso de cónyuges. Tal y como muestra la norma austríaca, varios fundadores deben actuar por supuesto de mutuo acuerdo y ejercer sus derechos como fundadores conjuntamente.

Las autoridades reguladoras de las fundaciones han amenazado con establecer tasas para la inscripción de las modificaciones estatutarias, incluso para fundaciones de utilidad pública, si el ejercicio del derecho libre de modificación supusiese una carga excesiva para las autoridades. Este riesgo puede ser remediado a través de un determinado período de carencia, por ejemplo, 10 años, como en el Derecho suizo, para que el fundador y sus asesores reflexionen en profundidad sobre sus deseos y objetivos y no se queden estancados en la fase de determinar la duración de la entidad. Por otra parte, ante posibles motivos de modificación urgentes en vida del fundador, dicho plazo parece excesivamente rígido, y el período de diez años parece arbitrario. Jakob aboga por valorar el libre, pero temporalmente limitado derecho de modificación del fundador en función de la legitimidad del contenido de su pretensión en contraposición a los intereses de la fundación. De esta manera, una fundación que funcione correctamente no podrá ser modificada por intervención, posiblemente malintencionada, del fundador, si no existe un interés legítimo⁷³. Sin embargo, resulta dudoso si se puede y, en caso afirmativo, de qué manera se pueden sopesar los intereses de la fundación y los del fundador aún en vida. Según las normas de Austria, Suiza y Liechtenstein se puede defender la postura de que la capacidad de acción privada y autónoma del fundador prevalezca hasta su fallecimiento⁷⁴, desplazando hasta entonces la autonomía de la propia fundación. Si bien la fundación, creada en su momento como persona jurídica del Derecho privado interno, es portadora de derechos fundamentales (art. 19, párr. 3.º de la Ley Fundamental alemana), se sujeta a las limitaciones impuestas por el ordenamiento jurídico⁷⁵. Por lo

⁷³ JAKOB, «Freiheit durch Governance — Die Zukunft des Stiftungsrecht aus rechtsvergleichender Perspektive», in: BUMKE y RÖTHEL, *Autonomie im Recht*, im Erscheinen. [*Libertad mediante gobernanza. El futuro del derecho de fundaciones desde la perspectiva del derecho comparado*] en BUMKE y RÖTHEL, *Autonomie im Recht [La autonomía en el derecho]*, en proceso de publicación.

⁷⁴ So RAWERT, *Öffnung der Stiftung für körperschaftliche Strukturen? — Der noch lebende Stifter und die Verfassung «seiner» Stiftung*, [¿Abrir la fundación a estructuras corporativas? El fundador aún en vida y los estatutos de «su» fundación] *Non Profit Law Yearbook 2012/2013*, pp. 51, 60; RAWERT, «Stifterwille und Privatautonomie» [«Voluntad del fundador y autonomía privada»] en JAKOB y VON ORELLI, *Der Stifterwille [La voluntad del fundador]*, 2014, pp. 103, 118 y ss.

⁷⁵ Vgl. MüKoBGB y WEITEMEYER, 7.ª ed. 2015, artículo 80, aptdo 44.

tanto, el ordenamiento jurídico podría sobrepasar los intereses de la fundación respecto a su fundador, siempre y cuando se revoque el principio de intangibilidad fundacional en suficiente medida, al igual que no existe ningún derecho para una asociación o sociedad ante decisiones unánimes de modificación por parte de sus miembros. No obstante, la propuesta de reforma, al no prever por buenas razones y al contrario del caso de Liechtenstein⁷⁶ derecho de revocación alguno del fundador, establece que las autoridades reguladoras de las fundaciones deben comprobar con respecto a la aprobación de la solicitud de modificación, así como respecto a la constitución de una fundación si ésta, una vez modificada su finalidad, sigue cumpliendo los requisitos contenidos en el artículo 80, párr. 2.º, frase 1 del BGB (reserva de viabilidad e interés general). Es también necesario porque, de lo contrario, sería inútil comprobar estos requisitos en el momento de constitución de una fundación. Por lo tanto, a la redacción del artículo 80, párr. 3.º, frase 1 del nuevo BGB debería añadirse «según los requisitos especificados en el artículo 80, párr. 2.º, frase 1». Por lo tanto, queda pendiente la cuestión de si tiene sentido y es posible proceder a una ponderación ulterior de los intereses sobre una base legal simple. En contra de ello, no solo puede alegarse que los derechos de modificación del fundador vivo se verían fuertemente restringidos e invalidados con la citada medida, sino también que apenas podrían encontrarse criterios de comparación para fundaciones en activo⁷⁷, de forma que las autoridades reguladoras tomarían la decisión final en lugar del fundador, con lo que la autonomía de éste se vería mermada.

Para proteger a voluntarios y donantes, así como para el correcto funcionamiento de la obtención de fondos para la fundación, es de importancia trascendente que el fundador pueda excluir también explícitamente en los

⁷⁶ Zur Problematik einer fehlenden Trennung von Stifter und Stiftung für Pflichtteilsansprüche und aus steuerlicher Sicht vgl. JAKOB, «Freiheit durch Governance — Die Zukunft des Stiftungsrechts aus rechtsvergleichender Perspektive», in: BUMKE y RÖTHEL, *Autonomie im Recht, im Erscheinen*. [Sobre la problemática de la inexistente separación entre fundador y fundación para los derechos a la participación obligatoria y desde el p. d. v. tributario, v. Jakob: Libertad mediante la gobernanza: El futuro del derecho de fundaciones desde la perspectiva del derecho comparado, en BUMKE y RÖTHEL: *Autonomía en el Derecho*. En proceso de pub.

⁷⁷ Vgl. zu der Frage einer richtigen Wirkungsmessung von gemeinnützigem Handeln nach dem Sozial Reporting Standard ACHLEITNER, SPIESS-KNAFL, HEINECKE, SCHÖNING y NOBLE, *The Social Investment Manual. An Introduction for Social Entrepreneurs*, 2011; WÖRRLEIN, *Ein Standard für wirkungsorientierte Berichterstattung — der Social Reporting Standard*, npoR 2015, 14 ff. [Véase con respecto a la cuestión de una valoración correcta de los efectos de las acciones de utilidad pública según el estándar de informes sociales, ACHLEITNER, SPIESS-KNAFL, HEINECKE, SCHÖNING y NOBLE, *Manual sobre inversión social. Una introducción para emprendedores sociales*. 2011; WÖRRLEIN, *Un estándar para la elaboración de informes orientada a los resultados: el estándar de informes sociales*. Ed. 2015, pp. 14 y ss.]

estatutos el derecho de modificación (v. art. 80, párr. 3.º, frase 3 del proyecto de BGB), quedando además excluido el derecho de revocación y de transformación de una fundación de utilidad pública en otra de utilidad privada, según se establece en el artículo 80, párr. 3.º, frase 4 del BGB.

Los órganos de una fundación no tienen derechos de configuración propios de autonomía privada en relación con la configuración de la fundación. Esta previsión no se modifica por la competencia de modificación atribuida al fundador. Para dichos órganos sólo se prevé un derecho de audiencia, pues la modificación de la finalidad puede suponer una razón de peso para renunciar al cargo o para rescindir un posible contrato de trabajo⁷⁸. Con el derecho de audiencia se establece una protección suficiente.

b) ¿Estructuras cooperativas en las fundaciones ciudadanas?

Respecto a fundaciones ciudadanas, que se han extendido ya por casi todas las ciudades alemanas, no es viable el proyecto de ampliar las competencias del fundador en vida dado el elevado número de fundadores y donantes que contribuyen a aumentar el patrimonio de estas fundaciones. En Alemania existen alrededor de 27.400 fundadores/as de fundaciones ciudadanas. La primera fundación ciudadana se constituyó en 1996. En 2014, el patrimonio de las fundaciones ciudadanas se estimaba en más de 305 millones de euros. 293 fundaciones ciudadanas de Alemania recibieron en 2015 el distintivo *Initiative Bürgerstiftungen*⁷⁹. La gran aceptación de este tipo de entidades se debe también a que la finalidad de la fundación queda protegida ante posibles modificaciones y, sobre todo, a que el patrimonio se protege ante una posible disolución, tal y como es el caso en una decisión unánime en una asociación. Por consiguiente, se debería continuar permitiendo a las fundaciones ciudadanas adoptar la forma jurídica de una fundación, toda vez que las limitaciones existentes respecto a la toma de decisiones serán de aplicación también a las fundaciones ciudadanas, caracterizadas por su estructura abierta⁸⁰.

Uno de los órganos imprescindibles de una fundación es la junta directiva que se encarga de perseguir el objetivo de la fundación de acuerdo con

⁷⁸ Hierzu MüKoBGB y WEITEMEYER, 7.^a ed. 2015, artículo 86, aptdo 10.

⁷⁹ www.buergerstiftungen.org, última actual. del 3.5.2016.

⁸⁰ WEITEMEYER, *Die Bürgerstiftung — Rechtsform und Reformbedarf?*, [Fundaciones creadas por ciudadanos: ¿naturaleza jurídica y necesidad de reforma?] GS Eckert (2008), p. 967; RAWERT, *Öffnung der Stiftung für körperschaftliche Strukturen? — Der noch lebende Stifter und die Verfassung «seiner» Stiftung*, [¿Abrir la fundación a estructuras corporativas? El fundador aún en vida y los estatutos de «su» fundación] Non Profit Law Yearbook 2012/2013, pp. 51 y ss.

su propia constitución. También son legalmente permitidos y frecuentes en la práctica órganos facultativos complementarios, como los consejos directivos, comités consultivos o consejos de patronato de las fundaciones⁸¹, posibles por la autonomía respecto a la redacción de los estatutos por parte del fundador⁸². No obstante, el principio de intangibilidad fundacional supone en este sentido un límite para la capacidad constitutiva en la elaboración estatutaria. La finalidad de una fundación debe configurarse de forma que esta suponga un objetivo accesible, inequívoco y limitable por el órgano de supervisión, siendo que, además, los órganos de la fundación deberán carecer de capacidad decisiva autónoma al respecto. Esto supone una limitación para la creación de elementos corporativos dentro de la organización de las fundaciones, especialmente discutida en relación con las fundaciones ciudadanas⁸³. La posibilidad de una gran cantidad de fines de una fundación, limitados por el arraigo regional, permite según la legislación vigente también establecer esta figura jurídica de forma lógica. Por lo tanto, en relación con lo anterior, no se discute modificaciones legislativas.

c) Simplificación de procedimientos de agregación y fusión de las fundaciones

En la actualidad, la supervisión de las fundaciones por parte de los Estados Federados se ha organizado de forma homogénea en toda Alemania: las autoridades pueden ejercer los derechos de información e inspección, pueden aprobar medidas o revocar normas y nombrar o destituir a los miembros de los distintos órganos. Las modificaciones de la finalidad y de los estatutos, disoluciones o fusiones de fundaciones requieren la autorización de las autoridades en todos los Estados Federados, si bien existen ligeras diferencias entre ellos. En este contexto, se requiere la simplificación de los procedimientos para depurar las fundaciones infracapitalizadas. Las consecuencias de la crisis financiera, en especial la actual fase de intereses bajos, contribuye a que un número cada vez mayor de fundaciones se enfrente a problemas de la infracapitalización. A finales de 2015, la Asociación Federal de Fundaciones

⁸¹ STAUDINGER, HÜTTEMANN y RAWERT, BGB, nueva ed. 2011, Aviso previo a artículos 80 y ss., aptdo. 11; más detalles en BURGARD, *Der Aufsichtsrat bei Verein und Stiftung*, [El Consejo de supervisión en asociaciones y fundaciones] GS Walz (2008), pp. 71 y ss.

⁸² RAWERT, «Der Stiftungsbegriff und seine Merkmale — Stiftungszweck, Stiftungsvermögen, Stiftungsorganisation» —, [«El término fundación y sus características: finalidad, capital y organización de las fundaciones»] en HOPT y REUTER, *Stiftungsrecht in Europa* [Derecho de fundaciones en Europa], pp. 109, 127; KRONKE, *Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung*, [Tipo de fundación y fundación empresarial] 1988, p. 131.

⁸³ Kritisch gegen Bürgerstiftungen [sobre críticas en contra de las fundaciones ciudadanas], MüKoBGB y REUTER, 6.^a ed. 2011, artículos 80, 81, aptdo. 122.

alemanas registró 21.301 fundaciones con capacidad jurídica en Alemania⁸⁴. El patrimonio de las fundaciones no está distribuido de forma homogénea. Así, el patrimonio de alrededor de un 26 % de estas entidades alcanza hasta los 100.000 euros, y aproximadamente otro 46 % dispone de un patrimonio de hasta 1 millón de euros⁸⁵. Descontados los gastos administrativos queda poca liquidez para que las fundaciones pequeñas y muy pequeñas puedan continuar persiguiendo su finalidad.

Uno de los motivos de la infracapitalización es que el artículo 80, párrafo 2.º del BGB no establece un capital mínimo legal para el reconocimiento de las fundaciones con capacidad jurídica, y los esfuerzos de reforma para introducir un capital mínimo objetivo hasta la fecha no han sido fructíferos. Por lo tanto, corresponde a las autoridades reguladoras de las fundaciones determinar, tras la evaluación obligatoria de acuerdo con la normativa y tras considerar el fin de la fundación, si el capital adjudicado para ellas puede garantizar el cumplimiento del objetivo de la fundación de forma constante y duradera.

Debido al derecho a fundar, introducido de forma explícita tras la reforma del Derecho de fundaciones, es comprensible la práctica habitual de la administración por la que se considera suficiente el importe aproximado de 50.000 euros o se aplican criterios más bien generosos para la persecución de fines del bien común general⁸⁶.

Por otra parte, resulta preocupante que la propuesta de un Reglamento Europeo para Fundaciones prevea, atendiendo los intereses de los Estados miembro del Este (art. 7 del FE-VO) un capital mínimo de tan solo 25.000 euros⁸⁷. Dada esta situación, se discute, pues, si en estas circunstancias se busca proteger los recursos de las fundaciones y de sus respectivas autoridades al facilitar las agregaciones y fusiones de fundaciones, concediendo una mayor importancia a la autonomía del fundador, o si de esta forma se busca preser-

⁸⁴ Bundesverband Deutscher Stiftungen, Rechtsfähige Stiftungen bürgerlichen Rechts, [Asociación federal de fundaciones alemanas. Fundaciones con capacidad jurídica del derecho civil] *www.stiftungen.org.de*, última act. del 3.5.2016.

⁸⁵ Bundesverband Deutscher Stiftungen, Stiftungen und Vermögen nach Klassen, [Asociación federal de fundaciones alemanas. Fundaciones y capital según los tipos] *www.stiftungen.org.de*, última actualización del 3.5.2016.

⁸⁶ STAUDINGER, HÜTTEMANN y RAWERT, BGB, nueva ed. 2011, artículo 80, apdo. 24; ERMAN-WERNER, BGB, 13.ª ed. 2011, artículo 80, apdo. 11.

⁸⁷ Vorschlag für eine Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Stiftung (FE) [Propuesta de un Reglamento del Consejo sobre el Estatuto de la Fundación Europea (FE)], COM (2012) 35 final, v. 8.2.2012; y también, WEITEMEYER, *Der Kommissionsvorschlag zum Statut einer Europäischen Stiftung*, [Propuesta de la Comisión para el Estatuto de la Fundación Europea], NZG 2012, 1001 y ss.

var las fundaciones pequeñas y muy pequeñas. El proyecto actual de reforma prevé que en el Código Civil alemán se reduzcan, por primera vez y explícitamente, los requisitos para la fusión de varias fundaciones pequeñas o la unión de éstas en una fundación mayor y se unifiquen los trámites de los Estados Federados que actualmente resultan muy variados⁸⁸.

E) *Domicilio*

Según la nueva redacción del artículo 81, apartado 1.º, frase 3 del BGB del año 2002, la escritura de constitución debe contener unos estatutos con un contenido mínimo, como el nombre, el domicilio, el objeto, el patrimonio y la composición de la junta directiva de la fundación. El artículo 83, frase 3 del BGB, sin embargo, amplía esta norma al precisar que, si no se ha indicado un domicilio, se considerará como domicilio estatutario el lugar donde de hecho se administre la fundación. De forma subsidiaria, será determinante el último domicilio del fundador en Alemania, según lo establecido en el artículo 83, frase 4 del BGB.

Sin embargo, no existe en el BGB una norma interlocal para el Derecho de fundaciones, que queda reservada a los Estados Federados. Aquí surge la cuestión acerca de cómo deberá tratarse el fenómeno del *Forum Shopping*, es decir, la creación de una fundación en un Estado Federado y el posterior traslado de la administración de la fundación de hecho a otro Estado Federado⁸⁹. Especialmente relevante es la cuestión acerca de la vinculación legal del domicilio estatutario o de la administración de las fundaciones con actividades internacionales, una materia carente de regulación en la actualidad. Las tareas de las fundaciones tienden a internacionalizarse cada vez más. Cerca del 11 % de las fundaciones patrocinadoras alemanas realizan sus actividades en el extranjero⁹⁰, las fundaciones cooperan en proyectos transnacionales⁹¹ e invierten su patrimonio en todo el mundo por razones de diversi-

⁸⁸ SCHAUHOF, *Was im Stiftungsrecht reformiert werden sollte*, [Lo que debería reformarse en el derecho de fundaciones], 2016, 1, 6; ausführlich SCHAUER, *Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen*, Diss. Hamburg, im Erscheinen. [Más info. en SCHAUER: *Unión de fundaciones con capacidad jurídica*], Hamburgo, en proceso de publicación.

⁸⁹ Respecto al derecho de colisión interlocal ver JAKOB, «Kollisionsrecht», en HÜTTMANN, RICHTER y WEITEMEYER, *Landesstiftungsrecht [Derecho de fundaciones de los Länder]*, 2011, Rn. 6.6 y ss.]

⁹⁰ «Vorstoß für die Europäische Stiftung», *Stiftungswelt* 01-2012, 44. [«Avance para la Fundación Europea»]

⁹¹ Ejemplos en Network of European Foundations en www.nef-europe.org, última visita el 10/05/2016.

ficación⁹². Los fundadores y los donantes provienen de distintos países, poseen inmuebles en el extranjero y promueven fundaciones más allá de las fronteras. Debido a que los marcos legales y tributarios de los Estados miembro obstaculizan la actividad fundacional internacional, la Comisión Europea inició, previo estudio científico, una consulta para un Reglamento Europeo para Fundaciones⁹³, basado en la propuesta efectuada por un estudio de viabilidad de un consorcio de investigación⁹⁴. El Parlamento Europeo también apoyó de forma mayoritaria la creación de una figura jurídica para sociedades mutuas, asociaciones y fundaciones⁹⁵. A través del Reglamento Europeo para Fundaciones se conseguirían mejoras, en especial para las fundaciones, en cuanto se establecería una figura jurídica europea única y supranacional exclusivamente para fines de utilidad pública⁹⁶. Según el artículo 49 y siguientes del reglamento de las FE, las FE, sus fundadores y sus beneficiarios podrán beneficiarse en todos los Estados miembro por igual de los mismos beneficios fiscales que las fundaciones nacionales y sus fundadores, donantes y beneficiarios locales. En especial, la igualdad tributaria de todas las fundaciones europeas se ha criticado debido al riesgo del «Tax Shopping»⁹⁷.

Tras el abandono de este proyecto debido a las críticas masivas de los Estados miembro, especialmente por el reconocimiento fiscal automático de la FE en otros Estados miembro, se constata el hecho que los problemas del Derecho Internacional Privado (DIPr) respecto al Derecho de fundaciones no se han resuelto de forma suficiente. Un DIPr de fundaciones no puede materializarse con la misma facilidad que el de las sociedades y asociaciones, debido a las exigencias de supervisión estatal de la fundación. Las competen-

⁹² Vgl. WEITEMEYER, «Entwicklungen im europäischen Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht (unter Einbezug der European Foundation)», en JAKOB, *Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa*, 2010, P. 73 ff. [Véase WEITEMEYER: «Evolución del derecho europeo de fundaciones y utilidad pública (según la European Foundation)» en JAKOB, *Perspektivas del derecho de fundaciones en Suiza y Europa*, 2010, p. 73].

⁹³ VON CAMPENHAUSEN, KRONKE y WERNER, *Stiftungen in Deutschland und Europa*, [Fundaciones en Alemania y Europa] 1998; HOPT y REUTER, *Stiftungsrecht in Europa* 2001; HOPT, WALZ, V. HIPPEL y THEN, *The European Foundation — A New Legal Approach*, 2006; Richter/Wächter, *Handbuch des internationalen Stiftungsrechts*, [Manual de Derecho internacional de fundaciones] 2007.

⁹⁴ Universität Heidelberg/CSI Heidelberg/MPI Hamburg, Feasibility Study on a European Foundation Statute, Final Report, 2009, S. 209.

⁹⁵ Written declaration on establishing European statutes for mutual societies, associations and foundations, WD 84/2010.

⁹⁶ Begründung zur FE-VO (Fn. 73), Ziffer 3.1. [Exposición de Motivos del Reglamento FE]

⁹⁷ WEITEMEYER, *Der Kommissionsvorschlag zum Statut einer Europäischen Stiftung* [La propuesta de la Comisión para el estatuto de una Fundación Europea], NZG 2012, 1001 ff.; *dies.*, *Fundatio Europaea — «Risk of abuse by tax shopping?»*, ERA Forum 2013, 277 ff.

cias de las autoridades de supervisión de la fundación terminan en las fronteras en cuanto no se celebren acuerdos internacionales especiales para la colaboración interestatal⁹⁸. En este sentido, *Uhl* comprobó a través de una encuesta en Suiza, que siguiendo la teoría de la constitución permite el traslado del domicilio fáctico de administración de la fundación al extranjero, que las autoridades suizas competentes efectivamente no ejercen control alguno sobre las fundaciones extranjeras⁹⁹. Ese problema no se trató directamente en la discusión de la reforma, pero sí debería tratarse en Alemania en relación con un DIPr para sociedades y asociaciones.

F) Órganos y gobernanza

Los estatutos deben regular la formación de la junta directiva, según el artículo 81, párrafo 1.º, frase 3, n.º 5 del BGB. Además, de la remisión del artículo 86 del BGB a la norma del Derecho asociativo del artículo 26 del BGB se deduce que la sociedad debe tener una junta directiva como órgano legal representativo. Los estatutos deben contener como mínimo el número de los miembros, así como el procedimiento para su nombramiento y destitución¹⁰⁰. Aparte, *pueden* preverse otros órganos asesores o de supervisión dentro de la fundación.

Con ello, la normativa acerca de la *Foundation Governance* dentro del derecho de fundaciones es muy escueta, tal y como ocurría antes de la reforma. Por ello, no sorprende que la discusión acerca del *Corporate Governance* en empresas de importancia sistémica también haya alcanzado a las fundaciones. En EE.UU. se investiga y discute la cuestión de la gobernanza

⁹⁸ Comp. JAKOB, «Stiftungsartige Erscheinungsformen im Ausland— Rechtsvergleichen-der Überblick» [«Figuras similares a las fundaciones en el extranjero — Una visión de derecho comparado»], in BEUTHIEN y GUMMERT, *Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts*, Band 5 [Manual de Derecho Societario muniqués, tomo 5]: *Verein, Stiftung bürgerlichen Rechts*, 3. Aufl., 2009 § 119 [Asociación, fundación de derecho privado, 3 ed. 2009, art. 119], sowie ders., Internationales Stiftungsrecht [Derecho internacional de fundaciones], in VON CAMPENHAUSEN y RICHTER, *Stiftungsrechts-Handbuch* [Manual de Derecho de Fundaciones], 4. ed., 2013; para el reconocimiento de fundaciones extranjeras en Alemania (en especial también para «viabilidad» y «orden público») véase JAKOB y STUDEN, *Die liechtensteinische Stiftung in der aktuellen deutschen Zivilrechtsprechung*, [La fundación de Liechtenstein en la actual jurisprudencia alemana] por 2011, 4-10 sowie JAKOB y UHL, *Die liechtensteinische Familienstiftung im (Durch-) Blick ausländischer Rechtsprechung* [La fundación familiar de Liechtenstein con vistas a la jurisprudencia extranjera] IPRax 2012, 451-456.

⁹⁹ UHL, *Das Internationale Privatrecht der Stiftung und das Aufsichtsrecht*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, P. 189 ss. [El Derecho Internacional Privado de fundaciones y el derecho de custodia, Non-Profit Law Yearbook].

¹⁰⁰ BT-Drs. 14/8765, 11.

za de las organizaciones sin ánimo de lucro desde hace más de veinte años¹⁰¹. Un estudio de KPMG junto con la Asociación Federal de Fundaciones alemanas (*Bundesverband Deutscher Stiftungen*) comprobó que sólo unas pocas fundaciones preveían un órgano supervisor junto al órgano de administración¹⁰². Atendiendo a la variedad de configuraciones dentro de la práctica fundacional, se recomienda, junto al cumplimiento de las exigencias legales, la observancia de códigos de *Good Governance*, como son¹⁰³ los «Principios de buenas prácticas fundacionales» (*Grundsätze guter Stiftungspraxis*) de la Asociación alemana¹⁰⁴ o el Código de Fundaciones Suizo («Swiss Foundation Code»)¹⁰⁵. Cuáles de estas normas son coherentes resulta discutible¹⁰⁶. De forma general se acepta la incompatibilidad entre junta directiva y órgano de control, tal y como estaba previsto en el artículo 32, párrafo 2.º de la recomendación de la Comisión para el Estatuto de Fundación Europea¹⁰⁷, si bien así los denominados sistemas *One Board*

¹⁰¹ Comp. los trabajos estándar de Steven J. Ott/Lisa A. Dickie, *Understanding Nonprofit Organizations; Governance, Leadership, and Management*, 2.ª ed. 2012; David O. RENZ (ed.), *The Jossey-Bass handbook of nonprofit leadership and management*, 3.ª ed., 2010; John CARVER, *Boards That Make a Difference: A New Design for Leadership in Nonprofit and Public Organizations*, 3.ª ed., 2006, presentado por SCHÖNFELD, npoR 2013, *Die US-amerikanische Diskussion über Leitung und Kontrolle von Non-Profit-Organisationen. Vier Buchempfehlungen*, 203 ss. [El debate norteamericano sobre la dirección y el control de las organizaciones sin ánimo de lucro. Cuatro libros recomendados, p. 203 y ss.].

¹⁰² *Stiftungsstudie, Führung, Steuerung und Kontrolle in der Stiftungspraxis*, 2010, S. 14 [Estudio acerca de las fundaciones, gestión, dirección, y control en la práctica fundacional, 2010, página 14] (estudio disponible en http://www.stiftungen.org/uploads/tx_ttproducts/datasheet/20100617__BVDS_Studie_FuehrungSteuerungKontrolle_2010.pdf, visitado por última vez el 10.5.2016).

¹⁰³ Véase para ello GRÄWE, *Leitung und Kontrolle — Der Deutsche Corporate Governance Kodex und Non-Profit-Organisationen*, 2011; [Dirección y control — El Código de Corporate Governance alemán y las organizaciones sin ánimo de lucro, 2011] ders., *Zur Notwendigkeit und Ausgestaltung von Nonprofit Governance-Systemen*, ZStV 2013, 81 ff. [Necesidad y establecimiento de sistemas de gobernanza de las org. Sin ánimo de lucro].

¹⁰⁴ www.stiftungen.org, visitado por última vez el 10.5.2016.

¹⁰⁵ www.stiftungen.org, visitado por última vez el 17.5.2016.

¹⁰⁶ Para mayores detalles ARNOLD, *Auf dem Weg zu einer besseren Foundation Governance — Organstruktur, Vergütung, Destinatärsrechte*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013 S. 63 ff. [En el camino hacia una mejor gobernanza de la estructura organizativa de las fundaciones, remuneración, derechos del destinatario, Non profit Law Yearbook 2012/2013, pp. 63 y ss.] sowie von Schönfeld, *Leitungs- und Kontrollstrukturen in gemeinnützigen Organisationen. Eine Untersuchung zur Effektivität im Dritten Sektor und deren Verbesserung durch einen Kodex*, Dissertation Hamburg, im Erscheinen. [«Estructuras de dirección y control en las organizaciones sin ánimo de lucro. Examen de su efectividad en el sector terciario y su mejora gracias a un Código. Disertación Hamburg», en fase de publicación.

¹⁰⁷ *Vorschlag für eine Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Stiftung (FE)*, COM (2012) 35 final, v. 8.2.2012; siehe dazu Weitemeyer, *Der Kommissionsvorschlag zum*

quedarían obsoletos. Tampoco existe en Alemania la posibilidad de queja ante la autoridad de supervisión de las fundaciones, como existe por ejemplo en Suiza, por el que las personas facultadas podrían obtener la intervención de las autoridades¹⁰⁸.

Un temor extendido entre los miembros de las juntas directivas de las fundaciones se relaciona con su responsabilidad respecto a la toma de decisiones erróneas, debido, en especial, al continuo empeoramiento de la situación patrimonial. El Tribunal Supremo alemán (*Bundesgerichtshof-BGH*) determinó la responsabilidad personal de los miembros de una junta directiva de una fundación eclesíástica por un importe considerable debido a una inversión inadecuada del patrimonio en acciones, que le había sido recomendada por un banco¹⁰⁹. De ahí que la propuesta de reforma de la Asociación Federal de Fundaciones alemanas prevea el establecimiento de normas más concretas relativas a la administración de patrimonio en el BGB, así como la incorporación de la *Business Judgment Rule* establecida en el artículo 93, párrafo 1.º, frase 2 de la Ley de Acciones alemana (*Aktiengesetz-AktG*), siempre y cuando no se considere que esta norma sea ya de aplicación *de lege lata*¹¹⁰. Según esta regla, la junta directiva no responderá cuando haya actuado bajo la observancia de los preceptos legales y estatutarios, habiendo decidido de forma razonable y sobre la base de informaciones adecuadas, en atención al bien de la fundación¹¹¹.

G) *Transparencia y rendición de cuentas en las fundaciones*

Tras la publicación de la Ley de Fundaciones de Sajonia-Anhalt en el año 2010, todos los Estados Federados alemanes revisaron sus normas legales relativas a las fundaciones, atendiendo a la exigencia del grupo de trabajo formado por el Estado Federal y los Länder para la creación de listados de fundaciones sobre la base de normas de los Estados Federados, si bien los

Statut einer Europäischen Stiftung, NZG 2012, 1001 ff. [*Propuesta de un Reglamento del Consejo sobre el Estatuto de la Fundación Europea (FE)*], COM (2012) 35 final, v. 8.2.2012; y también, WEITEMEYER, *Der Kommissionsvorschlag zum Statut einer Europäischen Stiftung*, [*La propuesta de la Comisión para el Estatuto de la Fundación Europea*], NZG 2012, 1001 y siguientes.

¹⁰⁸ So auch JAKOB, *Modernes Stiftungsrecht für Deutschland in Europa — was sollte geregelt werden?*, npoR 2016, 7, 11. [v. también: JAKOB, *Un Derecho de fundaciones moderno para Alemania y Europa — ¿qué debe regularse?*. Ed. 2016, 7, 11].

¹⁰⁹ BGH npoR 2015, 28.

¹¹⁰ GOLLAN, *Vorstandshaftung in der Stiftung*, 2008. [*Responsabilidad de la junta directiva en la fundación*].

¹¹¹ SCHAUHOF, *Was im Stiftungsrecht reformiert werden sollte*, npoR 2016, 1, 5. [*Lo que debería reformarse en el derecho de fundaciones*].

mismos carecen de los efectos de publicidad registral, hecho que hubiese sido deseable en aras de transparencia¹¹². Los Estados Federados probablemente temían los elevados costes que conllevaría la creación de un Registro de Fundaciones con efectos de publicidad registral¹¹³. Sin embargo, esta circunstancia provoca problemas prácticos. Así pues, la fundación es la única persona jurídica con capacidad de Derecho privado carente de registro público que contenga información fehaciente sobre las personas que ostentan los derechos de representación. En la práctica, este problema se resuelve parcialmente con certificados de representación emitidos por la autoridad competente en materia de fundaciones, si bien sus efectos jurídicos son limitados¹¹⁴. Con vistas a la estandarización y para conseguir una mayor transparencia se recomienda la creación de un Registro de Fundaciones regulado a nivel federal y administrado por los Estados Federados, debiendo crearse un nuevo artículo 80a en el BGB relativo a la inscripción en el registro con efectos de publicidad registral (art. 80b BGB) de conformidad con el artículo 29 de la Ley alemana de cooperativas (Genossenschaftsgesetz-GenG)¹¹⁵ (publicidad positiva y negativa) o al artículo 68 BGB (publicidad negativa) como se ha propuesto, sobre todo desde Hamburgo. Sin embargo, Hamburgo, así como otros Estados Federados, debería actuar como ejemplo y derogar sus propias normas por las que las fundaciones familiares de utilidad privada no se pueden inscribir en el registro propio del Estado Federado.

También en relación a la rendición de cuentas, las normas de los Estados Federados no son todavía homogéneas. Así, el periodo en el que se deben presentar las cuentas anuales varía. La mayoría de las normas legales permiten

¹¹² Consultar VOGT, *Publizität von Stiftungen de lege lata und de lege ferenda*, 2013. [Publicidad de fundaciones de lege data y de lege ferenda, 2013].

¹¹³ HÜTTEMANN, *Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts*, ZHR 167 (2003), 35, 38 [HÜTTEMANN: *Ley para la Modernización del Derecho de Fundaciones*, ZHR 167 (2003), 35,38].

¹¹⁴ RAWERT, «Vertretungsbescheinigungen und Auskunftserteilung» [«Certificados de representación e información»], en HÜTTMANN, RICHTER y WEITEMEYER, *Landesstiftungsrecht [Derecho de fundaciones de los Länder]*, 2011, Rn. 12.1 ff.; G. ROTH, *Vertretungsbescheinigungen für Stiftungsorgane und Verkehrsschutz*, Non Profit Law Yearbook 2009, S. 65 ff. [Certificaciones de representación para los órganos de la fundación y seguridad jurídica Non Profit Law Yearbook 2009, pp. 65 y ss.]

¹¹⁵ Según la propuesta de VOGT, *Publizität von Stiftungen de lege lata und de lege ferenda*, 2013. [Publicidad de fundaciones de lege data y de lege ferenda, 2013]; o como SCHAUHOFF, *Was im Stiftungsrecht reformiert werden sollte*, [Lo que debería reformarse en el derecho de fundaciones] npoR 2016, 1, 4; aA PAPSTHART, *Stiftungsrecht am Scheideweg: Festigung einer starken «Marke» oder Eröffnung eines Experimentierfeldes für Stifter?* [El derecho de fundaciones en la encrucijada: ¿establecimiento de una «marca fuerte» o apertura de un campo de experimentación para los fundadores? npoR 2016, 105, 108].

auditorías externas. Como remanente del cameralismo se critica el conocido como «modelo berlinés» (*Berliner Muster*), por el que, según el artículo 8, párrafo 1.º, n.º 2 de la Ley de Fundaciones berlinesa (*BerlStiftG*) las cuentas anuales deben cumplir los «requisitos de las administraciones» y no los principios generales de la contabilidad, como sería apropiado¹¹⁶ o, entre otros, el conocido como el «privilegio hamburgués del fundador» (*Hamburger Stifterprivileg*) en el artículo 4, párrafo 3.º de la Ley de fundaciones de Hamburgo (*HambStiftG*) por el que el fundador en vida puede prescindir de presentar cuentas anuales o informes de auditoría. La mayoría de las normas legales prevén de forma expresa que las administraciones podrán solicitar la auditoría de la situación patrimonial a través de un tercero externo o de un auditor a cargo de la fundación¹¹⁷.

En el debate actual acerca de la transparencia de las organizaciones sin ánimo de lucro tras el aumento de la amenaza terrorista después del 11 de septiembre¹¹⁸ y, todavía más después de algunos «pequeños escándalos»¹¹⁹, sobre todo en organizaciones recaudadoras de donativos, se ha cuestionado a que los controles externos realizados por las autoridades en materia de fundaciones —y por las delegaciones de Hacienda en fundaciones de utilidad pública— sean suficientes¹²⁰. De esa manera, iniciativas privadas como *Transparency International*, el sello para donativos del DZI o el Panel de Fundaciones activado el 25/9/2012 por el *Bundesverband Deutscher Stiftungen* muestran la imperante necesidad de mayor transparencia. En EE.UU. existe la plataforma *Guide-Star*¹²¹ que facilita el acceso libre y general a los datos fiscales de las organizaciones sin ánimo de lucro exentas de tributación, exceptuando

¹¹⁶ WEITEMEYER y FRANZIUS, «Die Entwicklung des Stiftungsrechts im Bund und in den Ländern», in HÜTTMANN, RICHTER y WEITEMEYER, *Landesstiftungsrecht*, 2011, R.n. 2.24. [WEITEMEYER y FRANZIUS: «La evolución del derecho de fundaciones a nivel federal y de los länder» en HÜTTMANN, RICHTER y WEITEMEYER: *Derecho de fundaciones de los estados federados*, 2011, ap. 2.24]

¹¹⁷ Para mayores detalles: ARNDT, *Rechnungslegung durch Stiftungen und deren Prüfung durch die Stiftungsaufsicht*, npoR 2010, 93 ff. [*Rendición de cuentas por parte de las fundaciones y su examen por sus órganos de control*].

¹¹⁸ Algo comparable con las actividades de la Financial Action Task Force (FATF) con su documento sobre mejores prácticas «Best Practice»: Combating the Abuse of Non-Profit-Organisations (Recommendation 8), <http://www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/documents/bpp-combating-abuse-npo.html>, última visita el 10/5/2016.

¹¹⁹ KRIMMER y WEITEMEYER et al., *Transparenz im Dritten Sektor. Eine wissenschaftliche Bestandsaufnahme*, 2014, S. 2. [*Transparencia en el sector terciario. Un inventario científico*, 2014, p. 2].

¹²⁰ Más detalles KRIMMER y WEITEMEYER et al., *Transparenz im Dritten Sektor. Eine wissenschaftliche Bestandsaufnahme*, 2014. [*Transparencia en el sector terciario. Un inventario científico*, 2014, p. 2].

¹²¹ <http://www.guidestar.org> (visitado por última vez el 10/05/2016).

organizaciones religiosas y sin ánimo de lucro con ingresos inferiores a 25.000 dólares. En Gran Bretaña, las organizaciones benéficas con ingresos superiores a 25.000 libras son supervisadas por la Charity Commission¹²².

En el marco de un diálogo de expertos con la Canciller, llevado a cabo en los años 2011/2012, «Diálogo acerca del futuro de Alemania» (*Dialog über Deutschlands Zukunft*), recomendé que, para mejorar la transparencia, las organizaciones sin ánimo de lucro exentas de tributación deberían exponer sus cuentas públicamente en un modelo escalonado, pues los controles externos existentes para las fundaciones (y asociaciones) llevados a cabo por las administraciones tributarias son insuficientes¹²³, ya que la normativa referente a la utilidad pública es en sí abstracta y concede la utilidad pública a las organizaciones, incluso cuando estas no se ajustan a la misma de forma adecuada. Debido a la confidencialidad en materia tributaria, la opinión pública no es informada ni tan siquiera en caso de pérdida de la utilidad pública¹²⁴. Por ello, es necesario unificar la normativa acerca de la rendición de cuentas de las organizaciones sin ánimo de lucro y procurar la mejora de la transparencia a través de la obligación de publicación de las cuentas de las fundaciones de utilidad pública según categorías¹²⁵. Por ello, los intereses generales deben prevalecer sobre los del fundador y sobre los de las fundaciones. Además, las administraciones tributarias deberían introducir un registro de utilidad pública¹²⁶. A este respecto, el Tribunal Constitucional alemán (BVerG) no aceptó un recurso por lesión del derecho a la autodeterminación informativa según el artículo 2 apartado 1.º de la Ley Fundamental alemana (GG) debido a la publicidad obligatoria de las socie-

¹²² Véase. DAWES, en HOPT y VON HIPPEL, *Comparative Corporate Governance of Non-Profit-Organizations* [Comparación de la gobernanza corporativa de organizaciones sin ánimo de lucro], 2010, pp. 849 ss.

¹²³ A.A. ANHEIER, BELLER y HASS, *Accountability und Transparenz des Dritten Sektors in Deutschland: ein Paradox?* — *Accountability and transparency of the third sector in Germany: a paradox?* [Responsabilidad y transparencia del tercer sector: ¿una paradoja?], *Forschungsjournal Soziale Bewegungen* 2011, p. 96 y ss.

¹²⁴ Comparable con el caso de una organización de ayuda contra el cáncer cuyas donaciones se transferían principalmente a la empresa del Patronato en forma de honorarios, OLG Celle, npoR 2012, 202 ff.

¹²⁵ Para mayores detalles, HÜTTEMANN, *Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen — Brauchen wir mehr Publizität und ein Bilanzrecht für Stiftungen?*, *Non Profit Law Yearbook* 2012/2013, S. 81 ff.; [Transparencia y rendición de cuentas en las fundaciones. ¿Necesitamos más publicidad y una normativa para los balances de las fundaciones? aA SCHAUHOFF, *Was im Stiftungsrecht reformiert werden sollte*, npoR 2016, 1, 6 f [Lo que debería reformarse en el derecho de fundaciones].

¹²⁶ También JAKOB, *Modernes Stiftungsrecht für Deutschland in Europa — was sollte geregelt werden?*, npoR 2016, 7, 9. [v. también: JAKOB, *Un Derecho de fundaciones moderno para Alemania y Europa — ¿qué debe regularse?*, ed. 2016, 7, 9].

dades de capital según el artículo 315 del Código Mercantil alemán (HGB)¹²⁷.

3. Conclusiones

Por la elevada densidad normativa relativa a la regulación de las fundaciones en el BGB puede deducirse que la mayor necesidad de reforma se centra en el Derecho federal. En efecto, problemas relativos a los derechos de modificación del fundador vivo, la simplificación de uniones y fusiones de fundaciones, la mejora de la gobernanza y el establecimiento de criterios para la rendición de cuentas y transparencia, así como la internacionalización de las fundaciones seguirán ocupando también en el siglo XXI el Derecho de fundaciones. El desarrollo legal del Derecho de fundaciones, a pesar de la promulgación de la última y más moderna ley de fundaciones en el Estado Federado de Sajonia-Anhalt en 2010, no ha concluido aún. Precisamente en el ámbito del Derecho de fundaciones, es precisa una reflexión profunda sobre las reformas, pues la fundación, una vez creada, tiene vocación perpetua, y no se verá, por lo tanto, afectada por las correcciones de reformas precipitadas. Las propuestas de reforma deben guiarse, tal y como se ha expuesto, por la autonomía del fundador, que tiene preferencia sobre los intereses de la propia fundación, de sus órganos, contribuyentes al patrimonio de la misma, destinatarios, donantes o voluntarios.

II. Derecho tributario de fundaciones

Junto al Derecho civil de fundaciones, los privilegios fiscales son de gran importancia para las organizaciones sin ánimo de lucro y, sobre todo, para las fundaciones en Alemania. Al contrario de lo ocurrido con la legislación tributaria en EE.UU., absolutamente crítica respecto a las fundaciones¹²⁸, el legislador alemán ha mejorado constantemente las condiciones tributarias para fundaciones desde el año 2000.

¹²⁷ BVerfG, Beschl. v. 10.9.2009, 1 BvR 1636/09, Juris.

¹²⁸ Vgl. BRAKMAN REISER, *Foundation Law in the United States*, en Jung, Tomo del congreso 35. Tagung der Deutschen Gesellschaft für Rechtsvergleichung, 2016, im Erscheinen. [Congreso de la Sociedad alemana de Derecho Comparado, 2016, en fase de publicación].

1. *Ley para la Ampliación del Incentivo Fiscal de Fundaciones del 14/07/2000*

La Ley para la Ampliación del Incentivo Fiscal de Fundaciones (Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen) del 14/07/2000¹²⁹ retomó algunos beneficios fiscales específicos propuestos por el grupo parlamentario federal *Bündnis 90/Die Grünen* en el año 1997¹³⁰ en la proposición para la ley alemana para la Promoción de las Fundaciones. En efecto, se trata de introducir una eventual reducción adicional dentro de los impuestos de la renta de las personas físicas y de sociedades para la dotación de una fundación por un importe de hasta 40.000 marcos alemanes (DM), posteriormente 20.450 €, para donaciones a fundaciones (art. 10b, párr. 1.º, frase 3 de la Ley alemana del Impuesto sobre la Renta-derogada) así como una desgravación especial por gastos extraordinarios hasta un máximo de 600.000 DM en un período de 10 años (después, 307.000 €) por la creación o cocreación de una fundación (art. 10b, párr. 1a, frase 2 EStG-derogado).

La formación del patrimonio de las fundaciones se vio fortalecida gracias a que en virtud del artículo 55, párrafo 1.º, n.º 5 de la Ley Tributaria alemana (*Abgabenordnung-AO*) se pasó a poder aportar un tercio, en vez de un cuarto, de los ingresos sobrantes que superasen los costes de administración del patrimonio (art. 55, párr. 1.º, n.º 5 de AO, actualmente artículo 62, párr. 1, n.º 3 de la AO) para dotar una reserva voluntaria. Además, las fundaciones y otras sociedades de utilidad pública pueden atesorar hasta el 10 % de sus restantes ingresos a emplear a corto plazo, es decir, todos sus ingresos con excepción de los destinados al aumento del patrimonio de la fundación. También quedó incorporada la propuesta por la que se consigue una mayor reserva de capital por medio de lo establecido en el artículo 58, n.º 12 de la AO derogado (actualmente, art. 62, párr. 4.º de la AO), según el cual las fundaciones pueden imputar todos los excedentes de la administración del patrimonio y las ganancias de actividades económicas, total o parcialmente, a su patrimonio durante el año de su creación y los dos siguientes (en la actualidad tres). También se estableció legalmente para las fundaciones la posibilidad de capitalizar los legados obtenidos por fallecimiento, expresamente definidos como *Zustiftungen*, donaciones para el aumento del patrimonio, así como donaciones materiales que por su naturaleza pertenecen al patrimonio (en la actualidad, art. 62, párr. 3 de la AO).

¹²⁹ BGBl [Boletín Oficial del Estado Federal] I, 1034.

¹³⁰ StiftFördG, BT-Drucks. 13/9320 v. 1.12.1997.

2. *Ley para la Promoción adicional del compromiso ciudadano del 10/10/2007*

Algunos de los beneficios fiscales para fundaciones introducidos en 2000 han vuelto a desaparecer. Con la Ley para la Promoción adicional del compromiso ciudadano del 10/10/2007 (*Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerchaftlichen Engagements*)¹³¹ se elevó de forma homogénea el importe máximo de desgravación de gastos extraordinarios hasta el 20 % del importe total de los ingresos. El importe especial a desgravar por donaciones a fundaciones es igual a este importe (art. 10, párr. 1.º, frase 1 EStG). Hasta ahora, la imputación de grandes donaciones a fundaciones se realizaba a lo largo de seis años. En lugar de ello, se ha introducido para las fundaciones, pero también para las sociedades sin ánimo de lucro, la posibilidad de trasladar las donaciones a cuenta nueva (art. 10b, párr. 1.º, frase 2 de la EStG). Por otro lado, permanece la desgravación por gastos extraordinarios adicionales por donaciones al patrimonio de una fundación de utilidad pública, que, a su vez, se ha aumentado a 1 millón de euros para fundaciones, así como para donaciones destinadas al aumento del patrimonio de la fundación dentro de un período de 10 años (art. 10b, párr. 1a de la EStG). Para matrimonios, el importe se eleva a 2 millones de euros. Con ello se mantienen todavía beneficios fiscales considerables para las fundaciones de utilidad pública frente a otras sociedades sin ánimo de lucro. Las ventajas fiscales exclusivas para las fundaciones se justifican en que la fundación es una sociedad sin miembros, que depende en mayor medida de los ingresos para generar patrimonio que las asociaciones o las sociedades¹³².

3. *Reforma de la normativa referente a la utilidad pública a través de la Ley alemana de promoción del voluntariado de 2013*

También la ley alemana de promoción del voluntariado del 21/03/2013 (*Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts*)¹³³ ha hecho concesiones (justificadas desde luego) a las necesidades del Tercer Sector y concedido facilidades, sobre

¹³¹ BGBl [Boletín Oficial del Estado Federal] 2007 I, 2332.

¹³² CREZELIUS y RAWERT, *Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen — Anmerkungen zum ersten Schritt einer Reform des Stiftungsrechts*, ZEV 2000, 421, 425; [*Ley para la ampliación del incentivo fiscal de fundaciones. Observaciones respecto al primer paso en la reforma del derecho de fundaciones*] HÜTTEMANN *Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtsformbezogenen Privilegierung von Stiftungen im Spenden— und Gemeinnützigkeitsrecht*, Non Profit Law Yearbook 2001, S. 145, 158. [*Límites constitucionales de los beneficios fiscales de fundaciones en la normativa referente a las donaciones y la utilidad pública*, Non Profit Law Yearbook 2001, p. 145, 158].

¹³³ BGBl [Boletín Oficial del Estado Federal] I 2013, 556.

todo respecto al procedimiento y la creación de reservas. Así, a través de la modificación del artículo 55, párrafo 1.º, n.º 5, frase 3 de la AO se mejoró la posibilidad de administrar grandes donaciones tras catástrofes, permitiendo que los recursos que deban emplearse a corto plazo no tengan que utilizarse, como hasta ahora, en el año natural siguiente a su recepción, sino que puedan usarse hasta en el segundo año natural siguiente. Con ello, el plazo alcanza un máximo de tres años naturales, aunque, de hecho, la decisión sobre el empleo de los fondos en las organizaciones sin ánimo de lucro se tiene que realizar en un plazo más corto, ya que las cuentas anuales deben presentarse unos pocos meses después del cierre del ejercicio del ingreso. La norma no solo beneficia a las organizaciones recaudadoras de donativos, sino también a las fundaciones, con vista a los fondos que se deben utilizar a corto plazo provenientes de beneficios resultantes de la administración del patrimonio.

Lo mismo rige para la flexibilización de la formación de reservas voluntarias según el artículo 58, número 7, letra a de la AO, a partir de ahora artículo 62, párrafo 1.º, n.º 3 de la AO: «Una sociedad podrá efectuar la creación de reservas a partir de ingresos sobrantes de los gastos de la administración del patrimonio hasta el final del cuarto año posterior al de la obtención del excedente»¹³⁴.

La prohibición de *Endowment*, que ya no es acorde con los tiempos actuales y que prohibía, entre otros, la creación de cátedras patrocinadas con una reserva de capital propia a través de otras fundaciones, se suavizó con la introducción del artículo 58, n.º 3 de la AO, según el que una sociedad puede asignar sus excedentes resultantes de la administración del patrimonio, sus ganancias de actividades comerciales económicas, así como hasta el 15 % de los demás fondos a emplear a corto plazo de conformidad con el artículo 55, párrafo 1.º, n.º 5 para la formación del patrimonio de otra sociedad con beneficios fiscales o una sociedad de Derecho público. Aquí también se ha implementado una exigencia solicitada desde hace mucho tiempo¹³⁵ y que actualmente se emplea con frecuencia para la creación de cátedras patrocinadas mencionadas durante la comparecencia ante el Comité Financiero¹³⁶.

¹³⁴ Véase la demanda de HÜTTEMANN y WEITEMEYER, *Flexibilisierung der Rücklagenbildung bei gemeinnützigen Stiftungen*, npoR 2009, 107 ff. [*Flexibilización de la formación de reservas de las fundaciones de utilidad pública*].

¹³⁵ Véase Expertenbericht über Deutschlands Zukunft, Vorschlag 9, S. 52. [Informe de expertos acerca del futuro de Alemania, propuesta 9, página 52]

¹³⁶ Véase <https://www.stifterverband.org/stiftungsprofessuren> (última visita 10.5.2016).

4. *Problemas fiscales pendientes, especialmente respecto a las fundaciones con actividad internacional*

En la actualidad, se reclaman otras modificaciones que no son específicas de las fundaciones, sino que también afectan a las asociaciones y las sociedades limitadas de utilidad pública¹³⁷. Especial relevancia tiene la problemática que surge de la actividad transfronteriza de fundaciones (y de otras organizaciones)¹³⁸.

A) *Referente estructural nacional según el artículo 51, párrafo 2 de la AO*

Una primera restricción para las actividades internacionales constituye el denominado «referente estructural nacional» del artículo 51, párrafo 2.º de la AO. La normativa introducida por la Ley alemana Tributaria Anual de 2009 tuvo como objetivo limitar la apertura internacional del Derecho alemán de utilidad pública exigida por la jurisprudencia del TJUE¹³⁹. Para ello se exigirá de forma general como requisito para las sociedades de utilidad pública que persigan su finalidad en el extranjero, que la actividad de las organizaciones alemanas en el extranjero o la promoción de organizaciones extranjeras por sujetos pasivos alemanes «pueda aportar una contribución para la reputación de la República Federal Alemana en el extranjero» o que favorezca a personas naturales que tengan su domicilio o su residencia habitual en territorio nacional. En otras palabras, las corporaciones que desarrollen su objeto en el extranjero y no favorezcan con ello a personas que tengan su domicilio habitual en Alemania¹⁴⁰, entre otros, estarán excluidas en principio de los beneficios fiscales alemanes del derecho de utilidad pública, salvo que su actividad se considere favorable para la reputación de la República Federal Alemana.

La relevancia práctica de esa norma todavía no ha quedado patente. Por un lado, se debe a que el control judicial de la norma sea más que cuestionable, pues ¿cómo se puede medir si una medida de ayuda constituye una

¹³⁷ Para más detalles WEITEMEYER y KLENE, *Notwendige Weiterentwicklung des Gemeinnützigkeitsrechts*, DStR 2016, 937 ff. [*Desarrollos necesarios del derecho de utilidad pública*].

¹³⁸ Para más detalles WEITEMEYER y BORNEMANN, *Problemstellungen gemeinnütziger Tätigkeit mit Auslandsbezug*, FR 2016, 437 ff. [*Problemática respecto a la realización de la actividad de utilidad pública con carácter internacional*, FR 2016, 437 y ss.].

¹³⁹ TJCE v. 14/09/2006 — Rs. C-386/04 — Stauffer, FR 2007, 242 = Slg. 2006, I-8203; y TJCE v. 27/01/2009 — Rs. C-318/07 — Persche, FR 2009, 230 = Slg. 2009, I-359, esp. Rz. 43 f.

¹⁴⁰ Véase aquí un caso actual de una universidad inglesa, en la que, entre otros, se estudia alemán, Tribunal en materia tributaria de Berlín-Brandemburgo v. 24/07/2014 — 4 K 12276/11, EFG 2014, 2168, Rz. 10, 35 (Revisión ante del Tribunal Supremo en materia tributaria bajo el n.º de expediente I R 54/14).

contribución «a la reputación de la República Federal Alemana en el extranjero»?¹⁴¹. Igualmente, es dudoso que la norma superase el control jurídico europeo, ya que la exigencia del apoyo a personas residentes en Alemania limita el concepto de «generalidad» del artículo 51, párrafo 1.º, frase 1 de la AO de manera indebida, puesto que dicha limitación interna entraría en conflicto con las libertades fundamentales europeas¹⁴². Sin embargo, la sentencia del TJUE en el caso *Missionswerk Werner Heukelbach* parece pronunciarse en otro sentido, ya que el Tribunal considera lícita una norma cuyo objetivo es «beneficiar fiscalmente sólo a organizaciones cuyas actividades favorezcan el interés general belga en general». La normativa cuestionada en dicho procedimiento fue clasificada como contraria al Derecho europeo porque establecía la existencia de un vínculo estrecho con el interés general belga sólo por el domicilio de la organización¹⁴³. El posicionamiento defini-

¹⁴¹ En lugar de muchos GESERICH, *Die Abzugsfähigkeit von Spenden in andere EU-Staaten*, DStR 2009, 1173, 1177: «erhebliche Auslegungsunschärfen und damit für die praktische Rechtsanwendung völlig ungeeignet»; [La deducibilidad de donaciones en otros países europeos DStR 2009, 1173, 1177: muy difícil de interpretar y, por ello, totalmente inadecuado para su empleo en la práctica legal, HELIOS, *Abzugsfähigkeit von Direktspenden an gemeinnützige Einrichtungen im EU-Ausland und struktureller Inlandsbezug?*, Non Profit Law Yearbook 2008, S. 89, 94: «erhebliche Probleme für die rechtspraktische Anwendung»; ¿Deducibilidad de las donaciones directas a instituciones sin ánimo de lucro en la UE y la vinculación estructural interna? Non Profit Law Yearbook 2008, pp. 89, 94: «importantes problemas para su aplicación en la práctica legal» WEITEMEYER, «Entwicklungen im europäischen Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht (unter Einbezug der European Foundation)», en JAKOB, *Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und Europa*, 2010, 83 «Evolución del derecho europeo de fundaciones y utilidad pública (según la European Foundation)» en JAKOB, *Perspectivas del derecho de fundaciones en Suiza y Europa*, 2010, p. 83]: «no justiciable», m.w.N.; zustimmend jetzt FG Köln v. 20.1.2016 — 9 K 3177/14, Rz. 28 (Recurso ante el BFH con el número de expediente X R 5/16).

¹⁴² HELIOS, *Abzugsfähigkeit von Direktspenden an gemeinnützige Einrichtungen im EU-Ausland und struktureller Inlandsbezug?*, Non Profit Law Yearbook 2008, S. 89, 96; ¿Deducibilidad de las donaciones directas a instituciones sin ánimo de lucro en la UE y la vinculación interna estructural? Non Profit Law Yearbook 2008, pp. 89, 94: «importantes problemas para su aplicación en la práctica legal» HEINTZEN, *Steuerliche Anreize für gemeinwohlorientiertes Engagement Privater*, FR 2008, 737, 740 [Estímulos fiscales para particulares implicados en la beneficencia, FR 2008, 737, 740]; WEITEMEYER, *Neue Tendenzen im europäischen Stiftungsrecht unter besonderer Berücksichtigung des Gemeinnützigkeitsrechts*, in: Schurr, *Der Generationenwechsel in der Stiftungslandschaft*, Bd. 4 des *Liechtensteinischen Stiftungstages*, 2011, S. 78 f. [Nuevas tendencias del derecho de utilidad pública, en Schurr, *El relevo generacional en el ámbito de las fundaciones*; A JACHMANN, *Die Entscheidung des EuGH im Fall Stauffer — Nationale Gemeinnützigkeit in Europa*, BB 2006, 2607, 2610 f. [La sentencia del TJCE en el caso Stauffer. Utilidad pública nacional en Europa BB 2006, 2607, 2610 f.; NEUMANN, *Steuerliche Verbesserungen für das bürgerschaftliche Engagement und die Folgen aus der Stauffer-Entscheidung des EuGH für den Spendenabzug*, FR 2008, 745, 751 [Mejoras fiscales para el compromiso ciudadano y las consecuencias de la sentencia Stauffer del TJCE para la deducibilidad de las donaciones FR 2008, 745, 751].

¹⁴³ TJCE v. 10.2.2011 — Rs. C-25/10, Slg. 2011, I-497, Rz. 35 f.

tivo por parte TJUE respecto a esa cuestión todavía está pendiente, ya que en el procedimiento «Comisión/Austria» el TJUE subrayó que los beneficios no pueden quedar reservados de forma universal a las organizaciones nacionales aunque, por otro lado, evitó de forma consciente un posicionamiento definitivo al respecto de si «la promoción de la formación a nivel nacional» pudiera ser, no obstante, en principio un punto de contacto legítimo para los beneficios fiscales¹⁴⁴.

Pero además, ocurre que en la práctica administrativa, de acuerdo con la intención del legislador¹⁴⁵ y de forma beneficiosa para las sociedades residentes de Alemania que tienen actividades en el extranjero, rige una presunción no verificable por parte de la administración de que su actividad es conveniente para la reputación de Alemania¹⁴⁶. Este punto se puede interpretar bien como una discriminación contraria a la legislación europea o, por el contrario, como un indicio de una interpretación conforme a la legislación europea aplicable de manera favorable a las sociedades residentes en la UE, de manera que, en cualquier caso, en el contexto europeo el referente estructural nacional no pueda presentar una limitación¹⁴⁷. De esta forma, el Tribunal en materia tributaria de Colonia (FG Köln) en una sentencia reciente favorable a una parroquia rumana con forma de persona jurídica ha interpretado la norma de en el sentido que la mejora de la reputación no pueda negarse, salvo que sea evidente¹⁴⁸.

B) Reconocimiento de fundaciones extranjeras para la deducción de donaciones

A través de los fallos en los casos «Stauffer»¹⁴⁹ del año 2006 y «Persche»¹⁵⁰, el TJUE ha obligado a los Estados miembro a tratar las organizaciones sin ánimo de lucro residentes en la UE del mismo modo que las sociedades

¹⁴⁴ TJCE v. 16.6.2011 — Rs. C-10/10 — Comisión/Austria, Slg. 2011, I-5389, en especial Rz. 38.

¹⁴⁵ Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drucks. 16/11108, 46. [Informe de la Comisión de Hacienda a la Propuesta del Ley del Gobierno Federal BT-Drucks. 16/11108, 46].

¹⁴⁶ AEAO Nr. 7 zu § 51 Abs. 2; Administración tributaria de Baviera v. 14.9.2012, IStR 2012, 817, Tz. 1.1.

¹⁴⁷ BORNEMANN, *Kein Grenzenloser Spendenabzug in Europa, juris Magazin* 2015, 342,348 [Ninguna deducción de donaciones sin fronteras en Europa *juris Magazin* 2015, 342,348]; FÖRSTER, *Immer Ärger mit den Nachweisen — Verfahrensprobleme bei grenzüberschreitenden Spenden*, DStR 2013, 1516, 1517. [Dificultades con las comprobaciones. Problemas procedimentales con las donaciones internacionales DStR 2013, 1516, 1517]

¹⁴⁸ FG KÖLN v. 20/01/2016 — 9 K 3177/14, Rz. 30 ff. (Recurso ante el BFH bajo el n.º de expediente X R 5/16).

¹⁴⁹ TJCE v. 14/09/2006 — Rs. C-386/04, FR 2007, 242 = Slg. 2006, I-8203.

¹⁵⁰ TJCE v. 16/06/2011 — Rs. C-318/07, FR 2009, 230 = Slg. 2009, I-359, esp. Rz. 43 f.

nacionales desde el punto de vista del Derecho de utilidad pública, ya que una exclusión de la concesión de medidas de ayuda directa o indirecta podría plantear una infracción contra la libre circulación de capitales (actualmente art. 64 del TFUE)¹⁵¹. A su vez, el TJUE subraya en este contexto que los Estados miembro pueden establecer, dentro del marco de su soberanía fiscal si, o qué propósitos, son susceptibles de obtener beneficios fiscales («Host Country Control Approach»)¹⁵².

En el derecho tributario alemán se han establecido dichos requisitos a través del artículo 5, párrafo 2.º, n.º 2 de la Ley alemana del Impuesto de Sociedades (KStG) de tal forma que también las organizaciones residentes fuera de la UE o del EEE sujetas a tributación limitada en Alemania según el artículo 5, párrafo 1.º, n.º 9 de la KStG, están exentas del impuesto de sociedades alemán cuando cumplan con los requisitos del artículo 51 y siguientes de la AO. Igualmente, el artículo 10 párrafo 2.º, n.º 3 de la EStG concede la posibilidad de beneficiarse del derecho de desgravación de las donaciones también a las organizaciones extranjeras que *no* son obligados a tributar en Alemania, bajo la condición que la sociedad sea residente en un Estado miembro de la UE o del EEE y que estaría exenta del pago del impuesto de sociedades alemán si obtuviese ingresos nacionales¹⁵³. Para las sociedades extranjeras se aplican, por lo tanto, beneficios fiscales en Alemania en función del cumplimiento de los requisitos de utilidad pública, es decir, el artículo 51 y siguientes de la AO. La condición de utilidad pública adquirida según el derecho del Estado nacional de la sociedad no tiene relevancia en este sentido¹⁵⁴. A este respecto se cuestiona en qué medida debe ajustarse

¹⁵¹ En principio la libre circulación de capitales se aplica también en relación a países terceros. Sin embargo, la apertura del derecho de utilidad pública alemán para sociedades internacionales se limita solamente a aquellas con sede en la UE o en el EEE. Esta limitación debería ser legítima, al menos en lo que se refiere a la mayoría de los países terceros, ver aquí H/H/R/KULOSA, Stand: 12/2015, § 10b EStG Rz. 47.

¹⁵² TJCE v. 14.9.2006 — Rs. C-386/04, FR 2007, 242 = Slg. 2006, I-8203, Rz. 39, 48; v. 27.1.2009 — Rs. C-318/07, FR 2009, 230 = Slg. 2009, I-359, Rz. 54 f.; JOCHUM, *Die Besteuerung gemeinnütziger Einrichtungen in Europa — zwischen host country control approach und Europäischer Stiftung*, npoR 2012, 177, 179. [La tributación de las instituciones sin ánimo de lucro en Europa. Entre el control del país de origen y la Fundación Europea npoR 2012, 177, 179]

¹⁵³ Según el artículo 10, párrafo 1, frases 3 a 5 de la EStG es indispensable que los estados de residencia presten ayuda administrativa a Alemania. Respecto a los Estados de la UE es, en todo caso, así según la Directiva 77/799/CEE y respecto a los Estados del EEE que no pertenecen a la UE, la norma contiene un campo de aplicación no meramente declaratorio. Ver H/H/R/Kulosa, Stand: 12/2015, § 10b EStG Rz. 55.

¹⁵⁴ H/H/R/Kulosa, Stand: 12/2015, § 10b EStG Rz. 54; como Klein/Gersch, 12. ed. 2014, artículo 60 de la AO Rz. 2 m.w.N.

la organización extranjera al derecho material de utilidad pública alemán, y qué pruebas deben aportar el fundador o los donantes.

En el caso de sociedades extranjeras, no se podría exigir que sus estatutos estén formulados según el modelo de estatutos en lengua alemana; se considerará suficiente que las estipulaciones de los mismos sean comparables con las de su modelo nacional correspondiente¹⁵⁵.

El problema de mayor relevancia en relación con los requisitos de los estatutos es el principio de vinculación del patrimonio del artículo 55, párrafo 1, n.º 4 de la AO, ya que dicho principio no se reconoce en algunos otros sistemas jurídicos europeos y, por lo tanto, con frecuencia no se tiene en cuenta por las entidades de dichos países a la hora de redactar sus estatutos¹⁵⁶. A la vista de lo expuesto, el BFH ha enfatizado que el principio de eficacia prohíbe dificultar de manera desproporcionada o hacer totalmente imposible el ejercicio de derechos una vez reconocidos. Sin embargo, el legislador alemán ha establecido dentro de su soberanía fiscal que únicamente tendrán beneficios fiscales las entidades que cumplan con el principio de vinculación del patrimonio, de modo que la entidad extranjera carente de este requisito en ningún momento se sometería al ámbito de aplicación del Derecho alemán de utilidad pública y, por ello, no obtendría derecho alguno cuyo ejercicio pudiera haberse dificultado o imposibilitado¹⁵⁷. Por ello, según la legislación vigente, el principio de vinculación del patrimonio es un elemento necesario de los estatutos para tener en cuenta en relación con el Derecho de utilidad pública, incluso para las entidades extranjeras.

Sólo para las fundaciones creadas antes del 19/12/2006 podría surgir una excepción a partir del artículo 97, apartado 1.º de la Ley de Acompañamiento de la Ley Tributaria alemana (EGAO) en relación con el artículo 62 de

¹⁵⁵ FG Münster v. 8.3.2012 — 2 K 2608/09 E, EFG 2012, 1539 (firme); *Schauhoff/Kirchhain*, Steuer- und zivilrechtliche Neuerungen für gemeinnützige Körperschaften und deren Förderer, FR 2013, 301,305 [Novedades fiscales y de derecho civil para las entidades de utilidad pública y sus promotores FR 2013, 301,305]; FÖRSTER, *Immer Ärger mit den Nachweisen — Verfahrensprobleme bei grenzüberschreitenden Spenden*, DStR 2013, 1516,1518. [Dificultades con las comprobaciones. Problemas procedimentales con las donaciones internacionales DStR 2013, 1516, 1518]; como WEITEMEYER, *Die Zukunft der Stiftungen in Europa*, [el futuro de las fundaciones en Europa] FS Werner (2009), p. 291 f. Respecto a ese trato más abierto se posiciona la exigencia del TJCE que indica que la documentación extranjera no debería tratarse de forma demasiado «formalista», es decir, prestando demasiada atención a la normativa nacional, TJCE v. 30.6.2011 — Rs. C-262/09 — Meilicke II, Slg. 2011, I-5669, Rz. 46; y BFH v. 21.1.2015 — X R 7/13, FR 2015, 713.

¹⁵⁶ Com. BORNEMANN, *Kein grenzenloser Spendenabzug in Europa*, *juris Magazin* 2015, 342,345. [Ninguna deducción de donaciones sin fronteras en Europa, *juris Magazin* 2015, 342,345];

¹⁵⁷ BFH v. 17/09/2013 — I R 16/12, BStBl. II 2014, 440, Rz. 19.

la AO derogada. Este establecía que las fundaciones supervisadas por el Estado no tenían la obligación de establecer la vinculación del patrimonio en los estatutos. Sin embargo, el legislador derogó la excepción de esa norma ya que «a través de la inclusión en la exención del impuesto de sociedades de todas las entidades de utilidad pública que tributan de forma limitada en Alemania residentes en la UE o en el EEE no se podrán realizar en el futuro controles administrativos de supervisión ni de otro tipo»¹⁵⁸. Sin embargo, según el art. 97, apartado 1f, párrafo 1.º, frase 1 de la EGAO, las fundaciones supervisadas por el Estado y creadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley alemana Tributaria Anual de 2007 podrían seguir acogéndose a la exención del artículo 62 de la AO derogado¹⁵⁹. El Tribunal en materia tributaria de Berlín-Brandemburgo decidió el 24/07/2014 que en el ámbito de aplicación de estas normativas transitorias se podría prescindir también de la redacción estatutaria de la vinculación del patrimonio cuando la fundación se encontrase bajo la supervisión de un Estado extranjero, en concreto de la Charity Commission inglesa. Este caso todavía está pendiente de casación¹⁶⁰.

En relación con el procedimiento tributario, el Tribunal Supremo alemán en materia tributaria (BFH) decidió que, por principio, no se puede exigir a las entidades extranjeras que se atengan a los requisitos formales del formulario administrativo prescrito según el artículo 50, párrafos 1.º y 4.º del EStDV¹⁶¹. Este fallo fue congruente con el Derecho vigente introducido a través de la nueva redacción del artículo 50, párrafo 1.º, frase 2 del EStDV, que exime del requisito formal del formulario administrativo a las entidades de países miembros de la UE/EEE, derecho ya aplicable para los procedimientos iniciados a partir del año 2013, de manera que la resolución del BFH condujo a un trato homogéneo de casos nuevos y antiguos. Sin embargo, el BFH exige en cuanto al contenido, que de las certificaciones de donaciones extranjeras se deduzca de manera inequívoca en todo caso la recepción de la donación y el uso exclusivo a favor de finalidades beneficiadas fiscalmente¹⁶².

Pueden aparecer otros obstáculos en relación a la necesidad de uso a corto plazo de los fondos y al principio de altruismo. De esta manera, según el artículo 55, párrafo 1.º, n.º5 de la AO, los recursos dinerarios deben emplearse, como máximo, en el transcurso de tres años naturales a contar desde

¹⁵⁸ BT-Drucks. 16/11108, 46.

¹⁵⁹ Para las entidades nombradas en el artículo 62 de la AO derogado se aplica la exención siempre y cuando fueran creadas antes del 01/01/2009.

¹⁶⁰ FG Berlin-Brandenburg v. 24.7.2014 — 4 K 12276/11, EFG 2014, 2168, Rz. 45 f. (Recurso ante BFH con el n.º de expediente I R 54/14).

¹⁶¹ BFH v. 21.1.2015 — X R 7/13, FR 2015, 713 m. Anm. FISCHER, Rz. 47.

¹⁶² BFH v. 21/01/2015 — X R 7/13, FR 2015, 713 m. Anm. FISCHER, Rz. 48.

su recepción para finalidades acordes con los estatutos. Excepciones a esta previsión sólo existen dentro de los límites del artículo 62 de la AO, es decir, las reservas voluntarias únicamente pueden dotarse con el límite del 10 % de los recursos que de otra manera deberían emplearse a corto plazo (art. 62, párr. 1.º, n.º 3, frase 1 de la AO). La situación es diferente, por ejemplo, según el derecho de utilidad pública español. En España tiene que repartirse el 70 % de los ingresos, mientras que el resto puede aplicarse a reservas voluntarias¹⁶³.

En relación a ello, según el artículo 58, n.º 1, mitad de línea 2.ª de la AO, también se podrán aportar recursos de organizaciones nacionales a una entidad que no sea obligada a tributar en Alemania. No existe una limitación geopolítica, lo que significa que el reenvío de recursos no está limitado a los países de la UE/EEE, sino que puede realizarse de forma internacional. Tampoco surge limitación alguna a través del referente estructural nacional del artículo 51, párrafo 2.º de la AO según la propia administración, ya que la donación de recursos de entidades nacionales, por principio, se considera una contribución a la mejora de la reputación de la República Federal Alemana¹⁶⁴. Los requisitos determinantes para ello son, por lo tanto, que la organización beneficiaria sea «sociedad, asociación de personas o una masa patrimonial en el sentido de la KStG» (cabe también que sea una figura jurídica equiparable)¹⁶⁵, que se pruebe el empleo de los recursos en el sentido de los estatutos de la sociedad de promoción¹⁶⁶ y que la ejecución del proyecto concreto promovido por la entidad beneficiaria se corresponda con los requisitos del artículo 52 y siguientes de la AO¹⁶⁷. Con ello, la regla del artículo 58 n.º 1 de la AO es, por partida doble, más abierta que el derecho a la desgravación de donaciones en virtud del artículo 10b, párrafo 1.º, frase 2, n.º 2 de la EStG. Por un lado, no existe limitación alguna para los países miembros de la UE/EEE y, por otro lado, la entidad beneficiaria debe de cumplir únicamente los requisitos relativos al proyecto, no todos los requisitos del artículo 52 y si-

¹⁶³ Artículo 3 párrafo. 2 de la Ley 49/2002, véase TABOADA, «Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in Spanien», [«Derecho de utilidad pública y donaciones en España»] en WALZ, VON AUER y VON HIPPEL, *Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa*, 2007, 491 [Normativa respecto a los donativos y la utilidad pública en Europa, 2007, 491] Respecto al derecho de utilidad pública español, en todo caso, HECKMANN, *Der einheitliche Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen*, Diss. Bucerius Law School, Hamburg, im Erscheinen. [Las Cuentas Anuales únicas de las organizaciones sin ánimo de lucro, Diss. Bucerius Law School, Hamburg, en publicación].

¹⁶⁴ BUCHNA, LEICHINGER, SEEGER y BROX, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 11. ed. 2015, p. 201. [Utilidad pública en el derecho tributario].

¹⁶⁵ Verf. d. OFD Frankfurt v. 5/9/2013 — S 0170 A — 50 — St 53, IStR 2014, 80.

¹⁶⁶ AEAO Nr. 1 frase 6 respecto al artículo 58 de la AO.

¹⁶⁷ BUCHNA, LEICHINGER, SEEGER y BROX, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 11. ed. 2015, p. 201. [Utilidad pública en el derecho tributario].

guintes de la AO, que son más estrictos. Por esa razón, la mayor parte de la actividad de promoción internacional de Alemania se realiza a través de «organizaciones recaudadoras de fondos», las organizaciones benéficas de mayor importancia¹⁶⁸ y otras organizaciones intermediarias, como *Transnational Giving*¹⁶⁹, que ofrecen el traslado de las donaciones como servicio.

De otra manera distinta a lo indicado en el artículo 58, n.º1 AO, el ámbito de aplicación del artículo 52, n.º2 de la AO, según su tenor literal, queda limitado a las personas físicas y jurídicas de Derecho público con beneficios fiscales. Con ello sólo entran en consideración para una transmisión de fondos entidades nacionales, así como organizaciones de países de la UE/EEE, que, por razón de sus ingresos en Alemania son obligados a tributar de forma limitada en este país¹⁷⁰. Esta diferenciación debe clasificarse como claramente contraria al Derecho comunitario a la vista de las resoluciones del TJCE en los casos «Stauffer» y «Persche», y sorprende que ni el legislador ni la administración tributaria alemanes hayan planteado en los últimos años una adaptación al derecho comunitario vigente¹⁷¹.

Un planteamiento para conseguir mayor seguridad jurídica en vistas a la deducibilidad de donaciones en el extranjero sería que los Estados miembro de la UE/EEE se declarasen dispuestos al reconocimiento recíproco de sus organizaciones sin ánimo de lucro¹⁷², lo que, por otro lado es políticamente

¹⁶⁸ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 3. Ed. 2015, S. 239 [Derecho de utilidad pública y donaciones]; más cercano HÜTTEMANN y HELIOS, *Abzugsfähigkeit von Direktspenden an gemeinnützige Einrichtungen im EU-Ausland*, IStR 2008, 39 [Deducibilidad de las donaciones directas a instituciones sin ánimo de lucro en la UE]; así como HÜTTEMANN y HELIOS, *Zum grenzüberschreitenden Spendenabzug in Europa nach dem EuGH-Urteil vom 27.1.2009*, DB 2009, 701. [Respecto a las donaciones transfronterizas en Europa tras la sentencia del TJCE del 27/01/2009 DB 2009, 701].

¹⁶⁹ www.transnationalgiving.eu.

¹⁷⁰ Comp. AEAO Nr. 2 zu § 58 AO, hierzu BUCHNA, LEICHINGER, SEEGER y BROX, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 11. ed. 2015, p. 205. [Utilidad pública en el derecho tributario].

¹⁷¹ Igualmente KIRCHHAIN, *Vom Fördern und Gefordertsein — Auslegungsfragen zur Mittelweitergabe gemeinnütziger Förderkörperschaften*, DStR 2013, 2141, 2145. [De la promoción y de ser promocionado. Cuestiones interpretativas respecto a las entidades de promoción mediadoras de fondos para la utilidad pública DStR 2013, 2141, 2145].

¹⁷² DROEGE, *Die Zukunft des europäischen Stiftungssteuerrechts*, FS Hufen (2015), pp. 445, 455 [El futuro del derecho tributario europeo respecto a las fundaciones]; HÜTTEMANN, *Rechtsfragen des grenzüberschreitenden Spendenabzugs — Anmerkungen zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften*, IStR 2010, 118,124 [Cuestiones legales de la deducibilidad de las donaciones internacionales. Observaciones respecto al borrador del Gobierno para una Ley para el Establecimiento de Ventajas Fiscales así como la Modificación de la Normativa Tributaria IStR 2010, 118,124]; SCHAUHOF, *Für ein europäisches Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht als Basis für eine europäische Zivilgesellschaft*, npoR 2013, 128 [Para un derecho europeo de utilidad pública y fundaciones como base para una sociedad civil europea npoR

controvertido, tal y como ha demostrado el debate acerca de la introducción de una Fundación Europea (FE)¹⁷³. Sin embargo, muchos estudios muestran que los requisitos legales para la utilidad pública en los Estados miembro de la UE no difieren tanto entre ellos¹⁷⁴. Igualmente puede plantearse si, al menos, se pudiesen reconocer de forma recíproca determinadas instituciones del Derecho público, como universidades de países de la UE, ya que, como demuestra la práctica, incluso en estos casos, es difícil que la promoción prospere más allá de las fronteras europeas. Así, ya se encuentra reconocida respecto de la deducibilidad de donaciones como gastos extraordinarios, según el artículo 10, párrafo 1.º, frase 2, n.º 1 de la EStG, la regla de que las personas jurídicas de Derecho público o los servicios públicos dentro de la UE o del EEE están autorizados a recibir donaciones sin que en este caso sea de relevancia una comparación con el derecho público o de utilidad pública nacional.

III. Conclusiones

El Derecho de fundaciones en Alemania se encuentra, tras un largo período de intangibilidad fundacional, en un debate reformador casi permanente desde el año 2000. Con 21.301 fundaciones registradas a finales del año 2015 Alemania tiene una proporción de 26 fundaciones por cada 100.000 habitantes, que se corresponde con las cifras de EE.UU. (86.192 *private foundations* y cerca de 321 millones de habitantes), pero con una proporción menor que la de Suiza que en el año 2014 disponía de 13.046 fundaciones sin ánimo de lucro y, con ello, 16 fundaciones por cada 10.000 habitantes. Alemania, como consecuencia de su fuerza económica y su protección legal de las fundaciones, se clasifica en la segunda categoría de lugares para establecer una fundación. Ahora se trata de procurar en el futuro un crecimiento sostenible y marcos legales coherentes en materia civil y tributaria para los fundadores y las fundaciones, no sólo en Alemania, sino también a nivel internacional, para que las fundaciones puedan seguir llevando a cabo su importante labor a favor de la sociedad.

2013, 128]; ya crítico, JACHMANN y MEIER-BEHRINGER, *Gemeinnützigkeit in Europa: Steuer- und europarechtliche Rahmenbedingungen*, BB 2006, 1823, 1830.[Utilidad pública en Europa: Marcos legales tributarios y europeos, BB 2006, 1823, 1830].

¹⁷³ Véase. WEITEMEYER, *Fundatio Europaea — Risk of abuse by tax shopping?*, ERA Forum 2013, 277 ff.; WEITEMEYER, *Der Kommissionsvorschlag zum Statut einer Europäischen Stiftung*, NZG 2012, 1001. [La propuesta de la Comisión para el estatuto de una Fundación Europea].

¹⁷⁴ WALZ, VON AUER y VON HIPPEL, *Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa*, 2007 [Normativa respecto a los donativos y la utilidad pública en Europa, 2007]; RICHTER y WACHTER, *Handbuch des internationalen Stiftungsrechts*, [Manual de Derecho internacional de fundaciones] 2007.

Bibliografía

- ACHLEITNER, Ann-Kristin, BLOCK, Jörg, STRACHWITZ, Rupert Graf y HOSSEINI, Florian, *Stiftungsunternehmen, en fase de publicación.*
- ACHLEITNER, Ann-Kristin, SPIESS-KNAFL, Wolfgang, HEINECKE, Andreas, SCHÖNING, Mirjam y NOBLE, Abigail, *The Social Investment Manual. An Introduction for Social Entrepreneurs*, 2011.
- ADAM, Thomas, *Stiften im 19. Und 20. Jahrhundert in der deutschen und amerikanischen Gesellschaft*, Non Profit Law Yearbook 2014/2015, p. 1.
- ANHEIER, Helmut K., BELLER, Annelie y HASS, Rabea, *Accountability und Transparenz des Dritten Sektors in Deutschland: ein Paradox? — Accountability and transparency of the third sector in Germany: a paradox?*, *Forschungsjournal Soziale Bewegungen* 2011, p. 96.
- ARNDT, Marcus, *Rechnungslegung durch Stiftungen und deren Prüfung durch die Stiftungsaufsicht*, npoR 2010, 93.
- ARNOLD, Arnd, *Auf dem Weg zu einer besseren Foundation Governance — Organstruktur, Vergütung, Destinatärsrechte*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, p. 63.
- BORNEMANN, Elias, *Kein grenzenloser Spendenabzug in Europa*, *juris Magazin* 2015, 342.
- BRAKMANREISER, Dana, *Foundation Law in the United States*, in: *Jung, Volumen del 35.º congreso de la Sociedad alemana para Derecho comparado (Deutsche Gesellschaft für Rechtsvergleichung)*, 2016, en fase de publicación.
- BRUNS, Patrick, *Fiduziarische Stiftung als Rechtsperson*, JZ 2009, 840.
- BUCHNA, Johannes, LEICHINGER, Carina, SEEGER, Andreas y BROX, Wilhelm, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 11.ª ed. 2015.
- Bundesverband Deutscher Stiftungen, *Stiftungsposition 03-2015*, Reformvorschläge zur Verbesserung des Stiftungsrechts.
- BURGARD, Ulrich, *Der Aufsichtsrat bei Verein und Stiftung*, GS Walz (2008), p. 71.
- CAMPENHAUSEN, Axel Frhr. von, KRONKE, Herbert y WERNER, Olaf, *Stiftungen in Deutschland und Europa*, 1998.
- CARVER, John, *Boards That Make a Difference: A New Design for Leadership in Nonprofit and Public Organizations*, 3.ª ed. 2006.
- CREZELIUS, Georg y RAWERT, Peter, *Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen — Anmerkungen zum ersten Schritt einer Reform des Stiftungsrechts*, ZEV 2000, 421.
- DAWES, Greyham, *Charity Commission regulation of the charity sector in England and Wales: the key role of charity audit regulation in: HOPT, VON HIPPEL, Comparative Corporate Governance of Non-Profit-Organizations*, 2010, p. 849.
- DROEGE, Michael, *Die Zukunft des europäischen Stiftungssteuerrechts*, FS Hufen (2015), p. 445.

- DUTTA, Anatol, *Warum Erbrecht? Das Vermögensrecht des Generationenwechsels in funktionaler Betrachtungsweise*, 2014.
- ELICKER, Michael, *Zum Streit über die Verselbständigung der fiduziarischen Stiftung* — Teil 1, ZStV 2012, 135.
- ERMAN, BGB, *Kommentar*, 13.^a ed. 2011.
Expertenbericht über Deutschlands Zukunft.
- FÖRSTER, Jutta, *Immer Ärger mit den Nachweisen — Verfahrensprobleme bei grenzüberschreitenden Spenden*, DSStR 2013, 1516.
- FRITSCHKE, Stefan, *Die Stiftungssatzung im Spannungsfeld zwischen Stifterfreiheit, Stiftungsautonomie und staatlicher Stiftungsaufsicht*, ZSt 2009, 21.
- GESERICH, Stephan, *Die Abzugsfähigkeit von Spenden in andere EU-Staaten*, DSStR 2009, 1173.
- GOLLAN, Anna Katharina, *Vorstandshaftung in der Stiftung*, 2008.
- GRÄWE, Daniel, *Leitung und Kontrolle — Der Deutsche Corporate Governance Kodex und Non-Profit-Organisationen*, 2011.
— *Zur Notwendigkeit und Ausgestaltung von Nonprofit Governance-Systemen*, ZStV 2013, 81.
- HAPP, Annette, *Stifterwille und Zweckänderung*, 2007.
- HECKMANN, Jonas, *Der einheitliche Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen*, Diss. Bucerius Law School, Hamburg, en fase de publicación.
- HEINTZEN, Markus, *Steuerliche Anreize für gemeinwohlorientiertes Engagement Privater*, FR 2008, 737.
- HELIOS, Marcus, *Abzugsfähigkeit von Direktspenden an gemeinnützige Einrichtungen im EU-Ausland und struktureller Inlandsbezug?*, Non Profit Law Yearbook 2008, p. 89.
- HIPPEL, Thomas von, *Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen*, 2007.
— *Sonstige Satzungsänderungen*, in: HÜTTEMANN, RICHTER y WEITEMEYER, *Landesstiftungsrecht*, 2011.
- HOPT, Klaus J. y REUTER, Dieter, *Stiftungsrecht in Europa* 2001.
- HOPT, Klaus J. y WALZ, Rainer W., V. HIPPEL, Thomas y THEN, Volker, *The European Foundation — A New Legal Approach*, 2006.
- HÜBSCHMANN, Walter, HEPP, Ernst y SPITALER, Armin, *AO, Kommentar Stand*, 12/2015.
- HUSHAHN, Johannes, *Unternehmensverbundene Stiftungen im deutschen und schwedischen Recht*, 2009.
- HÜTTEMANN, Rainer, *Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts*, ZHR 167, 2003, 35.
— *Der Grundsatz der Vermögenserhaltung im Stiftungsrecht*, FG Flume, 1998, p. 59.
— *Der neue Anwendungsverlass zum Abschnitt «Steuerbegünstigte Zwecke»*, DB 2012, 250.
— *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 3.^a ed., 2015.

- *Rechtsfragen des grenzüberschreitenden Spendenabzugs — Anmerkungen zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften*, IStR 2010, 118.
- *Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen — Brauchen wir mehr Publizität und ein Bilanzrecht für Stiftungen?*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, p. 81.
- *Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtsformbezogenen Privilegierung von Stiftungen im Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht*, Non Profit Law Yearbook 2001, p. 145.
- HÜTTEMANN, Rainer y HELIOS, Marcus, *Abzugsfähigkeit von Direktspenden an gemeinnützige Einrichtungen im EU-Ausland*, IStR 2008, 39.
- *Zum grenzüberschreitenden Spendenabzug in Europa nach dem EuGH-Urteil vom 27.1.2009*, DB 2009, 701.
- HÜTTEMANN, Rainer y WEITEMEYER, Birgit, *Flexibilisierung der Rücklagenbildung bei gemeinnützigen Stiftungen*, npoR 2009, 107.
- JACHMANN, Monika, *Die Entscheidung des EuGH im Fall Stauffer — Nationale Gemeinnützigkeit in Europa*, BB 2006, 2607
- JACHMANN, Monika y MEIER-BEHRINGER, Annette, *Gemeinnützigkeit in Europa: Steuer- und europarechtliche Rahmenbedingungen*, BB 2006, 1823
- JAKOB, Dominique «Stiftungsartige Erscheinungsformen im Ausland — Rechtsvergleichender Überblick», in: BEUTHIEN y GUMMERT, *Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts*, Band 5: Verein, Stiftung bürgerlichen Rechts, 3.^a ed. 2009.
- *Die liechtensteinische Stiftung*, 2009.
- «Freiheit durch Governance — Die Zukunft des Stiftungsrecht aus rechtsvergleichender Perspektive», in: BUMKE y RÖTHEL, *Autonomie im Recht*, en fase de publicación.
- *Internationales Stiftungsrecht*, in: VON CAMPENHAUSEN y RICHTER, *Stiftungsrechts-Handbuch*, 4.^a ed. 2013.
- «Kollisionsrecht», in: HÜTTMANN, RICHTER y WEITEMEYER, *Landesstiftungsrecht*, 2011.
- *Modernes Stiftungsrecht für Deutschland in Europa — was sollte geregelt werden?*, npoR 2016, 7.
- JAKOB, Dominique y STUDEN, Goran, *Die liechtensteinische Stiftung in der aktuellen deutschen Zivilrechtsprechung*, npoR 2011, 4.
- JAKOB, Dominique y UHL, Matthias, *Die liechtensteinische Familienstiftung im (Durch-)Blick ausländischer Rechtsprechung*, IPRax 2012, 451.
- JOCHUM, Heike, *Die Besteuerung gemeinnütziger Einrichtungen in Europa — zwischen host countrycontrolapproach und Europäischer Stiftung*, npoR 2012, 177.
- KIRCHHAIN, Christian, *Vom Fördern und Gefördertsein — Auslegungsfragen zur Mittelweitergabe gemeinnütziger Förderkörperschaften*, DStR 2013, 2141.
- KLEIN, Franz, *AO, Kommentar*, 12.^a ed. 2014.

- KOWARK, Katrin, *Vorstoß für die Europäische Stiftung*, *StiftungsWelt* 01–2012, 44.
- KRIMMER, Holger, WEITEMEYER, Birgit, KLEINPETER, Saskia, VOGT, Benedikt y SCHÖNFELD, Friedrich von, *Transparenz im Dritten Sektor. Eine wissenschaftliche Bestandsaufnahme*, 2014.
- KRONKE, Herbert, *Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung*, 1988.
- MUGDAN, Benno, *Die gesammten Materialien zum Bürgerlichen Gesetzbuch für das Deutsche Reich*, vol. I, 1899.
- MüKoBGB, vol. 1, 6.^a ed. 2011.
- MüKoBGB, vol. 1, 7.^a ed. 2015.
- MUSCHELER, Karlheinz, *Die Verbrauchsstiftung*, FS Werner (2009), p. 129.
- NEUMANN, Steffen, *Steuerliche Verbesserungen für das bürgerschaftliche Engagement und die Folgen aus der Stauffer-Entscheidung des EuGH für den Spendenabzug*, FR 2008, 745.
- OTT, Steven J. y DICKIE, Lisa A., *Understanding Nonprofit Organizations; Governance, Leadership, and Management*, 2.^a ed. 2012.
- PAPSTHART, Stefan, *Stiftungsrecht am Scheideweg: Festigung einer starken «Marke» oder Eröffnung eines Experimentierfeldes für Stifter?*, npoR 2016, 105.
- RAWERT, Peter, «Der Stiftungsbegriff und seine Merkmale — Stiftungszweck, Stiftungsvermögen, Stiftungsorganisation», in: HOPT y REUTER, *Stiftungsrecht in Europa*, 2001, p. 109.
- *Öffnung der Stiftung für körperschaftliche Strukturen? — Der noch lebende Stifter und die Verfassung „seiner« Stiftung*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, p. 51.
- «Stifterwille und Privatautonomie», in: JAKOB y VON ORELLI, *Der Stifterwille*, 2014, p. 103.
- «Vertretungsbescheinigungen und Auskunftserteilung», in: HÜTTMANN, RICHTER y WEITEMEYER, *Landesstiftungsrecht*, 2011.
- RENZ, David O., *The Jossey-Bass handbook of nonprofit leadership and management*, 3.^a ed. 2010.
- REUTER, Dieter y ANATOL Dutta, *Rezensionsabhandlung zu «Warum Erbrecht? Das Vermögenrecht des Generationenwechsels in funktionaler Betrachtung»*, Non Profit Law Yearbook 2015/2016, en fase de publicación.
- REUTER, Dieter, *Der Vorbehalt des Stiftungsgeschäfts*, NZG 2004, 939.
- *Gesellschaftsrecht oder Unternehmensverfassungsrecht?*, FS Merle (2010), p. 309.
- *Neue Impulse für das gemeinwohlorientierte Stiftungswesen? Zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts*, Non Profit Law Yearbook 2001, p. 27.
- *Stiftungsform, Stiftungsstruktur und Stiftungszweck*, AcP 207 (2007), 1.
- RICHTER, Andreas y WACHTER, Thomas, *Handbuch des internationalen Stiftungsrechts*, 2007.
- ROTH, Gregor, *Vertretungsbescheinigungen für Stiftungsorgane und Verkehrsschutz*, Non Profit Law Yearbook 2009, p. 65.

- RÖTHEL, Anne, *Informe A para el 68.º Congreso de juristas alemanes*, 2010, A 16.
- SCHAUER, Dirk, *Die Zusammenführung rechtsfähiger Stiftungen*, Diss. Hamburg, en fase de publicación.
- SCHAUHOFF, Stephan, *Für ein europäisches Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht als Basis für eine europäische Zivilgesellschaft*, npoR 2013, 128.
- *Was im Stiftungsrecht reformiert werden sollte*, npoR 2016, 1.
- SCHAUHOFF, Stephan y KIRCHHAIN, Christian, *Steuer- und zivilrechtliche Neuerungen für gemeinnützige Körperschaften und deren Förderer*, FR 2013, 301.
- SCHLÜTER, Andreas, *Stiftungsrecht zwischen Privatautonomie und Gemeinwohlbindung*, 2004.
- SCHÖNFELD, Friedrich von, *Die US-amerikanische Diskussion über Leitung und Kontrolle von Non-Profit-Organisationen. Vier Buchempfehlungen*, npoR 2013, 203.
- *Leistungs- und Kontrollstrukturen in gemeinnützigen Organisationen. Eine Untersuchung zur Effektivität im Dritten Sektor und deren Verbesserung durch einen Kodex*, Dissertation Hamburg, en fase de publicación.
- STAUDINGER, BGB, *Buch XIII*, Texto refundido 2011.
- STOLTE, Stefan, *Reform des Stiftungsrechts*, BB 2015, 2694.
- TABOADA, Carlos Paloa, «Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in Spanien», in: WALZ, VON AUER y VON HIPPEL, *Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa*, 2007, 491.
- TIMMER, Karsten, *Stiften in Deutschland*, 2005.
- UHL, Matthias, *Das Internationale Privatrecht der Stiftung und das Aufsichtsrecht*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, p. 189.
- *Materiellrechtliche Klarheit und prozessuale Unstimmigkeit — Das Urteil des VG Karlsruhe zur Gewerbeanmeldung einer unselbständigen Stiftung*, ZStV 2011, 224.
- Universität Heidelberg/CSI Heidelberg/MPI Hamburg, «Feasibility Study on a European Foundation Statute», *Final Report*, 2009.
- Deliberaciones del 44.º Congreso de juristas alemanes*, vol. I 1962, parte 5.ª (informe Ballerstedt y Salzwedel).
- Deliberaciones del 44.º Congreso de juristas alemanes*, vol. II 1964, G 3, 24 ss. (ponencia Mestmäcker).
- VOGT, Benedikt, *Publizität von Stiftungen de lege lata und de lege ferenda*, 2013.
- WALZ, Rainer W., AUER, Ludwig von y HIPPEL, Thomas von, *Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa*, 2007.
- WEITEMEYER, Birgit, *Der Kommissionsvorschlag zum Statut einer Europäischen Stiftung*, NZG 2012, 1001.
- *Die Bürgerstiftung — Rechtsform und Reformbedarf?*, GS Eckert (2008), p. 967.
- *Die Reform des Bundesrechts und die nachfolgenden Reformen in den Ländern. Erreichtes und Agenda für die Zukunft*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, p. 17.

- *Die Zukunft der Stiftungen in Europa*, FS Werner 2009, S. 291.
- «Entwicklungen im europäischen Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht (unter Einbezug der European Foundation)», in: JAKOB, *Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa*, 2010, p. 73.
- *Fundatio Europaea — Risk of abuse by tax shopping?*, ERA Forum 2013, 277.
- «Neue Tendenzen im europäischen Stiftungsrecht unter besonderer Berücksichtigung des Gemeinnützigkeitsrechts», in: SCHURR, *Der Generationenwechsel in der Stiftungslandschaft*, vol. 4 del Congreso de Liechtenstein sobre fundaciones, 2011, p. 78.
- «Von der Stifterfreiheit zur Stiftungsautonomie — Weiterentwicklung oder Sackgasse?», in: BUMKE y RÖTHEL, *Autonomie im Recht*, en fase de publicación.
- WEITEMEYER, Birgit y BORNEMANN, Elias, *Problemstellungen gemeinnütziger Tätigkeit mit Auslandsbezug*, FR 2016, 437.
- WEITEMEYER, Birgit y FRANZIUS, Christine, «Die Entwicklung des Stiftungsrechts im Bund und in den Ländern», in: HÜTTEMANN, RICHTER y WEITEMEYER, *Landesstiftungsrecht*, 2011.
- WEITEMEYER, Birgit y KLENE, Victor, *Notwendige Weiterentwicklung des Gemeinnützigkeitsrechts*, DStR 2016, 937.
- WIESNER, Jens, *Korporative Strukturen bei der Stiftung Bürgerlichen Rechts*, 2012.
- WÖRRLEIN, Lena Maria, *Ein Standard für wirkungsorientierte Berichterstattung — der Social Reporting Standard*, npoR 2015, 14.
- Zivilgesellschaft in Zahlen, ZIVIZ-Survey, Instrumente und Erste Ergebnisse, 2012.