

# Las delegaciones de fundaciones extranjeras como «sujetos» del régimen fiscal especial de las entidades sin fin de lucro<sup>1</sup>

Manuel J. Caamaño Rial

T.A.G., rama jurídica. Abogado

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. 1. *La equiparación a las fundaciones españolas*. A) Ideas previas y antecedentes. B) La delegación como pieza clave del disfrute por las fundaciones extranjeras del régimen especial de las entidades sin fin de lucro. C) La intensidad de la presencia de la fundación extranjera en España y su sometimiento a la ley española como condicionantes de su régimen sustantivo y fiscal.—II. LAS DELEGACIONES DE FUNDACIONES EXTRANJERAS. 1. *El concepto de «delegación»*. A) La delegación como «prolongación» de la fundación extranjera, carente de personalidad jurídica independiente. B) La delegación como unidad organizativa autónoma. C) La contemplación unitaria de las actividades de la fundación extranjera en España. D) El ejercicio de actividades en territorio español mediante representante o apoderado. 2. *El régimen jurídico aplicable a las delegaciones*.—III. LAS FUNDACIONES EXTRANJERAS Y EL REGISTRO DE FUNDACIONES. 1. *La referencia al «Registro de Fundaciones»*. 2. *La inscripción como característica delimitativa de las fundaciones extranjeras destinatarias del régimen fiscal especial*. 3. *Los requisitos para el acceso de las fundaciones extranjeras al Registro de Fundaciones*. A) La acreditación de su válida constitución con arreglo a su ley personal. B) La persecución de fines de interés general y su realización en o desde España.—IV. LA DELEGACIÓN COMO «SUJETO» DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO. 1. *Delegación y establecimiento permanente*. A) Planteamiento. B) La trascendencia del establecimiento permanente en la tributación de las entidades no residentes, en general. C) El concepto de establecimiento permanente. a) El concepto de establecimiento permanente en los Convenios de Doble Imposición (el MCOCDE). b) El concepto de establecimiento permanente en el IRNR y los problemas de encaje de la «delegación» en dicho concepto. c) La contemplación separada de los distintos establecimientos permanentes. 2. *La delegación como «sujeto» del régimen especial de las entidades sin fin de lucro: tributación en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes versus tributación en el Impuesto sobre Sociedades*. A) Fundaciones extranjeras sin delegación, ni establecimiento permanente en España. B) Fundaciones con establecimiento permanente, no inscritas. C) Delegaciones de fundaciones extranjeras no acogidas al régimen de la Ley 49/2002.—V. CONCLUSIONES.

---

<sup>1</sup> El presente trabajo se ha realizado en mi condición de doctorando del programa de Doctorado en Derecho y Ciencias Sociales de la Facultad de Derecho de la UNED y refleja parte del trabajo de investigación de la tesis doctoral que elaboro bajo el título *Los sujetos del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro*.

## I. Introducción

Las *delegaciones de fundaciones extranjeras* son la cuarta categoría de entidades que la Ley 49/2002 menciona como sujetos del régimen fiscal que en la misma se entroniza<sup>2</sup>. A este respecto, hemos de comenzar señalando que, a pesar de la creciente internacionalización del altruismo, la atención que la doctrina patria ha dedicado al establecimiento de este tipo de entidades en nuestro suelo y, en general, al ejercicio de sus actividades en España resulta, sin embargo, abrumadoramente menor que la prodigada al mismo fenómeno cuando éste es protagonizado por otras organizaciones, como las sociedades, en las que, por obvios motivos de importancia en el tráfico económico, se ha centrado el interés de las distintas ramas jurídicas. En este sentido, si exceptuamos alguna monografía realizada desde la óptica del Derecho Internacional Privado<sup>3</sup> y algún que otro artículo doctrinal, la literatura sobre la actividad transnacional de las fundaciones no puede, desde luego, calificarse de prolija<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> Vid. el artículo 2.d) de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. BOE núm. 307, de 24 de diciembre.

<sup>3</sup> Así, la de GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, Edit. Eurolex, Madrid, 2003.

<sup>4</sup> La misma carencia, en el ámbito del DIPr, señalaba GARDEÑES (*Las Fundaciones...*, *op. cit.*, p. 46-47). A este respecto, no obstante, al margen de la bibliografía anotada por dicho autor y de las referencias generales en los manuales de Derecho Internacional Privado [por todos, *vid.* «Personas Jurídicas y sociedades mercantiles», en CALVO CARAVACA, A. L. y CARRASCOSA GONZÁLEZ (dirs.), *Derecho Internacional Privado*, Vol. II, Edit. Comares, Granada, 2004, § 75, pp. 483-484] cabe citar, sin ánimo de ser exhaustivo, los trabajos de CAMPUZANO DÍAZ, B.: «Las fundaciones extranjeras en la nueva Ley sobre Fundaciones», *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 1745, 1995, pp. 3204-3225; TRINIDAD GARCÍA, M.<sup>a</sup>, «Apuntes sobre el Registro de Fundaciones extranjeras», en AA.VV., *Derecho Registral Internacional. Homenaje a la memoria del profesor Rafael Arroyo Montero*. Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Iprolex, Madrid, 2003, pp. 109-126; PÉREZ MILLA, J.: «De las incertidumbres de la economía social autonómica en el tráfico externo», *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, n.º 9, 2005, [www.reei.org](http://www.reei.org); y del propio GARDEÑES: «Problemática registral de las fundaciones extranjeras que ejerzan actividades en España», en AA.VV., *Derecho Registral Internacional, op. cit.*, pp. 68-93, y «Las fundaciones en el contexto internacional», en AA.VV., *Tratado de Fundaciones*, Vol. II, edit. Boch, Barcelona, 1.ª edición, marzo 2007, pp. 1141-1207. También cabe mencionar los trabajos de PIÑAR MAÑAS, J. L.: «Comentario al artículo 5», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Escuela Libre de Derecho-Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 40-44; GARCÍA ANDRADE, J.: *La Fundación: un estudio jurídico*, Colección Solidaridad 11, Fundación Once-Escuela Libre Editorial, Madrid, 1997, pp. 53-54 y 358; GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 20 de diciembre*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2003, pp. 84-88; CUSCÓ, M. y CUNILLERA, M.: *Comentarios a la nueva Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 20 de diciembre*, DIJUSA, 2003, pp. 82-83; SANTOS MORÓN, M.<sup>a</sup> J.: «La nacionalidad de las fundaciones. Actividad en España de las fundaciones extranjeras (art. 7)»,

Mayor escasez de estudios —aunque afortunadamente en aumento— se aprecia aún en el ámbito del Derecho Tributario, donde su tratamiento suele saldarse habitualmente con algún breve comentario a la luz de lo dispuesto en la Ley de Fundaciones, señalando que la posibilidad de que disfruten del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro viene abonada por su sometimiento al mismo régimen jurídico y a los mismos requisitos que las fundaciones españolas<sup>5</sup>; lo que, no por cierto, deja, sin embargo, de resultar

---

en AA.VV., *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, Fundación Once-Iustel, Madrid, 2005, pp. 181-1997; o LÓPEZ-NIETO Y MALLO, F.: *La Ordenación legal de las Fundaciones*, La Ley, Madrid, 2006, pp.135-136 y 154-156, todos ellos con referencias al tema, aunque con distinta intensidad y calado. Otra cosa, distinta de la actividad de las fundaciones extranjeras en España, son los estudios de Derecho comparado sobre las fundaciones y sobre el mecenazgo, a los que la atención deparada por los autores ha sido mayor. Sobre ello, *vid.* CABRA DE LUNA, M. A.: *El Tercer Sector y las Fundaciones de España hacia el nuevo milenio. Enfoque económico, sociológico y jurídico*. Colección Solidaridad 13, Fundación Once-Escuela Libre Editorial, Madrid, 1998, pp. 271-328, y el comentario bibliográfico que allí se realiza: pp. 1090-1093. Asimismo, se han de citar los trabajos de MONTERO SIMÓ, Marta, «La fiscalidad de las *Nonprofit Organizations* en EE.UU.: El disfrute del estatus de entidades exentas y la tributación de sus beneficios empresariales», *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. núm. 24/09; de ALLÍ TURRILLAS, Juan-Cruz: «Origen, crisis jurídica y cambios en ciernes en la regulación del sector no lucrativo de tipo “fundacional” en los EE.UU.», *Revista Española del Tercer Sector*, núm. 21/mayo-agosto 2012; y, también del mismo autor, *La fundación ¿Una casa sin dueño? (Gobierno, responsabilidad y control público de las fundaciones en Inglaterra, EE.UU., Alemania y Francia)*, Iustel-Fundación Alfonso Martín Escudero, Madrid, 2012; BLÁZQUEZ LIDOY, A. y PEÑALOSA ESTEBAN, I.: «El régimen fiscal del mecenazgo en el derecho comparado: Alemania, Reino Unido, Francia y Estados Unidos», *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, núm. 872, 2013 (ejemplar dedicado a Participación cívica y filantropía), pp. 29-44. Y, más recientemente, los estudios de Derecho comparado de LUCAS DURÁN, M.: «Francia»; GALLEGO GARCÍA, R. y PEÑALOSA ESTEBAN, I.: «Reino Unido»; BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Comentario General» y «Estados Unidos»; y BÁEZ MORENO, A.: «Alemania», todos ellos contenidos en la obra colectiva *Fiscalidad del mecenazgo*, edit. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, pp. 235-317.

<sup>5</sup> En este sentido, GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, CISS, Valencia, 2003, p. 51; PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo y del Mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, Civitas, Madrid, 2003, pp. 77-78; y MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Fundaciones y Mecenazgo. Análisis Jurídico-Tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, Aranzadi, Navarra, 1995, pp. 86-87 y 145-146, éste último, respecto de la anterior Ley de Fundaciones. No obstante, abordan, con mayor atención el tema, GUIJARRO ZUBIZARRETA, F. («Las fundaciones ante los convenios de doble imposición», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vól. XXXIV, núm. 173, septiembre-octubre 1984, pp. 1103-1108) y GOTA LOSADA, A. (*Tratado del Impuesto de Sociedades*, tomo III, Banco Exterior de España, Madrid, 1989, pp. 244-250), aunque ambos bajo la vigencia de la LIS-78 y con anterioridad a las Leyes de Fundaciones de 1994 y 2002. También han de mencionarse los trabajos de GIMÉNEZ-REINA, E. y ZURDO, J.: «Disposición adicional decimosexta», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, *op. cit.*, pp. 662-675, específicamente dedicado a la tributación de las fundaciones extranjeras conforme a la citada Disposición

insuficiente para enfrentarnos con algunos problemas, comenzando por los que puede presentar la utilización por la propia Ley 49/2002 de términos como el de «delegación» o el de fundación «extranjera», ajenos, en principio, al ámbito fiscal a que dicha Ley pertenece<sup>6</sup>; máxime, si se tiene en cuenta que su sujeción tributaria no se produce, *prima facie*, a los mismos conceptos impositivos que las fundaciones españolas: adviértase que las fundaciones extranjeras, entendidas como entidades no residentes, no se someten al Impuesto sobre Sociedades (IS), sino al Impuesto sobre la Renta de los no residentes (IRNR). Algo, como veremos, que aparentemente habría olvidado el legislador de la Ley 49/2002, que omite toda referencia a dicho último

---

adicional de la Ley 30/1994, y de GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1995, pp.107-109, que dedica un apartado a comentar el régimen de las entidades sujetas por obligación real, igualmente en relación a la Ley 30/1994. Ya respecto de la vigente Ley 49/2002, cabe citar el de MARCO SERRANO, L. M.: «El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *Rev. Estudios Financieros*, núm. 250, 2004, pp. 8-9, que, aunque prácticamente de pasada, realiza alguna interesante observación; y, muy especialmente, los de FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: «Aspectos internacionales de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *Nueva Fiscalidad*, núm. 9-2006, octubre 2006, pp. 9-69, y los de LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», en MUÑOZ MACHADO, S.; CRUZ AMORÓS, M., y DE LORENZO GARCÍA, R. (dirs.), *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, Fundación Once-Iustel, Madrid, 2005, pp. 1185-1240; «Mecenazgo europeo sin fronteras», *Crónica Tributaria: boletín de actualidad* núm. 3/2014, pp. 23-28; «Incentivos fiscales sin fronteras para fundaciones y donantes europeos», *Crónica Tributaria* núm. 153/2014, pp. 221-259; «Una fiscalidad para las fundaciones y el mecenazgo en Europa», en MUÑOZ MACHADO, S, y PIÑAR MAÑAS, J. L. (dirs.), *Anuario de Derecho de Fundaciones 2013*, Iustel, Madrid, 2014, pp. 227-262; y, más recientemente, «Fiscalidad Internacional y entidades no lucrativas», en CABRA DE LUNA, M. A. (dir.), *La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo. Estudios en homenaje a Miguel Cruz Amorós*, CERMI, Madrid, 2017, pp. 279-303. Asimismo, se han de mencionar los de SANZ GADEA, E.: «Principio de no discriminación en la Unión Europea y operaciones no lucrativas», en CABRA DE LUNA, M. A. (dir.), *La dimensión social de la fiscalidad...*, *op. cit.*, pp. 449-475, y CÍVICO MALDONADO, J. A. y ABAD GURUMETA, S.: «La fiscalidad de las actividades sin ánimo de lucro con componente internacional», en AA.VV., *Fiscalidad del mecenazgo*, edit. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, pp. 75-95. La lista, no obstante, no pretende ser exhaustiva.

<sup>6</sup> Como ya apuntara GARCÍA LUIS en relación a la Ley 30/1994, en puridad, hablar de fundaciones «extranjeras» constituye una incorrección, «pues dentro del régimen de tributación del Impuesto sobre Sociedades, no importa la nacionalidad sino su residencia». En este sentido, proseguiría dicho autor, «la fundación “extranjera”, será aquella que no se encuentre en ninguna de las situaciones contempladas en el artículo 9 de la LIS [hoy, art. 8.1 LIS-2014] y que atribuyen la condición de entidad residente» (cfr. GARCÍA LUIS, T. *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, *op. cit.*, p. 107). No obstante, será necesario prestar especial atención a la utilización de dichos conceptos por el Legislador, porque van a tener una importancia decisiva en orden a identificar con exactitud el tipo de entidades y situaciones que van a merecer el tratamiento ventajoso que dispensa el régimen fiscal de la Ley 49/2002.

Impuesto<sup>7</sup>. Y digo «aparentemente», porque la contemplación de las delegaciones como uno de los «sujetos» del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro exige la reflexión de si verdaderamente se trató de un olvido, superable hermenéuticamente, como han entendido algunos autores<sup>8</sup>, o si, por el contrario, no constituye omisión alguna y lo que ocurre, más bien, no es sino la natural consecuencia de haberse culminado la «personalización» fiscal de la delegación y su plena equiparación a las fundaciones españolas, hasta llevarla —más allá del concepto de establecimiento permanente— al extremo de ser tenida por una entidad residente sujeta al IS.

Es oportuno señalar que esa es también la propuesta que, con carácter general para cualesquiera establecimientos permanentes, ha sido recientemente defendida, desde una perspectiva de *lege ferenda*, por algunos autores<sup>9</sup>. No obstante, en relación a este aspecto, el análisis que aquí se ofrece se sitúa en un escenario distinto: se trata de verificar, *de lege lata*, hasta qué punto se ha dado ya ese paso en el caso concreto de las delegaciones de fundaciones extranjeras, aunque los operadores jurídicos no hayan sido plenamente conscientes o se hayan decantado por otra solución, tal vez, más cómoda, pero no necesariamente la menos perturbadora.

En efecto, la deficiente regulación de la fiscalidad de las delegaciones de fundaciones extranjeras nos enfrentará a dos lecturas contrapuestas de su régimen tributario:

—Por un lado, estimar que se encuentran sujetas al IRNR; tesis por la que se inclina mayoritariamente la doctrina, pero cuya admisibilidad, pese a la primera apariencia, no se revelará tan sencilla, obligando a una ensortijada

<sup>7</sup> Salvo en relación al mecenazgo (*vid.* los arts. 21, 23.1, 25, 26 y 27 de la Ley 49/2002).

<sup>8</sup> Por todos, MARCO SERRANO, L. M.: «El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *op. cit.*, p. 9, y LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», en *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, *op. cit.*, pp. 1191-1192.

<sup>9</sup> Me estoy refiriendo a CUBERO TRUYO, A.: «Aplicabilidad de criterios característicos de la imposición directa a la regulación futura de los establecimientos permanentes y mejoras técnicas en su regulación actual», en LUCAS DURÁN, M. y DEL BLANCO GARCÍA, Á. (dirs.) y GARCÍA MARTÍNEZ, Á. (COORD.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. 3/2018, en especial, pp. 264-267. Anteriormente ya lo había defendido en *Principios de la Imposición sobre la Renta de los No Residentes*. Tesis doctoral, Universidad de Sevilla, Departamento de Derecho Financiero y Tributario, 1994, *passim*. [Accesible en <http://hdl.handle.net/11441/23998>]; y en «Un nuevo enfoque legislativo para la obligación real de contribuir», *Boletín Aranzadi Fiscal*, núm. 3/1998 (BIB 1998\1636).

exégesis del TRLIRNR<sup>10</sup>, del TRLIS-04<sup>11</sup> (hoy ya, de la LIS-2014<sup>12</sup>) y de la propia Ley 49/2002, a la que se ha de añadir la necesidad de encajar el concepto de delegación en la noción de establecimiento permanente, para superar con todo ello el sinsentido de que no se establezca ningún beneficio sobre las rentas que obtengan en España, a pesar de su calificación como entidades sin fin de lucro<sup>13</sup>; y,

—Por otro, considerar, en cambio, a dichas delegaciones como entidades sujetas al IS, lo que no resulta tampoco de menor dificultad, dada su carencia de personalidad jurídica, aunque puede encontrar apoyo, no obstante, en

<sup>10</sup> Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo. BOE núm. 62, de 12/03/2004.

<sup>11</sup> Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo. BOE núm. 61, de 11/03/2004.

<sup>12</sup> Ley 27/2014, de 27 Nov., del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 288, de 28/11/2014.

<sup>13</sup> Que es la conclusión a que conduce, como se ha dicho, la flagrante omisión en la Ley 49/2002 de toda referencia al IRNR cuando establece el régimen tributario de las entidades sin fin de lucro. A colmar esa «laguna» se dirigiría, precisamente, uno de los preceptos de la Proposición de Ley núm. 122/000160, de modificación de la Ley 49/2002, presentada por el Grupo Parlamentario catalán en el Congreso (CiU), *vid.* BOCG, X Legislatura, serie B, núm. 183-1, de 23 de mayo de 2014), en cuyo artículo tercero se proponía una nueva redacción del artículo 5 de la citada Ley para incorporar un nuevo apartado con el siguiente tenor:

«2. En el caso al que se refiere la letra d) del artículo 2 de esta ley [a saber, el relativo a las delegaciones de fundaciones extranjeras], *las exenciones que se establecen en los artículos siguientes, serán de aplicación respecto al Impuesto sobre la Renta de no Residentes*».

Dicha iniciativa, sin embargo, decaería con la disolución de la Cámara (*vid.* el acuerdo de la Mesa de la Diputación Permanente, en su reunión del día 28 de octubre de 2015, mediante el que se dispondría la publicación, entre otras, de la relación de iniciativas ya calificadas que se hallaban en tramitación en el momento de la disolución y que caducaron como consecuencia de ésta: BOCG. Congreso de los Diputados, Serie D, núm. 758, de 20 de noviembre de 2015, p. 10).

En el mismo sentido, debe anotarse la «Proposición de Ley de modificación del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias», presentada por el Grupo Parlamentario Popular el pasado 27 de febrero de 2018 (*vid.* BOCG, Congreso de los Diputados, XII Legislatura, serie B, núm. 225-1, de 9 de marzo de 2018, Proposición de Ley núm. 122/000196), en la que, al margen de lo que cabría considerar su objetivo principal —a saber, la modificación del IIVTNU, tras la STC núm. 59/2017, de 11 de mayo—, se dirige, apelando de forma vaga y somera a la necesidad de «adaptar la normativa interna al ordenamiento comunitario», a proponer la modificación de los artículos 2 y 5 de la Ley 49/2002, así como de la rúbrica del Capítulo II de su Título II, entre otros, con el inconfesado designio de salvar la incoherencia a que nos referimos en el texto, decantándose, entre las distintas opciones, por dar entrada al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

determinada lectura, antes, del artículo 9.2 y de la DF 1.<sup>a</sup> del TRLIS-04 y, hoy ya, del artículo 9.2 y de la DF 2.<sup>a</sup> de la LIS-2014, en relación con el título II de la Ley 49/2002.

Finalmente, convendrá advertir que no se abordará aquí el examen de estas entidades desde la perspectiva del Derecho comunitario. A pesar de su atractivo tras las polémicas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)<sup>14</sup>, el tema merece, por sí solo, un examen específico de cierta amplitud, que, siquiera sea por razón de espacio, no puede ser abarcado en este trabajo. No obstante, al respecto pueden verse, entre otros, los ya citados de LÓPEZ RIBAS y SANZ GADEA.

## 1. *La equiparación a las fundaciones españolas*

### A) *Ideas previas y antecedentes*

Contrariamente que en el caso de las delegaciones de *asociaciones extranjeras*, que no se contemplan como posibles destinatarias del régimen fiscal que nos ocupa<sup>15</sup>, la Ley 49/2002, como he señalado, menciona expresamente en

<sup>14</sup> Especialmente, de las sentencias de 14 de septiembre de 2006, *Centro di Musicología Walter Stauffer vs. Finanzamt München für Körperschaften*, as. C-386/04, y de 27 de enero de 2009, *Hein Persche vs. Finanzamt Lüdenscheid*, as. C-318/07, pero también, entre otras, de la de 10 de febrero de 2011, *Missionswerk Werner Heukelbach eV vs. État belge*, as. C-25/10; la de 16 de junio de 2011, *Comisión vs. República de Austria*, as. C-10/10; la de 16 de julio de 2015, *Comisión Europea contra República Francesa*, as. C-485/14; o la de 17 de septiembre de 2015, *FE. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, as. C-589/13.

<sup>15</sup> El artículo 9.3 de la LODA (Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación. BOE núm. 73, de 26 de marzo) establece que: «Sin perjuicio de lo que disponga el ordenamiento comunitario, las asociaciones extranjeras para poder ejercer actividades en España, de forma estable o duradera, deberán establecer una *delegación* en territorio español», lo que, en principio, no parece muy alejado de lo dispuesto para las fundaciones extranjeras en el artículo 7.1 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. Ahora bien, recuérdese que las asociaciones, pese a que son entidades carentes de finalidad lucrativa, no han de perseguir *necesariamente* fines de interés general, a diferencia de las fundaciones, en las que resulta inexcusable (art. 34 CE). En este sentido, la Ley 49/2002 no considera como ESFL a otras asociaciones que a las de *utilidad pública*, que, distintamente, sí tienen como requisito esencial la persecución de fines de interés general y quedan sujetas al control y supervisión de los órganos competentes de la Administración. Y aquí puede encontrarse la causa de que las *delegaciones de asociaciones extranjeras* no se contemplan entre las destinatarias de este régimen fiscal. Nuestro Ordenamiento parte de la premisa de que sólo las entidades que tengan su domicilio en España y se sometan a la ley española se encuentran en condiciones de satisfacer los requisitos necesarios para hacerse merecedoras de la calificación de utilidad pública. En este sentido, como dije, la Ley 49/2002 se pliega enteramente a la consideración que las entidades sin fin de lucro reciben en la normativa reguladora de su respectivo régimen sustantivo y desde el momento en que la LODA no contempla que dichos

su artículo 2 d), entre las entidades susceptibles de ser calificadas como ESFL, a «*las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones*». Pero, como en otros tantos aspectos, su incorporación al elenco de entidades que pueden disfrutar de un estatuto fiscal privilegiado no constituye verdaderamente una novedad: la Ley 30/1994<sup>16</sup> se referiría igualmente a ellas, por un lado, en su artículo 5, al regular el régimen «*sustantivo*» de las fundaciones<sup>17</sup>, y, por otro, en el terreno propiamente fiscal, en su Disposición adicional decimosexta, en la que se reconocía la posibilidad de que disfrutaran del régimen especial de las entidades sin fin de lucro respecto de las actividades de sus delegaciones en España<sup>18</sup>.

---

establecimientos secundarios puedan ser objeto de tal calificación (que, por otra parte, arrastra aún ciertos resabios de discrecionalidad en su otorgamiento, fruto de su tradicional concepción como medida de fomento de organizaciones que coadyuvan al cumplimiento de fines encuadrados en la competencia de la Administración), la Ley 49/2002 —que, a la postre, no es sino un instrumento al servicio de los fines extrafiscales que pretende promoverse— no las contemplará tampoco como sujetos del régimen fiscal que establece. Conviene apostillar que esa diversidad de tratamiento no puede considerarse, sin embargo, discriminatoria ni desde el punto de vista de nuestro Derecho doméstico ni desde el punto de vista del Derecho internacional financiero. Recordemos que las cláusulas de no discriminación habitualmente contenidas en los CDIs suscritos por España siguiendo el MCOCDE no imponen a los Estados contratantes la obligación de conceder a las instituciones privadas sin fin de lucro del otro Estado los mismos beneficios que tenga reconocidos a favor de las suyas (por todas, véase la contestación de la DGT a la consulta V1942-15, de 19/06/2015). La situación es distinta, sin embargo, cuando nos encontramos ante asociaciones de otros países de la Unión Europea que pretendan ejercer las libertades económicas, pero tal análisis, como se ha dicho, escapa de los límites del presente trabajo.

<sup>16</sup> Ley 30/1994, de 24 noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. BOE núm. 282, de 25/11/1994. Ya derogada.

<sup>17</sup> En el aspecto sustantivo, la contemplación de las fundaciones extranjeras por la Ley 30/1994 sí pudo considerarse un cambio respecto del panorama legislativo anterior, pues, hasta entonces, nuestro Derecho de fundaciones, con la notable excepción del Reglamento de Fundaciones Culturales Privadas de 1972 (exclusivamente ceñido a las de carácter cultural o docente), no hacía referencia expresa a las mismas, como han recordado, entre otros, GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, Edit. Eurolex, Madrid, 2003, p. 168-169; y TRINIDAD GARCÍA, M.<sup>a</sup> LUISA: «Apuntes sobre el Registro de Fundaciones Extranjeras», en AA.VV., *Derecho Registral Internacional...*, op. cit., p. 111.

<sup>18</sup> Como se indicaba en la nota precedente, ya con anterioridad a la Ley 30/1994, el Reglamento de Fundaciones Culturales Privadas de 1972 (en adelante, RFCP-1972) establecía en su artículo 57 que:

«Las Fundaciones culturales extranjeras que ejerzan en España actividades propias de su objeto gozarán respecto de éstas de los beneficios aplicables a las españolas siempre que se ajusten a lo siguiente:

1. Establecimiento de una delegación dentro del territorio español.
2. Cumplimiento de todos los requisitos de fondo establecidos por este Reglamento y específicamente los de sus artículos 1, 19 y 28.
3. Inscripción en el Registro de Fundaciones culturales privadas».

No obstante a lo anterior, sería erróneo pensar que la fiscalidad de las fundaciones extranjeras ha sido un tema pacífico. En este sentido conviene hacer mención de que, hasta la Ley 30/1994, la tónica dominante era considerar que las fundaciones extranjeras no resultaban fiscalmente equiparables a las españolas, destacándose su sujeción al Impuesto sobre Sociedades *sin poderse beneficiar de la exención establecida en el art. 5.2 e) de la LIS-78*<sup>19</sup> a favor de los «establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones (...) declarados benéficos o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado»<sup>20</sup>.

En efecto, aunque no faltaron voces autorizadas que abogaron por una interpretación más flexible<sup>21</sup>, para la Administración Tributaria y para un

---

Al precepto transcrito ha de añadirse lo dispuesto en el artículo 58 del mismo Reglamento, que, en idéntico sentido, sujetaba a dichas fundaciones extranjeras a iguales requisitos que las fundaciones patrias respecto del ejercicio de sus actividades en España, la obligación de elaborar una Memoria anual explicativa y el control del Protectorado «en la misma forma que las Fundaciones culturales privadas de nacionalidad española».

Como tendremos ocasión de comprobar, estas exigencias no eran muy diferentes de las que, ya con carácter general y no sólo respecto de las culturales, establecería más tarde la Ley 30/1994 y, hoy, la Ley 50/2002, en la que firmemente se apoyará la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fin de Lucro para el reconocimiento de su paridad fiscal con las fundaciones españolas. No obstante, debemos recordar con SANZ GADEA que, *in illo tempore*, el Texto Refundido de la entonces denominada Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas de 1967 no las calificaba aún como sujetos pasivos, condición que no «ganaron» hasta la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades (LIS-78). Cfr. SANZ GADEA, E.: «Principio de no discriminación en la Unión Europea y operaciones no lucrativas», *op. cit.*, p. 450.

<sup>19</sup> Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 312, de 30/12/1978.

<sup>20</sup> Así, lo recordaría MARTÍNEZ LAFUENTE, al señalar que: «La asimilación de régimen tributario [entre fundaciones patrias y foráneas] no era la que se desprendía de la normativa hasta ahora vigente» (en referencia a la inmediatamente anterior a la Ley 30/1994), citando a ese respecto una consulta de la DGT de 25 de junio de 1992 en la que, en relación a un legado en favor de una fundación extranjera, el citado Centro Directivo concluía que «la adquisición por la misma por título de herencia de bienes y derechos situados en España debe tributar como corresponda en el Impuesto sobre Sociedades» (*vid.* MARTÍNEZ LAFUENTE, *Fundaciones y Mecenazgo...*, *op. cit.*, p. 86, nota 125). Para la inteligencia de dicha cita, debemos recordar por nuestra parte: 1.º) que hasta la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (LIRNR), las entidades *no residentes* en España tributaban en el Impuesto sobre Sociedades por la denominada modalidad de sujeción por «obligación real»; y, 2.º) que conforme a la DF 4.ª de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD, los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito por las entidades a que se refería el artículo 5.º de la LIS-78 estaban exentos en el Impuesto sobre Sociedades. Lo que nos lleva a que las fundaciones extranjeras, según el criterio que subyace en la consulta, no se consideraban como una de las entidades a que se refería dicho artículo 5.º; criterio que, como veremos, aparece confirmado en las consultas y doctrina a que seguidamente se hará referencia.

<sup>21</sup> En este sentido se manifestaría GUIJARRO ZUBIZARRETA. «Dicho artículo —diría este autor en referencia al citado art. 5.2 e) LIS/78— podría así entenderse aplicable a institucio-

importante sector de la doctrina dicha exención solamente afectaba a los *sujetos por obligación personal*, es decir, a los *residentes* en España<sup>22</sup>.

Por mi parte, sin ánimo de entrar en una polémica ya periclitada, considero que la exención había de resultar aplicable tanto a las fundaciones sujetas al Impuesto por *obligación personal*, como a las fundaciones extranjeras, sujetas por *obligación real*, sin que la falta de una mención expresa a las entidades no residentes o la distinta modalidad de sujeción al Impuesto, fuesen argumentos suficientes para negarles su disfrute, desde el momento en que el precepto tampoco constreñía expresamente la exención a los sujetos pasivos por *obligación personal*. Ahora bien, dicho esto, se imponía diferenciar entre aquellas fundaciones no residentes que hubieran sido reconocidas como benéficas por las autoridades españolas competentes, rindiendo cuentas de su actuación ante las mismas<sup>23</sup> (a las que entiendo que resultaba perfectamente aplicable dicha exención), y aquellas otras que, sin llenar dichos requisitos, obtuviesen rendimientos de fuente española sin estar amparadas por un Convenio de Doble Imposición (CDI)<sup>24</sup>, respecto de las cuales se había de reconocer que las diversas consideraciones sobre la conveniencia de remover los

---

nes, fundaciones, etc., *con independencia de su nacionalidad y residencia*, en cuanto obtengan fondos destinados a los fines que le son propios y conste suficientemente a las autoridades españolas el carácter benéfico o de utilidad pública de la institución», añadiendo: «En caso contrario resultaría que tal exención sólo se aplica a los sujetos pasivos por obligación personal y no acoge, en cambio, a los sujetos pasivos por obligación real, a pesar de estar unos y otros sometidos al mismo impuesto». Cfr. GUIJARRO ZUBIZARRETA, F.: «Las Fundaciones ante los Convenios de Doble Imposición», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol. XXXIV, n.º 173, septiembre-octubre 1984, p. 1105. La cursiva es mía.

<sup>22</sup> De este criterio era GOTA LOSADA, quien, tras recordar su sujeción al IS conforme a lo dispuesto en el artículo 7.º de la LIS-78 y el artículo 19 de su Reglamento, afirmaba sin paliativos que: «Las fundaciones extranjeras no tienen derecho a las exenciones previstas en la letra e), apartado 2, del artículo 5.º de la Ley 61/1978», añadiendo en ese sentido que «[l]a Dirección General de Tributos ha contestado con carácter vinculante una consulta sobre esta cuestión, manteniendo la siguiente tesis: “La exención del art. 5.º.2, e), solamente es aplicable a los sujetos pasivos por obligación personal, o sea, a los residentes en España, sin que pueda admitirse la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones”». De la misma opinión, BUIREU GUARRO (*Impuesto sobre Sociedades. Legislación tributaria comentada*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1981, p. 60, según recuerda GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, op. cit., pp. 106-109); y E. GIMÉNEZ REYNA y J. ZURDO («Comentario a la Disposición Adicional Decimosexta», op. cit., pp. 668-669), para quienes dicha doctrina seguía siendo válida después de la Ley 30/1994.

<sup>23</sup> Éste sería el caso de las fundaciones culturales privadas extranjeras que establecieran una delegación en territorio español y cumplieran las prescripciones del RFCP-1972, a que anteriormente me he referido.

<sup>24</sup> Pues si lo estaban, había de estarse a los términos de éste: artículos 2 LIS-78 y 2.2, 3, 307 y 342 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por RD 2631/1982, de 15 de octubre. BOE núm. 252, de 21/10/1982 (en adelante, RIS-82).

obstáculos al altruismo internacional, la existencia de controles equiparables en sus países de residencia o la necesidad de dispensar un trato igualitario a fundaciones residentes y no residentes, carecían de la virtud necesaria para que pudieran ser consideradas exentas, conforme a una interpretación rigurosa de la normativa fiscal entonces vigente<sup>25</sup>.

En puridad, los problemas habían sido planteados no ya por cuanto interesaba a la tributación de las fundaciones no residentes, sino especialmente por la repercusión que la inaplicabilidad de la exención tenía respecto de terceros residentes cuando éstos eran, a su vez, entidades sin fin de lucro con las que la fundación extranjera hubiere suscrito un convenio de investigación o de docencia en el marco de sus respectivos fines de interés general<sup>26</sup>.

No obstante, fuera de las soluciones que de *iure condendo* sugeriría GOTA<sup>27</sup>, lo cierto es que la aplicabilidad de la citada exención a las fundaciones extranjeras *por el hecho de que cumplieran fines de interés general y ostentaran dicha calificación en su país de residencia* resultaba difícil de admitir, pues, dados los términos de la LIS-78 y su Reglamento, era, en todo caso, inexcusable que cumplieran los requisitos establecidos para su disfrute (a saber, que estuvieran calificadas como benéficas por los órganos competentes del Estado, que los cargos de patronos fueran gratuitos y que rindieran cuentas al órgano de

<sup>25</sup> En este sentido, se pronunciaban E. GIMÉNEZ REYNA y J. ZURDO, para quienes dichos argumentos se formulaban más de *lege ferenda* que con un fundamento legal preciso, advirtiendo, por otra parte, sobre la no extensión del principio de no discriminación a diferencias de trato, en el caso de situaciones amparadas por un CDI, en referencia a los Comentarios al artículo 24.1 del Modelo de Convenio de la OCDE (particularmente hoy, los Comentarios 11, 13 y 47 de la vigente versión del MCOEDE). *Vid.* E. GIMÉNEZ REYNA y J. ZURDO, «Comentario a la Disposición Adicional Decimosexta», *op. cit.*, pp. 668-669.

<sup>26</sup> La cuestión sería puesta de relieve por GUIJARRO ZUBIZARRETA en su anteriormente citado trabajo: «Las Fundaciones ante los Convenios de Doble Imposición», pp. 1104 y ss.

<sup>27</sup> Para el citado autor, la exoneración de los rendimientos que dichas fundaciones pudieran obtener en España sólo resultaba factible, bien por la vía del entonces artículo 22 de la Ley General Tributaria de 1963, acordando su no sujeción, previa *reciprocidad internacional*, bien mediante la celebración de *Convenios y Acuerdos Internacionales* que contemplaran las peculiaridades de este tipo de sujetos; sin perjuicio de anotar sus dificultades —como la práctica ha evidenciado—, dadas las diferencias legislativas, políticas e ideológicas entre los distintos países, el diferente coste fiscal de la concesión de dichos beneficios, y la transferencia impositiva de un Estado a otro que la aplicación de medidas de igualdad de trato y de no discriminación entre fundaciones residentes y no residentes podía representar en contextos fiscales poco homogéneos (cfr. GOTA LOSADA, *Tratado del Impuesto de Sociedades*, tomo III, *op. cit.*, pp. 246-250). Una visión actualizada en LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del Régimen fiscal de las Entidades sin fin de lucro y del Patrocinio», *op. cit.*, pp. 1185-1241; y, más recientemente, en «Fiscalidad Internacional y entidades no lucrativas», en CABRA DE LUNA, M. A. (dir.), *La dimensión social de la fiscalidad...*, *op. cit.*, pp. 279 y ss.

protectorado correspondiente<sup>28</sup>), sin que la calificación y el control por las autoridades españolas fueran sustituibles por una vaga constancia del destino de los fondos<sup>29</sup> ni por la consideración de benéficas o de utilidad pública que pudieran tener reconocida en su país de origen<sup>30</sup>, sobre todo, si se repara en las diferencias que distancian las regulaciones de los distintos Estados (desde la naturaleza de los fines a que pueden vincularse los bienes del fundador, a la necesidad o no de atribuir personalidad jurídica a dicho patrimonio, pasando por los requisitos para su constitución, los límites a sus actividades, o el mayor o menor grado de intervención estatal).

En definitiva, y esto es lo que nos interesa destacar, aun en la hipótesis de admitir la aplicabilidad de la citada exención a las fundaciones extranjeras, prescindiendo de su diferente modalidad de sujeción al Impuesto, había de concluirse, en todo caso, que *su calificación con arreglo a nuestro Derecho y su sometimiento a la normativa española y al control del Protectorado*, en lo que concierne al ejercicio de sus actividades en España, constituían *condiciones básicas para su equiparación con las fundaciones patrias*; lo que, como veremos, tendrá una clara continuación en la normativa en vigor, sin perjuicio, como vengo anotando, de la eventual incidencia del Derecho comunitario.

B) *La delegación como pieza clave del disfrute por las fundaciones extranjeras del régimen especial de las entidades sin fin de lucro*

A diferencia de la normativa tributaria anterior, la Ley 30/1994 contemplaría expresamente a las fundaciones extranjeras como potenciales beneficiarias del nuevo régimen fiscal que inauguraba, pero, como ya se dijo, no de modo generalizado, sino atendiendo a que mantuviesen en España una dele-

<sup>28</sup> Vid. artículo 5.2, e) LIS-78 y artículos 30.1.e), 31 y 355 del RIS-82.

<sup>29</sup> Digo «vaga», porque la constancia que inexorablemente reclamaba la citada normativa fiscal era la rendición de cuentas ante el Protectorado español, sin perjuicio, además, del control que pudiera ejercer la propia Administración Tributaria. En este sentido, el artículo 31 del RIS-82 establecía que «los requisitos señalados en la letra e) del artículo anterior deberán ser cumplidos íntegramente *ejercicio a ejercicio* por las Entidades en ella mencionadas, como condición indispensable para el disfrute de la exención», disponiéndose en el artículo 355.3 del mismo Reglamento, que debían acreditar su observancia presentando ante la Administración Tributaria «*certificación expresa de su cumplimiento y copia certificada de las cuentas presentadas al órgano de protectorado*».

<sup>30</sup> Así se pronunciaría la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta vinculante núm. 11 de las contenidas en la Orden de 17 de junio de 1981 (BOE núm. 171, de 18 de julio) en la que, en relación a una fundación estadounidense exenta de impuestos en su país, concluía que «*la exención del art. 5.2.e) de la Ley 61/1978, es solamente aplicable a aquellas instituciones que, con los requisitos que se indican, figuren oficialmente reconocidas como benéficas o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado*».

gación a través de la cual se canalizara su actividad en nuestro país<sup>31</sup>. Análoga solución adoptará también la Ley 49/2002.

En efecto, si bien la técnica utilizada en una y otra Ley es distinta (es muy importante subrayar que en la Ley 30/1994 se decía que eran las *«fundaciones extranjeras»* las que podían disfrutar de dicho régimen, aunque exclusivamente respecto de las actividades de sus delegaciones en España, mientras que en la Ley 49/2002 son directamente dichas *«delegaciones»* las que se citan como *«sujetos»* del régimen fiscal<sup>32</sup>), lo cierto es que la finalidad pretendida en ambas Leyes es la misma: circunscribir los beneficios del régimen privilegiado *únicamente* a aquellas fundaciones foráneas que, *mereciendo la consideración de tales conforme a nuestro Derecho*, ejerzan sus actividades en España *de forma estable*, sometiéndose a *los mismos controles y requisitos que los exigidos a las fundaciones españolas*<sup>33</sup>, todo ello, siempre en relación a las actividades que tengan como base nuestro país<sup>34</sup>. En este sentido, la delegación se erigirá en la pieza clave.

<sup>31</sup> En este sentido, el artículo 5 de la citada Ley dispondría que: «Las fundaciones extranjeras que ejerzan actividades en España *deberán establecer una delegación en territorio español e inscribirse en el Registro de Fundaciones*», añadiendo que: «La inscripción podrá denegarse cuando los fines no sean de interés general o cuando no estén válidamente constituidas con arreglo a su ley personal». Por su parte, ya en el terreno fiscal, el artículo 41 de la misma Ley establecería: «Son entidades sin fines lucrativos a efectos de este Título —es decir, a efectos del disfrute del régimen fiscal que entronizaba—, las *fundaciones* [nacionales o extranjeras] *inscritas en el Registro correspondiente...*», restringiendo luego el citado régimen respecto de las fundaciones extranjeras, al establecer en su DA 16.<sup>a</sup> que: «En el caso de Fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones al amparo de lo previsto en el artículo 5 de esta Ley, el régimen fiscal establecido en el Título II *se entenderá referido, exclusivamente, a la actividad de la delegación en España*».

<sup>32</sup> Sobre ello volveremos más adelante, porque constituye un argumento en la cuestión de si las delegaciones quedan sujetas al IRNR o al IS, jugando a favor de su consideración como entidades sujetas a dicho último impuesto.

<sup>33</sup> Como señalaba la contestación de la DGT a la consulta 1518-00, en referencia a la Ley 30/1994, pero igualmente trasladable a la Ley 49/2002, «... *el legislador pretende limitar la aplicación de los beneficios fiscales contenidos en la norma a aquellos entes susceptibles de someterse a un sistema de control administrativo de su actividad, fines, organización y funcionamiento, circunstancia que resultaría de imposible cumplimiento en caso de entidades no sometidas a la normativa española*».

<sup>34</sup> Aunque en el aspecto fiscal, la Ley 49/2002 hoy no deja duda de que las delegaciones de fundaciones extranjeras, al igual que las demás entidades que menciona en su artículo 2.º, deben cumplir todos los requisitos establecidos en su artículo 3.º para poder ser consideradas «sin fin de lucro» y disfrutar del régimen fiscal que dicha Ley instituye, debe anotarse que bajo la vigencia de la Ley 30/1994 el tema se prestó en un principio a cierta confusión. La literalidad de su DA 16.<sup>a</sup> llevó a algún destacado autor a entender que, a diferencia de las españolas, las fundaciones extranjeras no habían de cumplir los requisitos de los artículos 42 y 43 de la Ley 30/1994 para poder disfrutar del régimen especial, siendo suficiente que sus fines fueran de interés general y que se encontraran válidamente constituidas con arreglo a

Pero antes de cualquier otro comentario sobre su protagonismo en el régimen fiscal que nos ocupa, es preciso realizar algunas observaciones previas, comenzando por aclarar qué fundaciones extranjeras vienen obligadas a mantener una delegación en nuestro suelo y qué consecuencias se siguen para las que no cumplan dicha obligación.

A este respecto, se ha de iniciar trayendo a colación nuevamente el artículo 5 de la Ley 30/1994, por cuanto la actual redacción del artículo 7 de la vigente Ley de Fundaciones —en conexión al cual habrá de leerse el art. 2.d) de la Ley 49/2002— no es sino fruto del intento del Legislador de superar las críticas de que se había hecho acreedor aquel precepto. El citado artículo 5 disponía que las fundaciones extranjeras que ejercieran actividades en España habían de establecer una delegación en territorio español e inscribirse en el Registro de Fundaciones. Sin embargo, dicho artículo omitía toda salvedad en el sentido de que *tales deberes sólo fueran exigibles en el caso de que pretendieran ejercer sus actividades «de forma estable» en nuestro país*, como expresamente matiza ahora el artículo 7.1 de la Ley 50/2002. Y ello, a pesar de los intentos en sede parlamentaria de que se puntualizaran dichas obliga-

---

su ley personal. Así lo interpretaría MARTÍNEZ LAFUENTE, que críticamente señalaría al respecto: «Entendemos que la normativa española no puede sustraerse a la aplicación integral de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, y [debe] referir el régimen fiscal de las delegaciones de fundaciones extranjeras a los regímenes de mayor o menor protección fiscal, según que éstos puedan reconducirse a la misma situación en que se encuentran las fundaciones españolas; lo contrario sería introducir la apuntada discriminación sin excesiva justificación». MARTÍNEZ LAFUENTE, *Fundaciones y Mecenazgo...*, *op. cit.*, p. 146.

Por su parte, para E. GIMÉNEZ-REYNA y J. ZURDO, la intención de la citada DA 16.<sup>a</sup>, según se desprende de los antecedentes parlamentarios, era *que los requisitos de los arts. 42 y 43 sólo fueran exigibles respecto de su actividad en España*, aunque su dicción literal se hubiera limitado a decir que el régimen especial no alcanzaba a la actividad desarrollada por la fundación fuera de territorio español (cfr. GIMÉNEZ-REYNA, E. y ZURDO, J.: «Disposición Adicional Decimosexta», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones...*, *op. cit.*, p. 663. La cursiva es mía).

En efecto, a pesar de sus imperfecciones técnicas, había de convenirse en que la intención de la DA 16.<sup>a</sup> no era, en modo alguno, excluir los requisitos que con carácter general se exigían a *todas* las fundaciones, fueran españolas o extranjeras (recuérdese que el art. 41 de la Ley 30/1994 no hacía referencia a su nacionalidad), sino que únicamente pretendía circunscribir el régimen fiscal, en el caso de las extranjeras, a las actividades de sus delegaciones en España. Así pues, dichas delegaciones debían cumplir todos los requisitos establecidos en el título II de la Ley 30/1994 para poder gozar del régimen fiscal especial; en otro caso, habían de tributar en el IS con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.2 de la Ley 61/1978, según la redacción dada a dicho artículo por la DA 9.<sup>a</sup>, Uno, de la Ley 30/1994 (régimen de exención parcial) y, posteriormente, tras la aprobación de la LIS-95 (Ley 43/1995, de 27 de diciembre. BOE núm. 310, de 28/12/1995), conforme al régimen de las entidades parcialmente exentas contenido en el capítulo XV de su Título VIII, como vendría a confirmar, en este último caso, la consulta de la DGT de 21 de enero de 1997 (0065-97).

ciones<sup>35</sup>. La doctrina, por su parte, con desacostumbrado consenso, coincidiría también en censurar tal omisión<sup>36</sup>, advirtiendo que abocaba a un resultado absurdo y desproporcionado: que cualquier actividad que una fundación extranjera proyectara realizar en territorio español, aunque sólo fuera de forma fugaz o anecdótica (*v. gr.*, por unos días o por unas horas<sup>37</sup>) o no tuviera que ver con sus fines (así, la simple apertura de una cuenta en un banco situado en España<sup>38</sup>), provocase indefectiblemente la necesidad de cumplir dichos requisitos, con la consecuente negación de su operatividad en nuestro suelo en caso de incumplimiento<sup>39</sup>.

Ciertamente, el silencio de la norma se prestaba a dicha interpretación. No obstante, cabía entender que el propósito que animaba la Ley 30/1994, más que impedir la actuación en nuestro suelo de las que no cumplieran tales exigencias, era evitar que pudieran hacerlo *como «fundaciones»*. En este sentido, el artículo 7.3 de la Ley 50/2002 precisa hoy que: «*Las fundaciones extranjeras que incumplan los requisitos establecidos en este artículo no podrán utilizar la denominación de “Fundación”*». Obsérvese que el referido precepto no dice que en tal supuesto no se les reconocerá la personalidad jurídica que hubieran adquirido conforme al Ordenamiento a cuyo amparo se constituyeron, o que no podrán actuar válidamente en España, sino que «*no podrán utilizar la denominación de fundación*», lo que, implícitamente, parece avalar la idea de que

<sup>35</sup> En efecto, el citado artículo 5 sería objeto de sendas enmiendas, presentadas infructuosamente por el Grupo Popular en el Congreso (enmienda núm. 253) y en el Senado (enmienda núm. 158), con el propósito (entre otros, pues, también pretendían restringir tales exigencias a las «fundaciones de países distintos a los de la Unión Europea»), de que se introdujera dicha matización. *Vid.* Enmienda n.º 253, BOCG, Congreso, V Legislatura, Serie A, núm. 39-7, de 16 de marzo de 1994, pp. 107-108 y enmienda n.º 158, BOCG, Senado, V Legislatura, serie II, n.º 42-f, de 23 de septiembre de 1994, pp. 79-80.

<sup>36</sup> Por todos, *vid.* PIÑAR MAÑAS, J. L.: «Comentario al artículo 5», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos fiscales*, *op. cit.*, pp. 40-41, y GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, *op. cit.*, p. 209.

<sup>37</sup> PIÑAR MAÑAS, J. L.: «Comentario al artículo 5», *op. cit.*, p. 41.

<sup>38</sup> GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, *op. cit.*, p. 209.

<sup>39</sup> Dicha consecuencia, según algunos autores, como DE PRADA, ni tenía sentido, ni estaba clara, ni parecía factible, dado el reconocimiento automático de las personas jurídicas extranjeras que con carácter general efectúa el artículo 9.11 del Cc., por lo que concluiría que «se trata de esas obligaciones que si no se cumplen voluntariamente no producirán efecto alguno, salvo, como es lógico, el que no gozarán de los beneficios fiscales que conceda la legislación española a las fundaciones» (cfr. DE PRADA, «Algunas observaciones en torno al Proyecto de Ley de Fundaciones», *La Ley*, núm. 3237, de 13 de abril 1993, p. 4). En análogo sentido, postulando como vía de salida un entendimiento flexible del concepto de delegación, CAMPUZANO DÍAZ, Beatriz: «Las fundaciones extranjeras en la nueva Ley sobre Fundaciones», *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 1745, 1995, p. 3214.

admite —o, cuando menos, que no descarta *a priori*— que dichas entidades puedan operar en territorio español, aunque no puedan hacerlo bajo tal *nomen* y *apariencia*<sup>40</sup>.

Sin embargo, a pesar de dichas precisiones, la nueva Ley dista de haber solucionado las insuficiencias que aquejaban en este aspecto a su predecesora. Sin que podamos entrar aquí en la cuestión de qué haya de entenderse por ejercer sus actividades de «forma estable»<sup>41</sup> ni cómo deba comprenderse la mención a «sus» actividades<sup>42</sup>, se ha de advertir ahora que, aunque el inciso incorporado en el nuevo artículo 7.1 constituye una mejora técnica que, al menos, impide la desproporcionada interpretación a que antes nos referíamos, lo cierto es que, en su conexión con el artículo 7.3, se presta, esta vez en sentido inverso, a una exégesis excesivamente indulgente y, a la postre, también perturbadora: puesto que los requisitos establecidos en dicho precepto sólo pueden ser «incumplidos» por las fundaciones *sobre las que pesen tales deberes* —a saber, siguiendo literalmente el artículo 7.1, las que, persiguiendo fines de interés general, «pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España»—, si no se encuentran en tal supuesto, cabría interpretar que no vienen obligadas a cumplir dichas exigencias, por lo que no podría alcanzarles «sanción» alguna por su omisión<sup>43</sup>.

---

<sup>40</sup> En este sentido, SANTOS MORÓN: «... la consecuencia prevista en el artículo 7.3 de la Ley de Fundaciones para el supuesto de incumplimiento, por parte de la fundación extranjera, de los requisitos exigidos en los párrafos precedentes, es exclusivamente, la imposibilidad de utilizar la denominación de “fundación”. La Ley española no prohíbe a las fundaciones extranjeras que deseen desarrollar regularmente en España una actividad, pero que no cumplan las exigencias del citado artículo 7 de la Ley de Fundaciones, el ejercicio de tal actividad. Simplemente les impide ejercerla atribuyéndose la condición de fundación y beneficiándose por tanto de las ventajas fiscales que, en otro caso, podrían disfrutar». SANTOS MORÓN, M.ª J.: «La nacionalidad de las fundaciones...», *op. cit.*, p. 190. De la misma opinión, GONZÁLEZ CUESTO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones...*, *op. cit.*, p. 87. En otro sentido, como se verá más adelante, la Resolución de la DGRN de 24 de enero de 2008 (RJ 2008\627).

<sup>41</sup> *V. gr.*, si dicho ejercicio requiere la existencia de una infraestructura en territorio español, o si abarca también los supuestos de prestación de servicios transfronteriza cuando éstos tengan carácter regular o continuo o cuánto ha de durar la permanencia en nuestro suelo para entenderla asentada de forma estable.

<sup>42</sup> *V. gr.*, si por éstas ha de entenderse sólo las propias de sus fines de interés general o si cabe entender por tales las que ejerzan con carácter instrumental o accesorio.

<sup>43</sup> La expresión procede de la propia Exposición de Motivos de la Ley 50/2002, que dice que «se sancionará el incumplimiento de los requisitos legales con la prohibición de usar la denominación “Fundación” en nuestro territorio» (Exposición de Motivos de la Ley 50/2002, apdo. III, primer párrafo).

De esta opinión es GARDEÑES<sup>44</sup>, quien sostendrá que las *únicas* fundaciones foráneas que están legalmente obligadas a mantener una delegación e inscribirse en el Registro de Fundaciones son las «*de interés general*» que actúen de *manera estable* en nuestro país. Así, para dicho autor las referidas obligaciones y la correlativa prohibición de utilizar la denominación de fundaciones, caso de incumplimiento, no afectan a las fundaciones extranjeras cuya actuación en territorio español sea esporádica u ocasional, ni tampoco a las que realicen en España actividades de pura gestión, distintas de las propias de su objeto, ni a las «*de interés particular*», añadiendo, incluso, en relación a estas últimas, que «*deberá[n] ostentar el nombre que tenga[n] de acuerdo con sus estatutos y su ley personal, que puede incluir el término fundación o su equivalente en otros idiomas (foundation, Stiftung...)*»<sup>45</sup>. Consideración ésta, que, a pesar de que pueda encontrar apoyo en determinada lectura del artículo 7, puede resultar difícil de compartir, sobre todo, si no se estima que la ley personal de la fundación (que es a la que corresponde regular, en principio, la denominación de la entidad), deba prevalecer sobre el orden público, que es lo que cabe pensar que ocurriría si pudieran operar en nuestro suelo *fundaciones «de interés particular»* bajo la etiqueta de «*fundaciones*» (que inevitablemente se identificarían con las de «*interés general*», que son las únicas que reconoce como tales nuestro Ordenamiento), ya que ello provocaría una evidente confusión en el tráfico jurídico patrio. En este sentido, cabría argüir *a fortiori* que si una fundación extranjera que persiga fines de interés general no puede utilizar la denominación de «*fundación*» por el hecho de no mantener una delegación o no haberse inscrito en el Registro de Fundaciones, con tanto o mayor motivo no debería admitirse su utilización por aquéllas cuyos fines son de *interés particular*.

En todo caso, debe señalarse que las diferencias entre las interpretaciones que se acaban de exponer se contraen a la forma de presentarse en nuestro tráfico jurídico, pues para el autor antes citado «el hecho de que deba reconocerse [a las de interés particular] su personalidad jurídica en modo alguno

<sup>44</sup> GARDEÑES SANTIAGO, M.: «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones*, Vol. II, *op. cit.*, p. 1198.

<sup>45</sup> Si no, se pregunta dicho autor, «¿qué nombre se supone que debieran emplear en España?». Para éste, cuestión distinta es que la fundación de interés particular pretendiera realizar actuaciones que pudieran sembrar confusión, como intentar recaudar fondos haciéndose pasar por una entidad no lucrativa, respecto de lo que, a su juicio, el Ordenamiento jurídico dispone de instrumentos adecuados, incluyendo los de carácter penal. *Vid.* GARDEÑES, «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones*, Vol. II, *op. cit.*, p. 1198 y nota 160, citando como de la misma opinión a ÁLVAREZ GONZÁLEZ, S., en la reseña que éste realiza a su monografía (*Las fundaciones en Derecho internacional privado español, op. cit.*), en la *Revista Española de Derecho Internacional*. 2004-1, p. 625.

significa que pueda[n] asimilarse a las fundaciones españolas», ni que puedan acceder al Registro de Fundaciones, ni, por supuesto, que puedan disfrutar del trato fiscal propio de las entidades sin fin de lucro<sup>46</sup>.

Así pues, las de interés particular, las que no pretendan actuar establemente en España, o las que, aun proyectando hacerlo de forma estable, se propongan ejercer en (o desde) nuestro suelo actividades distintas a las propias de sus fines de interés general quedarán al margen de la Ley 50/2002, y su reconocimiento como personas jurídicas —y, por consiguiente, la validez de los actos que puedan llevar a cabo en territorio español— habría de decidirse con arreglo a otras normas de nuestro Derecho, no con arreglo a la Ley de Fundaciones, que no les sería aplicable<sup>47</sup>.

En definitiva, las fundaciones extranjeras que no tengan vocación de establecerse en nuestro país como fundaciones de interés general *quedan extramuros de la Ley de Fundaciones* (no se las considera como personas jurídicas pertenecientes al tipo de entidades que ésta regula), quedando exclusivamente sometidas a su ley personal (sin perjuicio, como es obvio, del respeto al orden público y a las normas imperativas españolas en cuanto a la actividad

---

<sup>46</sup> Cfr. GARDEÑES, «Las fundaciones en el contexto internacional», *op. cit.*, p. 1148.

<sup>47</sup> Un criterio más radical es el que ofrece la DGRN en su ya citada resolución de 24 de enero de 2008 (RJ 2008\627), por la que desestima el recurso interpuesto por el notario autorizante de una escritura de donación de diversos inmuebles a favor de una fundación panameña de *interés privado*. El citado Centro directivo entenderá que el reconocimiento de las fundaciones extranjeras como personas jurídicas depende de que hayan sido inscritas en el correspondiente Registro de Fundaciones y puesto que la fundación panameña ni se encontraba inscrita ni podía estarlo, dados sus fines, confirmaría la calificación del registrador de la propiedad que había denegado la inscripción de dichas transmisiones.

Sin que pueda hacer ahora una glosa más amplia de dicha resolución, es oportuno señalar que, a mi entender, ni la Ley 50/2002 ni el Reglamento de fundaciones de competencia estatal (RFCE05), ni el Reglamento del Registro de Fundaciones Registro de Fundaciones de competencia estatal (RRFCE08), avalan el criterio de que la inscripción de las extranjeras en el Registro de Fundaciones constituya un requisito para el reconocimiento de su personalidad. Como ya indiqué, la citada ley no dice que de no cumplir los requisitos establecidos no se les reconocerá la personalidad jurídica que hubieran adquirido conforme al Ordenamiento a cuyo amparo se constituyeron, sino que «no podrán utilizar la denominación de fundación», lo que no prejuzga que puedan actuar en territorio español, sino exclusivamente que no puedan hacerlo como fundaciones. Dicho en otros términos, la «obligatoriedad de la inscripción» no lo es para que se les reconozca la personalidad jurídica, la cual se entenderá adquirida en los términos que establezca su ley personal, sino para que puedan ser equiparadas a las fundaciones españolas y operar como tales en nuestro tráfico jurídico. Así también, CAMPUZANO DÍAZ, B.: «Las fundaciones extranjeras en la nueva Ley sobre Fundaciones», *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 1745, 1995, p. 3216; y GARDEÑES, «Las fundaciones en el contexto internacional», *op. cit.*, p. 1192, quienes consideran que la inscripción de las delegaciones de fundaciones extranjeras no tiene carácter constitutivo, sino meramente declarativo.

concreta que lleven a cabo en España) y sin que, en lo que aquí nos importa, puedan disfrutar del régimen fiscal de la Ley 49/2002, ya que, como vemos diciendo, su artículo 2.d) se refiere a las «delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de fundaciones».

Entendidas, pues, cabalmente dichas obligaciones, es momento de subrayar, vista su relación con el ejercicio estable de sus actividades en España, que la referencia a las *delegaciones* que, ya en el aspecto fiscal, efectuaba tanto la Ley 30/1994 como ahora la Ley 49/2002, circunscribiendo a las mismas los beneficios de las entidades sin fin de lucro, pone de relieve que, junto a su sometimiento a igual disciplina que las patrias, uno de los fundamentos que presiden la aplicación a las mismas de dicho régimen fiscal es el mantenimiento de un *vínculo estable con nuestro país*, semejante al que puedan mantener las propias fundaciones nacionales.

En otras palabras, su integración en nuestra sociedad, participando de forma estable o permanente en la vida social y económica de nuestro Estado, disfrutando, de análoga forma que las fundaciones patrias, de los bienes, servicios y ventajas que éste proporciona, y contribuyendo de la misma manera que aquéllas al bien común mediante el ejercicio de las actividades propias de sus fines, es lo que justifica materialmente tanto su contribución a los gastos públicos como el disfrute de los beneficios fiscales que nuestro Ordenamiento pueda tener previstos para las entidades sin fin de lucro españolas, y lo que explica su sumisión a los mismos controles y requisitos que las fundaciones patrias.

En este sentido resulta comprensible que la *delegación* constituya la clave de bóveda en la que se sustenta el disfrute por las fundaciones extranjeras del régimen especial de las entidades sin fin de lucro, en cuanto que ésta se erige en *signo, condición y medida* de su participación como tales en la vida social y económica de nuestro país. «**Signo**», porque, sin perjuicio de la formalización, en aras de la seguridad jurídica, de su inscripción en el Registro de Fundaciones, el establecimiento de la delegación patentiza la vocación de la fundación extranjera de mantener una presencia duradera en nuestro suelo, constituyendo un *vínculo material y estable* con nuestro Estado, del que derivará su sometimiento al mismo régimen que las fundaciones residentes; «**condición**», porque, habida cuenta de los intereses generales a que dichas entidades han de servir inexcusablemente conforme a nuestro Derecho y con el objeto de posibilitar su control y supervisión por el Protectorado, la delegación se configura por nuestro Ordenamiento como un requisito indispensable para el regular ejercicio de sus actividades en territorio español como tales fundaciones; y «**medida**», porque ésta se va a contemplar de forma *ais-*

*lada y autónoma* respecto de la fundación que la ha establecido, conduciendo, en suma, a una suerte de «personificación» de la delegación, que es la que, en rigor, queda equiparada a una fundación española y lo que explica que la Ley 49/2002 la haya incluido como uno de los «*sujetos*» del régimen fiscal que establece.

C) *La intensidad de la presencia de la fundación extranjera en España y su sometimiento a la ley española como condicionantes de su régimen sustantivo y fiscal*

Como en cualquier otra organización, los vínculos que ligan a las fundaciones con un determinado Estado pueden ser de muy diversa índole. Prescindiendo ahora de los de carácter subjetivo o formal, basados en la mera voluntad del fundador de constituir la al amparo de un determinado Ordenamiento o de residenciarla en un determinado país<sup>48</sup>, es evidente que la propia actividad que ésta desenvuelva para el cumplimiento de sus fines engendrará unos vínculos *objetivos* con el Estado/s en que la misma se desarrolle. Dichos vínculos, atendiendo a su duración o permanencia, pueden tener un *carácter efímero u ocasional* (pensemos, por ejemplo, en una fundación estadounidense que organiza un ciclo de conferencias en nuestro país para divulgar un determinado descubrimiento científico) o, por el contrario, pueden tener un *carácter duradero o estable* (*v. gr.*, una fundación cultural austriaca dedicada a la difusión de la obra de Mozart, establece en España un conservatorio de música). Pero, además de la durabilidad o permanencia, debe tenerse en cuenta su diversa *relevancia*. Así, una fundación extranjera puede ejercer en España sus actividades *de forma estable pero secundaria* (porque principalmente sus actividades se desarrollen en su país de residencia, como será lo más habitual); o puede desarrollar las mismas actividades con similar intensidad en diferentes Estados, entre ellos el nuestro (piénsese, por ejemplo, en el caso de una fundación extranjera de carácter asistencial que mantenga diversos centros de acogida repartidos por igual en España y otros países); o puede ocurrir, en suma, que aunque opere también en otros Estados, pretenda desenvolver *principalmente* sus actividades en el nuestro.

Pues bien, ese diverso carácter de los vínculos que las fundaciones extranjeras mantengan con nuestro país va a condicionar el régimen a que quedan

<sup>48</sup> Este sería el caso que contempla el artículo 6.2-II de la Ley 50/2002 cuando establece que: «Las fundaciones que se inscriban en España para desarrollar una actividad principal en el extranjero, tendrán su domicilio estatutario en la sede de su patronato dentro del territorio nacional», con lo que estaremos ante fundaciones españolas y residentes: artículo 28 Cc y 8.1 LIS-2014.

sujetas, tanto en el aspecto sustantivo como en el fiscal, pudiendo hablarse de una gradación en función de su permanencia e intensidad<sup>49</sup>.

Así, en un primer escalón estarían aquellas fundaciones no residentes que actúen en España de forma esporádica u ocasional, sin centro o establecimiento alguno en territorio español. El carácter puramente anecdótico de su actividad en nuestro país impide que pueda hablarse de la existencia de lazos que justifiquen la imposición de deberes más allá del cumplimiento de las normas de policía y orden público. En esta categoría habrían de incluirse también, las fundaciones no residentes que prestaran servicios transfronterizos desde otro Estado, sin mediación de establecimiento, incluso, aunque dichas prestaciones alcanzasen a tener un carácter regular o continuo, en la medida en que se sitúan extramuros de la ley española y del control y supervisión de las autoridades patrias. Obviamente —a salvo lo que dispongan los CDIs que pudieran ampararlas—, en tanto en cuanto obtengan rendimientos en España, quedarán sujetas por los mismos a la norma tributaria española, pero, como señala LÓPEZ RIBAS, sin que el carácter de entidad sin fines lucrativos que ostenten en su país de residencia, altere la tributación de las rentas que obtengan en territorio español<sup>50</sup>; sin perjuicio, se ha de añadir nuevamente, de la incidencia del Derecho comunitario.

En un siguiente estadio se encontrarían aquellas otras que, aun ejerciendo sus actividades en España de forma regular, no se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones, sea porque no reúnen los requisitos precisos para ser consideradas como tales por nuestro Derecho, sea porque no quieran someterse al régimen y tutela que nuestro Ordenamiento impone a las fundaciones. Dichas entidades no residentes, en principio, van a poder actuar en territorio español como cualquier persona física o jurídica, pero, en todo caso, sin poder utilizar la denominación de fundación (art. 7.3 de la Ley 50/2002), rigiéndose por su ley personal, y sin poder disfrutar ni del régimen reservado para las entidades sin fin de lucro de la Ley 49/2002 ni de los beneficios fiscales que nuestro Ordenamiento pueda tener previstos específicamente para las «fundaciones» (ya que no lo serían para nuestro Derecho), sin perjuicio de que, en la medida en que acrediten que se trata de entidades no lucrativas, puedan gozar, no obstante, de determinadas ventajas (*v. gr.*, las que derivan de

<sup>49</sup> Se refiere también a la imposición de exigencias más estrictas en función del grado de presencia de la entidad extranjera en nuestro país, GARDEÑES SANTIAGO, en *Las Fundaciones en Derecho Internacional Privado Español*, *op. cit.*, p. 206.

<sup>50</sup> LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», *op. cit.*, p.1202.

la aplicación del régimen de las entidades parcialmente exentas del IS<sup>51</sup>), al igual que ocurre con las entidades no lucrativas españolas que no puedan o no quieran acogerse al régimen de la ley 49/2002.

Un tercer nivel estaría constituido por aquellas fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España y formalicen dicho vínculo mediante el establecimiento de una delegación y su inscripción en el Registro de Fundaciones. Estas son precisamente las que nos ocupan. Dichas fundaciones quedarán sujetas al mismo régimen jurídico que las españolas —más exactamente, serán sus delegaciones las que, en rigor, queden sujetas a su misma disciplina—, pudiendo acogerse al régimen fiscal de la Ley 49/2002 y disfrutar, bajo las mismas condiciones y requisitos que las fundaciones patrias, de cualesquiera otros beneficios previstos para éstas. Ahora bien, conviene recordar que el citado régimen fiscal es un régimen voluntario, lo que significa que si no ejercen la opción por el mismo quedarán sujetas al IRNR, resultándoles de aplicación el régimen de las entidades parcialmente exentas del IS.

Finalmente, aunque en puridad resulta cuestionable hablar realmente de un cuarto nivel, han de mencionarse también aquellas fundaciones extranjeras que no sólo pretendan ejercer regularmente sus actividades en nuestro suelo, sino que hayan sido creadas con el propósito de que nuestro país constituya el lugar de ejercicio *principal* de las actividades propias de su objeto. En efecto, en este supuesto cabría considerar que, más que ante fundaciones *extranjeras*, nos encontraremos ante *fundaciones españolas inválidamente constituidas*, pues nuestro Ordenamiento (art. 6.1 Ley 50/2002) parece exigir en tal caso que se domicilien en España —*i.e.*, que se constituyan con arreglo al Derecho español—, lo que tendría como consecuencia que no puedan disfrutar del régimen especial de la Ley 49/2002<sup>52</sup>.

---

<sup>51</sup> Así lo reconocen las contestaciones evacuadas por la DGT en las consultas núm. 0065-97, de 21 de enero de 1997; núm. 0111-05, de 17 de marzo de 2005 y núm. V2526-05, de 19 de diciembre de 2005.

<sup>52</sup> En este sentido se pronunciaba CABRA DE LUNA, quien, en relación al artículo 4.1 de la Ley 30/1994 (hoy artículo 6.1 de la Ley 50/2002), señalaba que tal precepto, al exigir la domiciliación en España para desarrollar *principalmente* actividades en su territorio, «viene a obligar a la fundación extranjera a constituirse según la legislación española, pues de otro modo no conseguiría el acceso al Registro de Fundaciones ni, en definitiva, el funcionamiento como persona jurídica fundacional en España». Cfr. CABRA DE LUNA, M. A.: *El Tercer Sector y las Fundaciones de España hacia el nuevo milenio. Enfoque económico, sociológico y jurídico*. Colección Solidaridad, Fundación ONCE, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1998, pp. 426-427. Así lo entendían también, Margarita CUSCÓ y Montserrat CUNILLERA, para quienes «La exigencia de disponer de una delegación supone que *las fundaciones extranjeras sólo pueden actuar en nuestro país con carácter secundario*, y es opinión pacífica en la doctrina que la ley niega la po-

En definitiva, si prescindimos de los extremos, a saber, por un lado, de aquéllas respecto de las que, dada la fugacidad de su relación con nuestro país, no cabe hablar del establecimiento de vínculos, y, por otro, de las que, inversamente, deben constituirse con arreglo a nuestro Derecho porque los únicos vínculos materiales son los que las unen con nuestro Estado, vemos que en

---

sibilidad de que lo hagan con carácter principal». CUSCÓ, M. y CUNILLERA, M.: *Comentarios a la nueva Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 20 de diciembre*. Dijusa, 2003, p. 82 (la cursiva es mía). Del mismo criterio, igualmente, GARDEÑES Santiago, M.: «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones, op. cit.*, t. II, pp. 1171-1175.

Hay que precisar, no obstante, que la unanimidad a que se refieren las autoras antes citadas, no es absoluta, si atendemos a la opinión expresada por otros tratadistas. Es el caso de PIÑAR MAÑAS, que, ya bajo la vigencia de la Ley 30/1994, entendía que la exigencia de domiciliarse en España había de entenderse referida sólo a las fundaciones constituidas con arreglo a dicha Ley, es decir, a las españolas. «El precepto [diría el citado autor en referencia al artículo 4.1 de la Ley 30/1994 (art. 6.1 de la Ley 50/2002)]... intenta producir un efecto: el de estimar que todas las fundaciones que ejerzan sus actividades de forma principal en España deben ser consideradas españolas. La cuestión, sin embargo, no es tan simple. Ante todo porque no está claro que el solo domicilio atribuya la nacionalidad. El artículo 28 del Cc. parece exigir no sólo que las fundaciones estén domiciliadas en España, sino que estén constituidas con arreglo al derecho español, es decir, con arreglo a la Ley 30/1994. De modo que no bastaría con domiciliar la fundación en España, sino que sería necesario constituirla de acuerdo a la Ley». Añadiendo: «[...] para evitar conflictos con el Derecho comunitario, [el art. 4.1] debe interpretarse entendiendo que se refiere a las fundaciones constituidas con arreglo a la Ley española. [...] Por tanto, debe entenderse que el precepto que ahora comentamos exige que, en todo caso, las fundaciones constituidas con arreglo a la Ley 30/1994 que es a las que se refiere, deben domiciliarse en España, tienen por tanto la nacionalidad española y se rigen, en consecuencia, por la ley nacional española». Cfr. PIÑAR MAÑAS, J. L., «Artículo 4», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales, op. cit.*, tomo I, p.35-36. La cursiva es mía. En análogo sentido, se expresaba también CAFFARENA LAPORTA, quien, apoyado en la ausencia en la Ley 50/2002 de un precepto como el artículo 5.1 Ley de Sociedades Anónimas (hoy, art. 8 del TRLSC), que reputa españolas a las sociedades domiciliadas en España, parece considerar también que el artículo 6.1 de la Ley 50/2002 «tiene como destinatarias a las fundaciones que se creen conforme a la ley española», de modo que a las extranjeras que se propongan ejercer *principalmente* sus actividades en España les bastaría con establecer una delegación en territorio español e inscribirse en el correspondiente Registro. CAFFARENA LAPORTA, J.: «El Domicilio de la Fundación», en AA.VV., *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo, op. cit.*, pp. 173-174. Una posición en cierta medida coincidente parece mantener, por su parte, SANTOS MORÓN, M.<sup>a</sup> J.: «La nacionalidad de las fundaciones...», *op. cit.*, p. 186.

En todo caso, se ha de señalar que el resultado de dichas interpretaciones no se encuentra en la práctica tan alejado, ya que quienes postulan que del artículo 6.1 de la Ley 50/2002 se sigue la necesidad de que las fundaciones extranjeras se domicilien en España —*se (re) constituyan como españolas*— cuando pretendan ejercer *principalmente* sus actividades en nuestro país advierten que el término «*principalmente*» debe ser objeto de una interpretación restrictiva. Así, GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español, op. cit.*, pp. 181, 208 y 209, y «Problemática Registral de las Fundaciones extranjeras que ejerzan actividades en España», en AA.VV., *Derecho Registral Internacional, op. cit.*, p. 30.

los otros dos supuestos restantes existe una presencia estable de la entidad extranjera en nuestro suelo, diferenciándose en su grado de sujeción a la normativa española y su control por las autoridades patrias, correspondiéndose, en el plano fiscal, con los dos niveles de entidades no lucrativas: las del régimen especial de la Ley 49/2002 y las del régimen especial de las entidades parcialmente exentas del IS, en este último caso, por mor del reenvío de la normativa del IRNR.

## II. Las delegaciones de fundaciones extranjeras

### 1. *El concepto de «delegación»*

Cuando la Ley 49/2002 menciona entre los protagonistas de su régimen especial a «las **delegaciones** de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones», sin atribuir a dicha expresión un alcance y significado específicos, no parece sino acoger, implícitamente, la noción de «delegación» que puedan proporcionar otras normas y sectores del Ordenamiento jurídico y, en particular, la que pudiera derivar de la Ley 50/2002.

La citada Ley, como ya más atrás se dijo, establece en su artículo 7.1 que «Las fundaciones *extranjeras* que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España, deberán mantener una *delegación* en territorio español que constituirá su domicilio a los efectos de esta Ley, e inscribirse en el Registro de Fundaciones competente en función del ámbito territorial en que desarrollen principalmente sus actividades». A ello debe añadirse lo dispuesto en el apartado 4 del mismo artículo, que somete expresamente a dichas delegaciones al control del Protectorado, sujetándolas al «*régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas*».

Sin embargo, más allá de lo que pueda desprenderse de dichos preceptos, es lo cierto que el término «delegación» no aparece expresamente definido, ni por la Ley 50/2002, ni por el Reglamento del Registro de Fundaciones (RRFCE08)<sup>53</sup>, ni tampoco por el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal (RFCE05)<sup>54</sup>, a pesar de que éste último, a diferencia de su antecesor, dedica ahora un artículo específico —el artículo cuarto— a las

---

<sup>53</sup> Reglamento del Registro de Fundaciones Registro de Fundaciones de competencia estatal, aprobado por el Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre (BOE núm. 17, de 19/01/2008).

<sup>54</sup> Reglamento de fundaciones de competencia estatal, aprobado por el Real Decreto 1337/2005, de 11 noviembre (BOE núm. 279, de 22/11/2005).

«delegaciones en España de fundaciones extranjeras»<sup>55</sup>. Es más, el citado RFCE05 no sólo no define dicho término, sino que contiene algunas referencias que pudieran prestarse a cierta confusión, por lo que parece oportuno comenzar aclarando su significado.

A) *La delegación como «prolongación» de la fundación extranjera, carente de personalidad jurídica independiente*

El citado RFCE05 dispone en su artículo 4.2 que: «El protectorado dictaminará, de forma preceptiva y vinculante para el Registro de fundaciones de competencia estatal, si los fines de la *fundación matriz* son de interés general de acuerdo con el Ordenamiento español». El precepto es desarrollo de lo establecido en el artículo 7.2 de la Ley 50/2002, que exige como requisitos de su inscripción en dicho Registro que acrediten encontrarse válidamente constituidas conforme a su ley personal y que sus fines son de interés general con arreglo a nuestro Derecho. Pero lo que ahora nos interesa es llamar la atención sobre la referencia que realiza a la «*fundación matriz*». Y la primera observación que se ha de realizar a ese respecto es que dicha polisémica mención no debe llevarnos a la idea de que las «delegaciones» son una suerte de «*fundaciones filiales*»<sup>56</sup>, a pesar de que algunos autores asimilan

<sup>55</sup> El anterior y hoy derogado Reglamento de Fundaciones de Competencia estatal (aprobado por el Real Decreto 316/1996, de 23 febrero. BOE núm. 57, de 6 de marzo de 1996) era de aplicación, del mismo modo que el ahora vigente, a las delegaciones de fundaciones extranjeras que actuaran principalmente en el territorio de más de una Comunidad Autónoma, respecto de los bienes situados en España y las actividades que realizaran en territorio nacional, conforme disponía el pfo. segundo de su artículo 1.1. Sin embargo, prescindiendo de dicha previsión, el citado Reglamento no contenía una regulación específica sobre las mismas. El que sí las dedicaba diversos preceptos era el antiguo Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal, dictado en desarrollo de los artículos 36 y 37 de la Ley 30/1994 y aprobado por el Real Decreto 384/1996, de 1 marzo (BOE núm. 77, de 29 marzo 1996). Dicho último Reglamento —hoy ya también derogado— establecía en su artículo 3 b) la obligatoriedad de la inscripción en el Registro estatal del establecimiento en territorio español de tales delegaciones (cuando por el ámbito de sus actividades no entrasen en la competencia de los registros autonómicos), especificando en el artículo 7 que su inscripción «abre hoja registral», y que requiere el previo informe del Protectorado acerca de que sus fines son de interés general; por su parte, los artículos 8 y 9 se detenían en el contenido de la primera y ulteriores inscripciones y el artículo 10 volvía a mencionarlas al referirse a determinados extremos relativos a la llevanza de dicho Registro. Pero, al igual que el resto de la normativa citada, no definía qué debía entenderse por «delegación». Tampoco lo hace ahora, como se ha indicado, el vigente Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal de 2008.

<sup>56</sup> Téngase en cuenta que como el de «casa central» o «casa madre», el término «matriz» se emplea habitualmente con dos significados distintos: a) para diferenciar las *sucursales* y *otros establecimientos secundarios* del establecimiento principal (la casa central o casa madre), y b) para

ambos fenómenos. Así, LÓPEZ-NIETO, para quien la delegación «puede ser una fundación filial de la extranjera aunque utilice el nombre de simple delegación. En este caso —continuará diciendo dicho autor— la constitución de la delegación deberá seguir los mismos trámites que una fundación corriente. La diferencia quedaría reflejada en la redacción de los estatutos, que harían constante referencia a los de la fundación de la que tiene origen»<sup>57</sup>.

No comparto dicho criterio. Aún admitiendo que las fundaciones extranjeras, lo mismo que las españolas, pueden crear, a su vez, una nueva persona jurídica fundacional<sup>58</sup> (extremo en el que, no obstante, se habrá de estar no a lo que disponga nuestro Derecho, sino a la *ley personal de la fundación extranjera* que se proponga crear la «filial»: art. 9.11 Cc<sup>59</sup>), se trata claramente, a mi juicio, de un supuesto distinto del establecimiento de una delegación, con el que no debe confundirse por más que desde el punto de vista funcional puedan cumplir análoga misión. La creación por la matriz extranjera de una nueva fundación —que, en cuanto constituida con arreglo al Derecho español, sería, en rigor, una fundación «española»— donde encuentra acomodo, no es ni en el artículo 4 RFCE05 ni en el artículo 7 de la Ley 50/2002, sino, en su caso, en el artículo 6.1 o en el artículo 6.2-II de la misma Ley,

---

designar a la entidad (matriz) que detenta una determinada porción del capital social de otra (la *filial*), sea por su aportación para la constitución de ésta, sea por adquisición del de una preexistente. Sin embargo, como se explica en el texto, no es este último el significado con que se utiliza en el artículo 4 del RFCE05.

<sup>57</sup> Vid., LÓPEZ-NIETO Y MALLO, F: *La Ordenación Legal de las Fundaciones*, op. cit., p. 155.

<sup>58</sup> El artículo 8 de la Ley 50/2002, establece en su apartado 1 que «podrán constituir fundaciones las personas físicas y las personas jurídicas, sean éstas públicas o privadas» y si bien es verdad que, al señalar en su apartado 3 los requisitos que estas últimas deben cumplir, utiliza unos términos un tanto ambiguos (así, se refiere, por un lado, a las de índole asociativa y, por otro, a «las de índole institucional»), la doctrina no ha encontrado dificultad en considerar comprendidas en dicha última expresión a las fundaciones. En este sentido, MORILLO GONZÁLEZ, quien, tras dedicar cierta atención a descifrar los posibles sentidos de la fórmula empleada, concluye que con ella el legislador no pretendió sino abrir una vía de escape para que, además, pudieran constituir fundaciones otras personas jurídicas que no son fundaciones o carecen de miembros propiamente dichos, tales como las Cajas de Ahorro o la ONCE (cfr. MORILLO GONZÁLEZ, F: *El proceso de creación de una fundación*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006, pp. 86 y ss.). En el mismo sentido se pronuncia CAFFARENA LAPPORATA, J.: «La constitución de las fundaciones», en *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, op. cit., pp. 87-88.

<sup>59</sup> De la misma opinión es GARDEÑES quien considera que «la solución “anglosajona” de hacer depender la capacidad de la ley aplicable al acto concreto para el que se requiere (...) no tiene cabida en el Derecho positivo español», concluyendo que «será la ley personal del fundador y no el ordenamiento al que pretenda someterse la fundación proyectada la que determinará la capacidad para fundar». GARDEÑES SANTIAGO, F: *Las fundaciones en Derecho Internacional Privado español*, op. cit., pp. 189-190.

dependiendo de que la nueva fundación ejerza principalmente sus actividades en territorio español o fuera del mismo<sup>60</sup>. Y ésta será, cabe decir, la vía que emplearán aquellas fundaciones foráneas de «carácter mixto»<sup>61</sup> que pretendan ejercer actividades de interés general en España, pero que, por no perseguir *exclusivamente* fines de esta naturaleza, no podrían actuar como tales en territorio español mediante el establecimiento de una delegación<sup>62</sup>, por lo que una opción para que sus actividades en nuestro país puedan gozar de un tratamiento beneficioso sería la de constituir *ad hoc* una nueva fundación que reúna los requisitos establecidos por la Ley española. Obviamente, no hay nada que impida que fundaciones extranjeras cuyos fines estatutarios —y no sólo las actividades que pretendan ejercer en nuestro suelo— sí sean exclusivamente de interés general utilicen también esta otra vía, en vez de establecer una delegación conforme al artículo 7 de la Ley 50/2002. Pero se trata, insisto, de dos supuestos diferentes, que deben ser distinguidos incluso en el caso de sostener que deben recibir un tratamiento similar.

<sup>60</sup> El artículo 6.1 de la Ley 50/2002 dispone que: «Deberán estar domiciliadas en España las fundaciones que desarrollen principalmente su actividad dentro del territorio nacional». Por su parte el artículo 6.2-II establece que: «Las fundaciones que se inscriban en España para desarrollar una actividad principal en el extranjero, tendrán su domicilio estatutario en la sede de su Patronato dentro del territorio nacional». Obsérvese que en ambos casos nos encontraremos ante fundaciones «españolas», conforme al artículo 28 Cc, aunque su fundadora no lo sea.

<sup>61</sup> GARDEÑES se refiere a ellas como las que en parte persiguen fines de interés general y en parte de interés particular, ilustrando con el ejemplo de una fundación «cuyos estatutos establecieran que el 50% de sus recursos se destinaran a atender necesidades de los descendientes del fundador y el resto a obras de caridad». GARDEÑES SANTIAGO, M.: «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones*, *op. cit.*, p. 1196, nota 152.

<sup>62</sup> Sobre este particular no existe unanimidad en la doctrina, aunque, vistos los términos del artículo 7.2 de la Ley 50/2002 (y antes del art. 5 de la Ley 30/1994), estimo que la controversia se sitúa más en un plano de *lege ferenda* que de *lege data*. Así, mientras que unos autores consideran que no debería existir inconveniente en que actuaran en España como fundaciones siempre que las actividades que ejercieran en territorio español fueran exclusivamente de interés general (en este sentido, PIÑAR MAÑAS, J. L.: «Comentario al artículo 5», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos fiscales*, *op. cit.*, pp. 41-42; TRINIDAD GARCÍA, M.<sup>a</sup> L.: «Apuntes sobre el Registro de Fundaciones extranjeras», en AA.VV., *Derecho Registral Internacional...*, *op. cit.*, p. 124; y JUÁREZ PÉREZ, P., «Comentario al art. 5 de la Ley 30/1994», en CALVO CARAVACA, A.-L. Y CARRASCOSA GONZÁLEZ (dirs.), *Legislación de Derecho internacional privado. Comentada y con jurisprudencia*. Colex, Madrid, 2002, según cita en este último caso GARDEÑES, en «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones*, *op. cit.*, pp. 1196-1197, haciéndose también eco de una interpretación más flexible, aunque sin pronunciarse expresamente a favor de la misma). Otros autores, sin embargo, niegan rotundamente dicha posibilidad (así, GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 de diciembre*, *op. cit.*, pp. 86-87; y LÓPEZ-NIETO Y MALLO, FRANCISCO, *La Ordenación legal de las Fundaciones*, *op. cit.*, p. 155).

Por explicarlo de modo sencillo, podría decirse que entre la creación de una fundación filial y el establecimiento de una delegación por una fundación extranjera existe, *mutadis mutandis*, la misma diferencia que la que media entre la constitución de una sociedad filial y la apertura de una sucursal por una sociedad extranjera<sup>63</sup>. En este sentido, tan inapropiado sería la utilización del término «sucursal» para referirse a la sociedad filial<sup>64</sup>, como que se emplee la denominación de «delegación» en los supuestos de creación de una nueva persona jurídica fundacional, además de que induciría, a quienes se relacionasen con ella, a la errónea creencia de que la «matriz» responderá de su actuación, cuando se trata realmente de personas jurídicas distintas.

Así pues, el término «matriz» ha de entenderse aquí, simplemente, como alusivo a la idea de *vinculación y dependencia* del establecimiento o representación de la fundación extranjera en España respecto de su sede o establecimiento principal, donde radica el ápice estratégico de la organización. En este aspecto se debe señalar que por mucho que se les adscriban unos bienes, puedan gozar de cierta autonomía, sean objeto de inscripción registral y se les asigne un NIF, esto es, aunque se les atribuya, en suma, una cierta *subje-*

---

<sup>63</sup> Cuando digo que existe la misma diferencia, obviamente, no debe interpretarse en el sentido de que la relación entre dicha nueva fundación y su creadora resulte coincidente con la que se establece entre una sociedad matriz y sus filiales. Aunque, como ya hemos señalado, no son pocos los aspectos en los que la regulación de las sociedades anónimas ha servido de inspiración al Legislador de la Ley de fundaciones, es evidente que ni la *aportación societaria* es identificable con la *dotación*, ni cabe confundir ésta con el «*capital social*» (al respecto, *vid.* SERRANO CHAMORRO, M.<sup>a</sup> Eugenia, *Las Fundaciones: Dotación y Patrimonio*, Civitas, Madrid, 2000, en especial pp. 74-75). Piénsese que mientras que la sociedad matriz es dueña de todo o parte del capital de la sociedad filial, no ocurre lo mismo en el caso de la fundación filial, que en modo alguno es «propiedad» de su fundadora, y que, una vez creada, se independiza de su voluntad y señorío. No obstante, una vez dicho esto, no puede ignorarse que, a pesar de su formal independencia jurídica, la fundación matriz puede ejercer cierto poder o influencia, no sólo a causa de la redacción de los estatutos de la fundación filial, sino también a través del nombramiento de los patronos que han de regirla, lo que puede plantear algunos problemas que, salvando las distancias, guardan cierta semejanza con los que se suscitan en los «grupos de sociedades». Evidentemente, aquí no hay socios minoritarios que proteger, pero sí hay beneficiarios, donantes y colaboradores y unos fines de interés general que, dependiendo del diseño estatutario de la fundación filial, pueden no ser exactamente coincidentes con los de la casa madre, lo que podría dar lugar a la imposición por ésta de estrategias que favorezcan a colectivos distintos o que beneficien en menor medida a aquellos para los que debe maximizarse la actividad de la fundación filial en España (*v. gr.*, como consecuencia del distinto ámbito territorial o de la especialización funcional de los fines para los que se la haya constituido), lo que deberá ser objeto de especial atención por el Protectorado.

<sup>64</sup> Sobre los conceptos de «sucursal» y de «filial» en el ámbito del Derecho comunitario, resulta ilustrativo el análisis del Abogado General Sr. La Pèrgola, en el apdo. 15 de las Conclusiones de 16/07/1998 (Rec.1999 página I-01459), presentadas respecto del asunto C-212/1997, STJUE de 9 de marzo de 1999, *Centros Ltd vs. Erhvervs-og Selskabsstyrelsen*.

*tividad* a determinados efectos<sup>65</sup>, *las delegaciones carecen de personalidad jurídica propia*, distinta de la fundación que las establece, respecto de la que no son más que su *prolongación* en el territorio de un Estado distinto al de su sede central.

En efecto, con la apertura y mantenimiento de una delegación *es la fundación misma* la que se establece formalmente en otro país, al que extiende el ejercicio habitual de todas o de alguna de sus actividades, pero *ni se crea una nueva persona jurídica ni cabe considerar los bienes que se le pudieran adscribir como la «dotación» a una supuesta «fundación filial»*. Y menciono expresamente este término —dotación— para aclarar que, aunque éste era precisamente el que utilizaba el artículo 8.2 del (hoy derogado) Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal de 1996<sup>66</sup> cuando señalaba que uno de los contenidos que, en su caso, habían de consignarse en la primera inscripción del establecimiento en España de la delegación era *«la dotación prevista para sus actividades en territorio español»*, el empleo de dicho término no puede interpretarse con el significado jurídico específico que este concepto tiene de elemento esencial del negocio constitutivo de una fundación. Aquí no se trata de una atribución patrimonial dirigida a la *creación* de una nueva persona jurídica fundacional, sino de la *prolongación* del ejercicio en nuestro país de las actividades de una fundación extranjera. Es más, ni siquiera se condiciona su inscripción a que se le adscriban bienes «suficientes y adecuados» para el cumplimiento de las finalidades que se proponga cumplir en nuestro país, como contrariamente ocurriría si se tratara de la dotación necesaria para constituir una fundación.

Y, por idéntico motivo, tampoco la responsabilidad frente a terceros quedará constreñida a los bienes y derechos que le hayan sido afectados (ni a éstos, ni a los que haya podido obtener por sí misma); es decir, el establecimiento de la delegación no divide o limita la responsabilidad de la fundación, en lo que se refiere a su actuación en España a través de aquélla, al patrimonio vinculado a la misma, sino que la fundación extranjera responde con todos sus bienes, sin necesidad de «levantamiento del velo», al tratarse de la misma persona. En este aspecto, lo que sí debe apuntarse es que la obligación de que mantengan una delegación en territorio español, aunque sirva prin-

<sup>65</sup> Ya bajo la anterior Ley 30/1994, E. GIMÉNEZ-REYNA e I. ZURDO, hablaban de su *«personificación registral y fiscal»*, «ésta última una vez cumplida la anterior [se referían a la inscripción de la delegación en el registro] mediante la obtención del oportuno NIF» (cfr. «Comentario a la disposición adicional decimosexta», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones...*, *op. cit.*, p. 664).

<sup>66</sup> Ya citado anteriormente, *vid.* nota 55.

cialmente, como luego se verá, al propósito de facilitar su control administrativo por el Protectorado, cumple también, entre otras, una importante función en el ámbito de la competencia judicial<sup>67</sup>, pues dicha exigencia permite que las fundaciones extranjeras puedan ser demandadas en España por las actividades que sus delegaciones ejerzan en o desde nuestro país<sup>68</sup>.

En la misma clave ha de interpretarse también la letra g) del artículo 4.1 del RFCE05. El citado precepto requiere que conste en la escritura en la que ha de formalizarse el establecimiento de la delegación, «la identificación de la persona o de las personas que ejercerán la *representación de la delegación* o que integrarán sus *órganos de gobierno*»<sup>69</sup>; expresiones que, sin embargo, consideradas literalmente, resultarían asimismo inadecuadas: en rigor, no cabe hablar ni de órganos de gobierno ni de representantes «*de la delegación*», que, insisto, carece de personalidad jurídica independiente, sino que lo serán, en su caso, *de la fundación*, aunque sus poderes y facultades estén constreñidas al

<sup>67</sup> A este respecto, deben citarse el artículo 22.4.º de la Ley Orgánica del Poder Judicial, el artículo 5.5.º del Convenio de Bruselas de 27 de septiembre de 1968, sobre competencia judicial y reconocimiento y ejecución de decisiones en materia civil y mercantil —extendido, a su vez, a los Estados miembros de la Asociación Europea del Libre Comercio por el Convenio de Lugano de 16 de septiembre de 1988, sustituido hoy por el Convenio de Lugano de 30 de octubre de 2007—, así como el artículo 5.5.º del Reglamento (CE) núm. 44/2001, del Consejo, de 22 de diciembre de 2000 (DOCE L 12, de 16.01.2001), hoy sustituido también por el Reglamento (UE) núm. 1215/2012, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2012 (DO L 351, de 20.12.2012), en cuyo artículo 7.5 establece idéntica regla. Sobre dichas cuestiones véase, con carácter general, CALVO CARAVACA, A. L. y CARRASCOSA GONZÁLEZ, J. (dirs.), *Derecho Internacional Privado II*, op. cit., pp. 444-449; y, específicamente en relación a las fundaciones, GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, op. cit., pp. 121 a 145.

<sup>68</sup> Así, resaltando tanto la finalidad de facilitar la labor del Protectorado como su importancia a efectos de la competencia judicial, GARDEÑES SANTIAGO, M.: «Problemática Registral de las Fundaciones Extranjeras», en AA.VV. *Derecho Registral Internacional*, op. cit., p. 77, y en *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, op. cit., pp. 139 y 210, donde destaca, asimismo, que el foro del establecimiento secundario de los artículos 5.5 de los Convenios de Bruselas/Lugano y del Rgto. 44/2001 [hoy la referencia ha de entenderse realizada al artículo 5.5 del Convenio de Lugano de 2007 y al artículo 7.5 del Rgto. (UE) 1215/2012], «alcanzaría a todos los litigios que se derivaran de la actividad de la delegación y, por tanto, no se limitaría a las actividades que ésta llevara a cabo dentro de nuestro territorio», citando en apoyo de su tesis la STJUE de 6-04-1995 (as. *Lloyd's*, C-439/93). Cfr. GARDEÑES, *Las Fundaciones...*, op. cit., p. 139 y nota 358. El mismo criterio sostendrá dicho autor, ya tras la Ley 50/2002, en «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones*, op. cit., p. 1191, nota 135. Por nuestra parte, debemos avanzar que la misma conclusión cabe alcanzar, como veremos, respecto del régimen fiscal de las actividades de la delegación *fuera de territorio español*.

<sup>69</sup> Obsérvese que literalmente dicho artículo se refiere, no a los representantes en España de la fundación extranjera, sino a los «representantes de la delegación», refiriéndose, del mismo modo a los órganos de gobierno *de la delegación*: «sus».

ámbito territorial y al tipo de actividades para el que la delegación ha sido establecida<sup>70</sup>.

En este sentido, con mejor técnica, el nuevo Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal de 2008 dispondrá en su artículo 32.3 que: «La primera inscripción de la delegación de la fundación extranjera comprenderá, además de la denominación de la fundación y la identidad de los titulares de sus órganos de gobierno [se refiere, obvio es, a los de la fundación], las siguientes circunstancias relativas a la delegación: [...] d) *La identidad de los representantes nombrados con carácter permanente “para” la delegación, con expresión de sus facultades*»<sup>71</sup>.

#### B) *La delegación como unidad organizativa autónoma*

Cuestión distinta de la personalidad jurídica —de la que, como hemos visto, carece—, es que la delegación deba gozar de cierta *autonomía* respecto de su casa central, que es —junto al desarrollo, total o parcial, de las mismas actividades que la matriz— lo que permite distinguir el «establecimiento» del mero «local accesorio»<sup>72</sup>, lo que dota a aquél de sustantividad jurídica y lo que habilita, en suma, a que pueda contemplarse como una *unidad organiza-*

<sup>70</sup> A este respecto, el artículo 89 del Reglamento de Fundaciones Culturales Privadas de 1972, al regular los requisitos de la inscripción de las Fundaciones extranjeras, no se refería a los «órganos de gobierno», sino a «las personas encargadas de la regencia de dicha Delegación». De modo parecido, en referencia a la apertura de sucursales, el artículo 297 del vigente Reglamento de Registro Mercantil (RRM), aprobado por el RD 1784/1996, de 19 de julio (BOE núm. 184, de 31 de julio) establece que en las inscripciones que al efecto se practiquen, se haga constar «[l]a identidad de los representantes nombrados con carácter permanente para la sucursal, con expresión de sus facultades», lo que, por expresa remisión, también es aplicable a la inscripción de las *sucursales extranjeras*, conforme a los artículos 300.2, *in fine*, y 301.3.<sup>a</sup> del RRM. Obsérvese que dicho precepto habla de representantes, no de la sucursal, sino «para» la sucursal. En cambio, a diferencia de las disposiciones que acabamos de referir, el artículo 10 del TRLIRNR se referirá, de análogo modo que el artículo 4.2 RFCE05, al «representante del establecimiento permanente», a pesar de que éste carece igualmente de personalidad jurídica.

<sup>71</sup> Fórmula que, como puede apreciarse, reproduce literalmente la utilizada por el artículo 297 del Reglamento del Registro Mercantil respecto de la apertura de sucursales, a que ya nos hemos referido en la nota anterior. En idéntico sentido, el artículo 24.1 del citado RRFCE08, al referirse a los actos sujetos a inscripción, dispondrá que: «Se inscribirán en el Registro los siguientes actos: [...] j) La creación o supresión de delegaciones de fundaciones extranjeras y la designación de *los representantes de la fundación en aquéllas*, así como los poderes o facultades que se les confieran y su modificación o revocación».

<sup>72</sup> Vid. GARRIGUES, J.: *Curso de Derecho Mercantil*, tomo I, 7.<sup>a</sup> edición, Madrid, 1982, pp. 205–208.

*tiva separada*, susceptible de un tratamiento jurídico independiente<sup>73</sup>. Y esto, en mi sentir, es lo que quería subrayar el RFCE05 tanto al referirse a «sus» órganos o representantes como al exigir que se consignen las actividades que se proponga ejercer en España —es decir, el ámbito material en el que ejercerán autónomamente las facultades que se les atribuyen—, y lo que se desprende también de la alusión a los recursos económicos que se les hayan asignado<sup>74</sup>; menciones éstas con las que, en definitiva, no se está sino haciendo referencia a distintas manifestaciones de su autonomía respecto de la casa matriz.

En efecto, de lo dispuesto en los artículos 7.4 de la Ley 50/2002 y, sobre todo, del artículo 4.1 del RFCE05, se desprende que no se ha concebido la delegación como un local accesorio o como un lugar exclusivamente dedicado a la realización de meras actividades auxiliares o preparatorias (en el sentido de carentes de trascendencia externa, operando *ad intra* de la propia fundación extranjera), sino que se parte del presupuesto de que la delegación desenvuelve, total o parcialmente, en España, las mismas actividades que su casa central<sup>75</sup>.

<sup>73</sup> El Tribunal Constitucional, en su Sentencia n.º 133/2006, de 27 de abril de 2006, al examinar si la obligación de inscribir en el Registro de Asociaciones la «apertura y cierre de delegaciones o establecimientos» que se contempla en el artículo 28.1.f) de la LODA constituye una condición básica del ejercicio del derecho de asociación, destacaría también la nota de su *autonomía* como elemento distintivo: «no todos los locales de los que sea titular la asociación pueden merecer la consideración de “delegaciones” y “establecimientos”, únicos supuestos a los que se limita la previsión de inscripción registral establecida por el legislador estatal. En efecto, dichos supuestos hacen referencia a la creación de nuevos centros en los que, con una cierta autonomía de gestión, se desarrollan permanentemente operaciones en nombre de la asociación. Por consiguiente, es claro que la carga de inscripción establecida por el legislador estatal no alcanza a la apertura de aquellos locales de la asociación en los que no concurren estas circunstancias. Examinado el precepto desde su perímetro exterior, baste añadir que tampoco se refiere a la creación de *filiales* pues ello implica el surgimiento de una nueva persona jurídica». (FJ 12.º, pfo. 3.º La cursiva es mía).

<sup>74</sup> El artículo 4 del RFCE05 no hace referencia directa a dichos recursos económicos (sí lo hacía, como vimos, el artículo 8.2 del derogado RRFCE96, al referirse a «la dotación prevista para sus actividades en territorio español» como uno de los datos a reflejar en su inscripción en el Registro). No obstante, conforme al artículo 4.1.h) del RFCE05, uno de los contenidos que debe recogerse en la escritura de establecimiento de la delegación es «el primer plan de actuación de la delegación en España», el cual, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26 del mismo Reglamento, debe hacer mención a «los ingresos y otros recursos previstos» para la realización de las actividades y el cumplimiento de los objetivos que se proponga desarrollar en cumplimiento de dicho plan.

<sup>75</sup> El citado artículo 4.1 f) resulta elocuente a este respecto:

«El establecimiento de la delegación de una fundación extranjera deberá constar en escritura pública, en la que se recogerán, al menos, los siguientes datos: (...).

La misma conclusión cabe extraer del artículo 4.1 h) al referirse al «primer plan de actuación de la delegación en España». De acuerdo con el artículo 25.8 de la Ley 50/2002, dicho *plan de actuación* debe reflejar «los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente», especificándose en el artículo 26.2 del RFCE05 que «contendrá información identificativa de cada una de las actividades propias y de las actividades mercantiles, de los gastos estimados para cada una de ellas y de los ingresos y otros recursos previstos, así como cualquier otro indicador que permita comprobar en la memoria el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos». Resulta claro, pues, que la delegación se concibe como una estructura organizativa capaz de desarrollar por sí misma en territorio español, las actividades propias de la fundación de la que forma parte.

En este sentido, en ausencia de una definición específica, cabría, *prima facie*, asimilar el concepto de «delegación» al de «sucursal», que no en vano, constituye el paradigma de «establecimiento secundario» en el ámbito mercantil, al punto de que han desaparecido las menciones a otros subtipos que anteriormente se contemplaban en dicha legislación<sup>76</sup>, empleándose indistintamente ambos términos como sinónimos. «A efectos de lo prevenido en este

---

f) *Las actividades que, en cumplimiento de los fines, pretende realizar la delegación de forma estable en España, sin que éstos puedan consistir exclusivamente en la captación de fondos».*

<sup>76</sup> Así, los artículos 11.3.º, e) de la derogada Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951 (BOE núm. 199, de 18 de julio de 1951) y 7.5 de la también derogada Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 17 de julio de 1953 (BOE núm. 199, de 18 de julio de 1953), exigían que se hiciese constar en los estatutos y en la escritura de constitución, respectivamente, «[e]l domicilio social y los lugares en que vaya[n] a establecer *sucursales, agencias o delegaciones*». Por su parte, el artículo 71 del igualmente derogado Reglamento del Registro Mercantil de 14 de diciembre de 1956 (BOE núm. 66, de 7 marzo 1957), al referirse a la inscripción del comerciante individual imponía que se expresase «[l]a calle y número o lugar de situación del establecimiento [principal] y de las *sucursales y agencias*, si las tuviere, ya sean dentro o fuera de la provincia» y, en relación a las sociedades mercantiles, al contemplar en su artículo 97 la apertura de *sucursales*, señalaba que: «*Las agencias o delegaciones con establecimiento abierto al público se inscribirán en la misma forma que las sucursales*». Posteriormente, en cambio, el Texto Refundido de Ley de Sociedades Anónimas (RDLegislativo 1564/1989, de 22 de diciembre; BOE núm. 310, de 27 de diciembre) y, de igual modo, la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (Ley 2/1995, de 23 de marzo; BOE núm. 71, de 24 de marzo), sólo se referirían ya a las sucursales, al igual que el nuevo texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 julio (BOE núm. 161, de 3 julio 2010. C.e. BOE núm. 210, de 30 de agosto). Y lo mismo ocurre con el vigente Reglamento del Registro Mercantil, que, entre otros preceptos, dedica la primera sección del capítulo XI de su Título II, a la inscripción de dichos establecimientos.

Reglamento —señala hoy el art. 295 del vigente Reglamento del Registro Mercantil—, *se entenderá por sucursal todo establecimiento secundario dotado de representación permanente y de cierta autonomía de gestión, a través de la cual se desarrollen, total o parcialmente, las actividades de la sociedad*».

Es oportuno recordar igualmente a este respecto que la misma noción, ya fuera del Derecho mercantil, fue también utilizada por el TC en relación a las *asociaciones*, en su ya citada Sentencia 133/2006, en la que, en referencia a la «*apertura de delegaciones o establecimientos*», señalaría que «la carga de inscripción, establecida en el artículo 28.1 f) de la LODA, se contrae a la *creación de centros que gocen de autonomía de gestión y representación permanente de la asociación*», llegando, incluso, en alguno de sus pasajes, a emplear *indistintamente* los términos «*delegación*» y «*sucursal*»<sup>77</sup>.

No obstante, dicha asimilación ha de acogerse con cierta cautela, pues si bien sirve, en un primer acercamiento, para resaltar que la «delegación», al igual que la «sucursal», se concibe como una estructura organizativa autónoma aunque dependiente de la entidad matriz, no debe menospreciarse el hecho de que la Ley 50/2002 no sólo no habla de sucursales —lo que, ciertamente, puede encontrar fácil explicación en tratarse de un concepto característico de otro Sector—, sino que tampoco utiliza, en momento alguno, el término más genérico y común de «establecimiento» (y menos aún en plural); es decir, se está refiriendo —y no parece infundado presumir que con plena conciencia de su especificidad— a *una concreta clase de establecimiento secundario*<sup>78</sup>. Piénsese, en este sentido, que el que en otras parcelas de nuestro Dere-

---

<sup>77</sup> Así, en el penúltimo párrafo de su FJ 12.º dirá: «la consideración de la obligación de inscribir la *apertura y cierre de sucursales y establecimientos* como una garantía en beneficio de terceros lleva consigo la lógica consecuencia de que la documentación en la que se acrediten estas actuaciones habrá de quedar depositada en el registro administrativo competente y ser accesible según lo dispuesto en el artículo 29.1 LODA». Debe hacerse notar que los preceptos que se analizaban en dicho Fundamento Jurídico —en lo que aquí nos interesa, los arts. 28.1, f) y 28.2, c) de la LODA— no se referían a las «*sucursales*» (término que no emplea la LODA), sino a las «*delegaciones*».

<sup>78</sup> En análogo sentido señalaba con intuición LÓPEZ-NIETO Y MALLO, en relación a los términos «*delegaciones o establecimientos*» empleados por la LODA, que «[a]unque la Ley parece utilizar estas dos palabras en forma indistinta, creo que la utilización de las mismas no debe ser considerada como casual. La *delegación* —prosigue dicho autor— nos acerca a la idea de aparato burocrático, de oficina donde se dirigen o gestionan asuntos relacionados con los fines sociales, con posibilidad de poner al frente personas que obren por delegación de los órganos de gobierno de la asociación. El *establecimiento* recuerda más bien los lugares donde las asociaciones llevan a cabo actividades sociales concretas». LÓPEZ-NIETO Y MALLO, F: *La Ordenación legal de las Asociaciones*. Edit. Dykinson, 4.ª edición, Madrid, 2004, p. 267.

cho se prescinda de sus diferencias<sup>79</sup>, e incluso aunque quepa estimar que éstas radican simplemente en el énfasis sobre alguno de los aspectos de una misma definición común, ello no autoriza a ignorar los matices que diferencian los distintos tipos de establecimientos secundarios, considerando, sin más, que los diversos modos que éstos representan de que una entidad organice sus actividades fuera de los límites propios de su establecimiento principal, resultan también irrelevantes en otros sectores del Ordenamiento. En otras palabras, no parece disparatado pensar que la específica referencia a las «delegaciones» entraña una determinada visión sobre la forma en que la fundación extranjera ha de organizar sus actividades en territorio español.

C) *La contemplación unitaria de las actividades de la fundación extranjera en España*

Como anteriormente avanzaba, en mi opinión, a pesar de su innegable proximidad, el concepto de «sucursal» no resulta plenamente coincidente con el concepto de «delegación» que se infiere de la Ley 50/2002, ni con el propósito que ésta persigue al exigir su establecimiento como presupuesto del ejercicio estable de las actividades de la fundación extranjera en España.

En efecto, mientras que la noción de sucursal obedece al desdoblamiento de la explotación: al hecho de que en ella se concluyan los mismos negocios que forman el objeto fundamental de la empresa<sup>80</sup>, el establecimiento de una delegación se exige para facilitar las funciones de control y supervisión del Protectorado, en tanto en cuanto la prolongación de forma estable o continuada de las actividades de la fundación extranjera en nuestro país, engendrará diversas relaciones con beneficiarios, donantes, voluntarios..., cuya mejor protección y defensa, juntamente con la tutela de los intereses gene-

<sup>79</sup> Es el caso, como ya señalé, de la legislación mercantil (*vid.* nota 76) y también de la procesal, donde el artículo 22.4.º de la LOPJ alude a «los litigios relativos a la explotación de una sucursal, agencia o establecimiento mercantil» de forma indiferenciada, del mismo modo que los artículos 5.5 de los Convenios de Bruselas/Lugano, en que éste se inspira, y del Reglamento (CE) 44/2001 [hoy la referencia ha de entenderse realizada al artículo 5.5 del Convenio de Lugano de 2007 y al artículo 7.5 del Rgto (UE) 1215/2012], ya mencionados anteriormente, que se refieren igualmente a las distintas categorías de establecimientos secundarios considerándose equiparables a efectos de la competencia judicial. (En este sentido, la STJUE de 6 de octubre de 1976, as. 14/1976, *De Bloos c. Bouyer*: «21. Qu'en ce qui concerne la notion d' "établissement" figurant dans le dit article —dirá el Tribunal de Luxemburgo en referencia al art. 5.5 del CB—, il ressort tant du but que de la lettre de cette disposition qu'une telle notion repose, dans l'esprit de la Convention, sur les mêmes éléments essentiels que ceux de succursale ou d'agence»).

<sup>80</sup> *Vid.* GARRIGUES, J.: *Curso de Derecho Mercantil*, tomo I, 7.ª edic., Madrid, 1982, p. 207.

rales a que han de servir, hace necesaria la presencia en territorio español de un «*centro responsable*» que, además de facilitar su relación con los eventuales interesados y permitir, como se dijo, residenciar en sede española la competencia judicial, posibilite la *inmediación del control y la contemplación unitaria de sus actividades en España*, evitando la dispersión de la información, y simplificando y agilizando las labores de supervisión del Protectorado<sup>81</sup>.

Dicho en otros términos, sin perjuicio de que en ambos casos se trate de establecimientos secundarios, carentes de personalidad jurídica propia y dependientes de la entidad matriz cuya representación ostentan y cuya responsabilidad vinculan con sus actos, el acento en el caso de la *sucursal* se marca, por un lado, en el *aspecto operativo* y, por otro, en su *carácter separado y autónomo* no sólo respecto de la casa central, sino también *respecto de otros establecimientos o sucursales* de la misma entidad; mientras que en el caso de la *delegación*, el énfasis recae en el carácter de *representación permanente* de la fundación extranjera en territorio español, que actúa de punto de referencia de las operaciones y actividades que ésta desenvuelva en o desde España, permitiendo su sometimiento a un mismo régimen y facilitando el control del Protectorado.

Piénsese que mientras que en otros sectores, como el mercantil, no existe obstáculo para que en el mismo ámbito territorial (incluso en una misma población) puedan establecerse distintos centros o sucursales a través de los cuales se ejerzan, con autonomía unos de otros y respecto de la casa central, las mismas actividades que la entidad matriz<sup>82</sup>, la idea de delegación que trasluce la Ley 50/2002 implica, en cambio, la necesaria existencia de *una misma y única sede en España*, con independencia de que operativamente pueda mantener uno o varios centros de actividad.

«Las fundaciones extranjeras —dice en este sentido el art. 7.1 de la Ley 50/2002— deberán mantener *una delegación* en territorio español *que constituirá su domicilio* a los efectos de esta Ley»<sup>83</sup>, de lo que se infiere que su ámbito territorial de actuación podrá abarcar todo el territorio nacional, el de una sola Comunidad Autónoma o el de varias, pero habrá una *única dele-*

---

<sup>81</sup> En este sentido, GARDEÑES SANTIAGO, M., en «Problemática Registral de las Fundaciones Extranjeras», *op. cit.*, p. 77, y en *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, *op. cit.*, p. 210.

<sup>82</sup> El artículo 296.2 RRM contempla expresamente el supuesto de que la sucursal radique en la misma provincia en que esté situado el domicilio de la sociedad o de que concurren diversas sucursales en la misma circunscripción registral.

<sup>83</sup> Por su parte, el artículo 4.1.e) del RFCE05 dispondrá que en la escritura en la que conste su establecimiento, deberá recogerse «*el domicilio y el ámbito territorial de actuación de la delegación en España*».

*gación y un único domicilio de la fundación extranjera en territorio español, con independencia del número de locales o establecimientos que despliegue en el mismo para el ejercicio de sus actividades en nuestro suelo.*

Así pues, la «delegación», en un sentido amplio, se identifica con *la organización encargada de las actividades de la fundación en territorio español*, esto es, con aquella parte de la fundación extranjera a la que, investida de cierta autonomía respecto de sus órganos centrales y provista de los medios necesarios, se encomienda el desarrollo en nuestro país de las actividades que se considera oportunas para el cumplimiento de los fines fundacionales. Ello no empuja a que dicha organización se articule en distintos centros o establecimientos dotados, a su vez, de cierta autonomía<sup>84</sup>, pero deberá designarse uno que asuma las funciones de representación e interlocución con el Protectorado —lo que implica, a mi juicio, ostentar la capacidad de decisión necesaria para vincular a los restantes centros de actividad<sup>85</sup>— de forma que, en cuanto a *centro responsable* —por delegación de la matriz— de las actividades que se desarrollen en nuestro país, vendría a ocupar la posición de *sede o establecimiento principal de la fundación extranjera en España*. Éste será, en suma, el que, *en un sentido más restringido*, quepa identificar como *delegación*, y el que como tal habrá de hacerse constar en el Registro de fundaciones correspondiente, en el entendido de que las actividades y el ámbito territorial de actuación que han de consignarse serán los que correspondan al conjunto de

---

<sup>84</sup> A diferencia de la vigente Ley 50/2002, el RFCP-1972, además de exigir con carácter general la necesidad de que la fundación extranjera estableciera una delegación en territorio español (art. 57), contemplaba el supuesto de que ésta pretendiera la creación de establecimientos culturales o docentes de carácter permanente, sin supeditar en tal caso, al menos inicialmente, el ejercicio de sus actividades en España al previo establecimiento de una delegación. Así dispondría en su artículo 90: «1. Las fundaciones culturales extranjeras que pretendan crear en España establecimientos culturales o docentes de carácter permanente deberán figurar inscritas en el Registro. 2. La inscripción se producirá cuando acrediten que *la actividad que pretenden realizar por medio del establecimiento permanente se ajusta a los requisitos generales establecidos en este reglamento y específicamente a los requisitos de su artículo primero*. 3. Los requisitos para la inscripción serán los establecidos en el artículo anterior, *salvo lo referente al establecimiento de una delegación en España que no será necesaria con carácter previo a la inscripción*».

<sup>85</sup> Obsérvese que la exigencia del mantenimiento de una delegación en España no sólo pretende facilitar el control del Protectorado en el sentido de impedir la dispersión de los datos y evitar la necesidad de contactar con una pluralidad de intermediarios, sino que persigue también, como dijimos, *la intermediación de dicho control*, lo que reclama la existencia de un auténtico interlocutor, capaz de hacer cumplir los acuerdos que puedan adoptarse, exigiendo, pues, cierta «superioridad» de éste sobre los restantes centros en territorio español; lo que contrastaría con una visión separada de cada centro de actividad relacionándose directamente con su casa central fuera de España.

la organización en España a que ésta ha de extender su responsabilidad, conforme se desprende del artículo 7.1 de la Ley 50/2002<sup>86</sup>.

En este sentido, conviene distinguir este último supuesto —que, insistimos, implica, en todo caso, la existencia de una organización en territorio español dotada de cierta autonomía respecto de la casa madre—, del caso de la apertura de una oficina limitada a la realización de tareas auxiliares o de apoyo de las actividades que la fundación extranjera ejerza *por sí misma* en España; es decir, que fuera ésta, y no dicha oficina, quien contratase con terceros y realizara *directamente* las actividades concernientes a sus fines, con cargo a sus propios presupuestos. Aun en la hipótesis de que cupiera considerar aquella como «delegación», no sería ésta la idea a que, a mi juicio, responde el concepto acogido por la Ley 50/2002, como se desprende de su artículo 7.4 y, especialmente, del artículo 4.1, f) del RFCE05, que exigen claramente que las actividades sean realizadas *por la delegación* de la fundación extranjera; esto es, por su *organización en España*<sup>87</sup>.

---

<sup>86</sup> A este respecto no es ocioso añadir que, en relación a otras entidades extranjeras que, aun siendo claramente de mercado, se encuentran sujetas al control y supervisión de la Administración en aras de la protección y tutela de los intereses generales que pudieran verse afectados, se impone también dicha contemplación unitaria. Así, cabe traer a colación la Directiva 2013/36/UE, de 26 de junio de 2013, relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a la supervisión prudencial de las entidades de crédito y las empresas de inversión (DO L 176 de 27.6.2013, p. 338), en cuyo artículo 38 se previene expresamente que: «*Todos los centros de actividad establecidos en el mismo Estado miembro por una misma entidad de crédito que tenga su administración central en otro Estado miembro se considerarán una única sucursal*».

<sup>87</sup> En apoyo de dicha interpretación, aunque ceñidos a la materia procesal, cabría traer nuevamente a colación el artículo 5.5 del Convenio de Lugano de 2007 y el artículo 7.5 del Reglamento (CE) núm. 1215/2012, así como sus antecesores. Dichos preceptos, como ya se aludió, contienen una fórmula abierta, comprensiva de las distintas categorías de establecimientos secundarios (se refieren a las *sucursales*, *agencias* o *cualquier otro establecimiento*), que ha sido objeto de una interpretación amplia por el TJUE, en el sentido de que resultan equiparables entre sí (STJUE de 6 de octubre de 1976, asunto 14/1976, *De Bloos c. Bouyer*, § 21), pero sentando, en todo caso, la necesidad de una trascendencia externa del establecimiento. «La noción de sucursal, de agencia o de cualquier otro establecimiento —decía el Tribunal de Luxemburgo en la sentencia del caso *Somafer*— implica un *centro de operaciones que se manifiesta de forma permanente hacia el exterior* como la prolongación de la casa madre, *provisto de una dirección y equipado materialmente* para poder negociar asuntos con terceros». STJUE de 22 de noviembre de 1978 (Asunto 33/78, *Somafer c. Saar-Ferngas AG*). En el mismo sentido, la STJUE de 18 de marzo de 1981 (Asunto 139/80, *Blanckaert & Willems PVBA c. Luise Trost*).

Igualmente cabría recordar el artículo 97 del derogado Reglamento del Registro Mercantil de 1956 Decreto de 14 de diciembre de 1956 (BOE núm. 66, de 7 marzo 1957), en el que se señalaba que: «Las agencias o *delegaciones con establecimiento abierto al público* se inscribirán en la misma forma que las sucursales». Aunque la mención a que estuvieren «abiertos al público», puede hacer pensar que se refería a los de carácter comercial (art. 85 C.com.),

En efecto, cuando la Ley 50/2002 exige para que la fundación extranjera pueda actuar de forma estable en nuestro país, que mantenga una delegación —*que actúe por medio de la misma*— en territorio español y se inscriba en el Registro de Fundaciones correspondiente, aunque ello no suponga la constitución de una nueva persona, sí representa el mantenimiento de una estructura organizativa dotada de cierta *unidad* y *autonomía* respecto de su casa central, lo que implica la separación de las actividades que pretenda ejercer en o desde territorio español, aislándolas del resto de actividades de la fundación, que es, en suma, lo que permite el sometimiento de la delegación a las mismas reglas y requisitos que a las fundaciones españolas y su control por el Protectorado; objetivos éstos, a los que, como venimos diciendo, se dirige dicha exigencia. Es por ello que si la oficina a que antes se aludía, carece verdaderamente de autonomía, limitándose a la prestación de servicios a la fundación matriz, y las actividades de la fundación extranjera en territorio español son ejercidas directamente por ésta, sin separación de las que pueda ejercer en otros ámbitos, aquélla no podrá considerarse como «delegación» en el sentido de la Ley 50/2002, al no posibilitar el cumplimiento de dichos objetivos<sup>88</sup>.

D) *El ejercicio de actividades en territorio español mediante representante o apoderado*

Lo tratado hasta ahora no agota, sin embargo, la problemática que presenta el concepto de delegación. Si regresamos al artículo 7.1 de la Ley 50/2002 y contemplamos la exigencia de que mantengan una delegación en territorio español, no en el sentido de que deban tener un *establecimiento físico* —aunque ordinariamente existirá un lugar donde se haga visible el vínculo con el territorio donde pretenden ejercer sus actividades—, sino con ese significado de centro de referencia que permite contemplar *unitariamente* la actividad desarrollada por la fundación extranjera en España, cabría preguntarnos si constituiría delegación el ejercicio estable de sus actividades en

---

excluyendo a otros establecimientos, entiendo que tal referencia (máxime teniendo en cuenta la finalidad de publicidad y seguridad del tráfico a que se endereza la inscripción en dicho Registro) había de interpretarse en sentido amplio; es decir, que su equiparación a las sucursales —*su propia consideración como establecimiento*—, se producía en tanto en cuanto se manifestaran externamente, *i.e.*, en tanto en cuanto supusieran el ejercicio, total o parcial, de las actividades propias del objeto social, *sin estar reducidas a ser una mera dependencia interna limitada a la prestación de servicios a su casa central*.

<sup>88</sup> Otra cosa es que dicha oficina, en cuanto suponga un espacio a disposición de la fundación matriz desde la que ésta desenvuelva sus actividades en España, sea susceptible de ser considerada a efectos impositivos como un establecimiento permanente.

territorio español a través de una persona o entidad que actuase como agente o representante de la misma en nuestro país.

Sabido es que en los procesos de internacionalización de empresas es frecuente que las sociedades que pretenden implantarse en mercados extranjeros utilicen diversas vías para optimizar sus recursos (desde la constitución de filiales al establecimiento de sucursales, pasando por las agrupaciones de empresas a partir de variadas fórmulas: AIE, UTEs, *Joint ventures*, etc.), lo que, precisamente por las diversas consecuencias que acarrearán en el ámbito tributario, da lugar a lo que se conoce como «planificación fiscal». Pues bien, una de esas fórmulas que evitan los costes del mantenimiento de una sucursal es la utilización de agentes o representantes que, en lo que concierne al Derecho tributario, ha dado origen a su reconocimiento como «establecimiento permanente» (EP). Se trata de la llamada «cláusula del agente dependiente» (arts. 5.5 MCOCDE y 5.5 TRLIRNR), que, en puridad, constituye una segunda modalidad de EP, junto a la cláusula general —el «lugar fijo de negocios»— incluida en los modelos de convenio (arts. 5.1 y 2 MCOCDE) y en nuestra legislación doméstica (art. 5 TRLIRNR).

Debe anotarse, seguidamente, que en este punto existen, no obstante, diferencias apreciables entre la normativa convencional y nuestra normativa interna —más amplia—, al delimitar esta última de forma menos restrictiva el supuesto que origina la existencia de EP y no contemplar las exclusiones que limitan el estatus de EP en el artículo 5.5 MCOCDE. No obstante, en la actualidad dichas diferencias se encuentran más atenuadas, habida cuenta de que la utilización abusiva de prácticas artificiosas para eludir la condición de EP a través de estructuras comisionistas ha conducido a la postre a la modificación en 2017 del aludido artículo 5.5 MCOCDE<sup>89</sup>.

---

<sup>89</sup> Sobre estos particulares véanse: CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Beneficios empresariales (y de navegación)», particularmente, su epígrafe 2, «El criterio de reparto del poder tributario: la noción de establecimiento permanente del artículo 5 del Modelo de Convenio de Doble Imposición», dentro del capítulo III, «Reglas de reparto de las potestades fiscales», de la obra colectiva *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2017* (coord. CARMONA FERNÁNDEZ, N.), CISS, Madrid, 2017, pp. 178-358; CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «Los Tratados internacionales. Los Convenios de doble imposición en el Ordenamiento español: Naturaleza, efectos, interpretación e impacto del Proyecto OCDE/G20 BEPS a la luz del Convenio multilateral frente a la erosión de bases imponibles y la transferencia de beneficios», *ibidem*, pp. 38-114; y también GOROSPE OVIEDO, J. I.: «El concepto de establecimiento permanente en la imposición directa y su evolución jurisprudencial», en LUCAS DURÁN, M. y DEL BLANCO GARCÍA, Á. (dirs.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional...*, *op. cit.*, pp. 367-382; así como la bibliografía que más adelante se cita en el apartado «IV.1.C) El concepto de establecimiento permanente».

En todo caso, los problemas que aquí se suscitan no provienen del encaje en la cláusula del agente dependiente (ni en la del comisionista, corredor o agente independiente del artículo 5.6 TRLIRNR y artículo 5.6 MCOCDE, que, en sentido negativo, no determina la existencia de EP). A pesar de que, sin duda, dichas cláusulas entrañan no pocas dificultades interpretativas, el problema se encuentra en el propio concepto de delegación, que quiere conducirse a la noción de EP.

En efecto, por algunos autores se ha propugnado una interpretación flexible de aquel concepto, en aras de evitar que la exigencia de mantener una delegación en nuestro suelo pueda convertirse en un obstáculo efectivo a las actividades de interés general. Así, en opinión de GARDEÑES<sup>90</sup>, «como la ley no dice qué características debe reunir, puede interpretarse que constituiría delegación cualquier persona establecida en España que tuviera atribuidas facultades de representación de la entidad y un establecimiento permanente», entendiéndose que «no sería imprescindible que la fundación dispusiera de sus propios locales y personal en España, siendo suficiente que dispusiera de un representante o apoderado autorizado establecido en el país»<sup>91</sup>.

A mi juicio, sin embargo, del RFCE05 parece desprenderse que el concepto de delegación está revestido de cierta solemnidad y formalismo que impiden considerar que el mero apoderamiento o encargo a un sujeto para que actúe por cuenta de la misma, o la representación otorgada a otra entidad (*v. gr.*, a otra fundación), puedan reputarse como delegación. En este sentido, el artículo 4 del citado RFCE05 requerirá un acuerdo del máximo órgano de gobierno de la fundación extranjera *aprobando expresa y específicamente su establecimiento en España* para el ejercicio de todas o de algunas de las actividades y su elevación a escritura pública.

Ello significa que sin dichos requisitos, aunque el representante designado por la fundación pueda considerarse que constituye un «establecimiento permanente» a los fines, por ejemplo, de su tributación en el IRNR, habría de concluirse que tanto a efectos de la normativa sustantiva como del propio régimen fiscal de la Ley 49/2002 no constituirá delegación y, por consiguiente, la fundación extranjera ni podrá actuar como tal en nuestro país, ni podrá beneficiarse del régimen fiscal de la Ley 49/2002, reservado exclusivamente

<sup>90</sup> GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, Edit. Eurolex, Madrid, 2003, pp. 210-211. La misma opinión mantendrá en «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones*, Vol. II, *op. cit.*, p. 1191.

<sup>91</sup> Aunque como el mismo autor puntualiza, «no podría considerarse “delegación” un simple apartado de correos». GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones...*, *op. cit.*, pp. 210-211.

a las *delegaciones* de fundaciones extranjeras *inscritas* en el Registro de Fundaciones.

## 2. *El régimen jurídico aplicable a las delegaciones*

Como he venido exponiendo, uno de los pilares en que reposa la equiparación a las fundaciones patrias de las fundaciones extranjeras (o, más exactamente, de sus *delegaciones en España*, puesto que, a pesar de carecer de personalidad jurídica, son éstas las que verdaderamente se van a equiparar, al contemplarse de forma autónoma e independiente de su matriz) es el sometimiento de dichas delegaciones al control del Protectorado y al «*régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas*».

En este aspecto se ha de comenzar recordando que, a diferencia de la actual Ley de Fundaciones, la anterior Ley 30/1994 guardaría silencio en este punto, limitándose a disponer en su artículo 5 que las fundaciones extranjeras que pretendieran ejercer actividades en España debían establecer una delegación en territorio español e inscribirse en el Registro de Fundaciones, recogiendo la sola cautela de que dicha inscripción podía denegarse cuando sus fines no fueran de interés general o no estuvieran válidamente constituidas con arreglo a su ley personal. Al margen de las críticas, a que ya antes aludí, por la falta de precisión de que dichos deberes quedaban circunscritos exclusivamente a las que pretendieran ejercer sus actividades *de forma estable* en España, la extrema cortedad de este magro precepto originaría que algunos autores consideraran que las fundaciones extranjeras, *cualquiera que fuera su régimen jurídico*, siempre que estuvieran válidamente constituidas en sus respectivos países y persiguieran fines de interés general, podían operar en España *sin tener que adaptarse al régimen legal español*, expresando en ese sentido sus dudas sobre si quedaban o no sujetas al control del Protectorado, a la rendición de cuentas y al cumplimiento de los procedimientos previstos para las fundaciones españolas<sup>92</sup>. De ahí que la Ley 50/2002 se haya cuidado ahora de disponer expresamente en su artículo 7.4 que: «Las delegaciones en España de fundaciones extranjeras quedarán sometidas al Protectorado que corresponda en función del ámbito territorial en que desarrollen principalmente sus actividades, siéndoles de aplicación el régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas».

---

<sup>92</sup> *Vid.*, en este sentido, GARCÍA-ANDRADE, J.: *La Fundación: un estudio jurídico*, Colección Solidaridad, n.º 11, Fundación ONCE-Escuela Libre Editorial, Madrid, 1997, p. 53.

Sin embargo, a pesar de la aclaración, varios son los problemas que dicho artículo plantea aún.

La primera cuestión que conviene despejar es que, cuando el inciso final del transcrito artículo 7.4 dice que a las delegaciones de fundaciones extranjeras les será de aplicación «... el régimen jurídico previsto para las *fundaciones españolas*», ello no debe entenderse en el sentido de que queden sujetas al régimen jurídico de las «*fundaciones de competencia estatal*»<sup>93</sup>. Como resulta obvio, tan «española» es una fundación «catalana», que ejerce principalmente sus actividades en dicha Comunidad Autónoma, como una fundación que actúa, principalmente también, en todo el territorio español o en el territorio de más de una Comunidad Autónoma. Y de idéntico modo, tan «española» es la normativa dictada por los órganos competentes de una Comunidad Autónoma como la dictada por los órganos centrales del Estado. En otras palabras, el *régimen jurídico* a que dicho precepto alude es el *estatal o el autonómico*, según el ámbito territorial en el que ejerzan principalmente sus actividades en España.

Precisamente, como señala SANTOS MORÓN<sup>94</sup>, fue la salvaguarda de las competencias legislativas de las CC.AA. la que motivaría la redacción final de este artículo 7.4, si bien, a juicio de dicha autora, la fórmula definitiva en que cristalizarían las enmiendas presentadas a dicho fin pecaría de una «considerable vaguedad» por la imprecisa referencia al «régimen jurídico».

Ciertamente, el artículo 6.º del Proyecto de Ley —correspondiente al actual art. 7 de la Ley 50/2002— no utilizaba dicha mención, sino que se refería, de forma específica, por un lado, a la rendición de cuentas «con arreglo a la normativa contable que resulte de aplicación a las fundaciones españolas» y, por otro, a las facultades del Protectorado (apartados 4 y 5, respectivamente de dicho art. 6.º)<sup>95</sup>. Ambos apartados serían objeto de sendas enmiendas presentadas por el Grupo parlamentario catalán CiU, orientadas, como se ha dicho, a garantizar el respeto a la normativa autonómica<sup>96</sup>. Así,

<sup>93</sup> En este sentido, discrepamos de Antonio PAU —compartimos la conclusión pero no el fundamento— cuando acude a la referencia a las «*fundaciones españolas*» contenida en el citado inciso del artículo 7.4, para justificar la competencia del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal en los supuestos en que la delegación extiende el ejercicio de sus actividades con carácter principal a más de una Comunidad Autónoma (*vid.*, PAU, A.: «El Registro de Fundaciones. Artículos 36 y 37 y DT 4.ª», en AA.VV., *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, *op. cit.*, p. 561).

<sup>94</sup> SANTOS MORÓN, M.ª J.: «La nacionalidad de las Fundaciones. Actividad en España de las Fundaciones Extranjeras», *op. cit.*, pp. 193-196.

<sup>95</sup> *Vid.* BOCG, VII Legislatura, serie A, núm. 105-1, de 20/08/2002, pp. 4-5.

<sup>96</sup> *Vid.*, BOCG, VII Legislatura, serie A, núm. 105-12, de 24/10/2002, p. 51.

la enmienda núm. 122 se encaminaría a especificar que las *normas de contabilidad* son las que les resulten aplicables «por razón de su domicilio», al considerar dicho Grupo parlamentario que «*la regulación del sistema que ha de regir la rendición de cuentas es una facultad que corresponde a las CC.AA. con competencias exclusivas*». Por su parte, la núm. 123 se dirigiría a suprimir el apdo. 5, en cuanto disponía que: «El Protectorado ejercerá sobre las delegaciones de Fundaciones extranjeras las facultades *que esta Ley le confiere* respecto de las Fundaciones españolas», justificándose su supresión en que las CC.AA. tienen capacidad legislativa en esta materia. Según comenta SANTOS MORÓN<sup>97</sup>, a resultas de ambas enmiendas, dichos apartados quedarían refundidos en el Dictamen de la Comisión en uno solo, coincidente con la actual redacción del artículo 7.4, sin que, no obstante, se llegara a explicar por qué la referencia a la normativa contable fue sustituida por la alusión al «régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas»<sup>98</sup>.

Pues bien, en base a tales antecedentes legislativos —y con ello entramos en la segunda de las cuestiones que plantea este precepto, a saber, la del contenido de dicho régimen jurídico—, sostiene SANTOS MORÓN que la finalidad perseguida por los autores de la norma no era otra que el sometimiento de las delegaciones a las atribuciones del Protectorado y al régimen —estatal o autonómico— relativo al cumplimiento de las obligaciones contables, *sin que se pretendiera aplicarles la regulación en los restantes aspectos, que, a su juicio, quedan regidos por la ley nacional de la fundación*<sup>99</sup>.

<sup>97</sup> SANTOS MORÓN, M.<sup>3</sup>J.: «La nacionalidad de las Fundaciones. Actividad en España de las Fundaciones Extranjeras», *op. cit.*, p. 193 y notas 24 y 25.

<sup>98</sup> A mi juicio, más que de dichas concretas enmiendas —aunque desde luego que también en su mérito—, la redacción final de este precepto sería fruto del proceso transaccional mantenido entre los Grupos Parlamentarios, incluso tras haber sido ya aprobado el Informe de la Ponencia, donde todavía figuraban los apartados 4 y 5 en su redacción inicial. Resulta elocuente en ese sentido, la explicación del señor Bermúdez de Castro Fernández en el debate de aprobación del Dictamen de la Comisión, que da idea tanto del esfuerzo por conseguir un texto consensuado, como de la ausencia de una específica justificación de su redacción definitiva. *Vid.* BOCG, Congreso de los Diputados, Diario de Sesiones, Comisiones, VII Legislatura, núm. 616, de 6 de noviembre de 2002. Comisión Constitucional, sesión n.º 18, p. 20246. El Informe de la Ponencia y el Dictamen de la Comisión, en BOCG, VII Legislatura, serie A, núm. 105-12, de 24/10/2002, p. 51 y núm. 105-15, de 15/11/2002, p. 89, respectivamente.

<sup>99</sup> SANTOS MORÓN, M.<sup>3</sup>J.: «La nacionalidad de las Fundaciones...», *op. cit.*, pp. 192-193. En el mismo sentido, GARDEÑES, para quien «una lectura superficial y descontextualizada de la misma [se refiere a la expresión “régimen jurídico”, contenida en el último inciso del art. 7.4] podría dar lugar a entender, erróneamente, que a las delegaciones de fundaciones extranjeras se les aplicarían las mismas normas que a las fundaciones españolas y ello no es así». GARDEÑES SANTIAGO, M.: «Las fundaciones en el contexto internacional», *op. cit.*, p. 1199.

Sólo podemos compartir parcialmente dicho criterio. En primer lugar, aun en la hipótesis de admitir que el propósito de sus autores fuera el que quiere deducirse de su tramitación parlamentaria<sup>100</sup>, ha de recordarse que, en todo caso, una vez promulgada, la Ley se independiza de la intención de quienes la elaboran: no es la *voluntas legislatoris*, sino la *voluntas legis*, la que nos interesa descifrar. Lo que queremos decir es que los «precedentes legislativos» antes expuestos resultan insuficientes, *por sí solos*, para restringir el alcance de este precepto. El artículo 7.4 emplea la expresión «régimen jurídico», que, cualquiera que sea el significado que quepa atribuirle, es un concepto desde luego más dilatado que el de «régimen contable», que sólo haría referencia al modo de reflejar los sucesos económicos, esto es, a la adopción de un determinado sistema capaz de brindar una «imagen fiel» de su situación económico-financiera y patrimonial, pero que, obviamente, no comprende normas como las relativas a la proporción de recursos que deban de destinar al cumplimiento de sus fines, o a los límites al ejercicio de actividades económicas.

Otro tanto cabe decir en relación a las atribuciones del Protectorado. El sometimiento de ciertos actos a comunicación o autorización de éste sólo tiene sentido si los criterios para fiscalizar y prestar, en su caso, consentimiento a la actuación de la delegación son los que dimanen de la normativa española.

Y tampoco considero que las disposiciones patrias que regulan tales aspectos sean «en todo caso» de aplicación a las fundaciones extranjeras sólo

---

<sup>100</sup> En mi opinión, el que el Proyecto se refiriera a la normativa contable y al control del Protectorado, que las concretas enmiendas a que nos hemos referido tuvieran sólo como objeto preservar la competencia autonómica, o que la documentación parlamentaria no ilustre sobre los motivos del cambio de redacción, no autorizan a considerar que sus autores no abrigaran una intención más amplia que la que lucía inicialmente en el Proyecto de Ley. La modificación pudo deberse a que, a raíz precisamente de las distintas enmiendas y del clima de consenso e integración conseguido tanto en la Ponencia como en la Comisión —y durante todo el curso de su tramitación parlamentaria, cabe añadir—, sus redactores llegaron al convencimiento de que existían los mismos motivos para preservar las competencias autonómicas en materia contable que en lo que concierne a otros aspectos de su régimen jurídico; régimen jurídico que, no nos olvidemos, cuando se trata de fundaciones —nacionales o extranjeras— que ejercen principalmente sus actividades en el territorio de una Comunidad Autónoma, le corresponde definir al Legislador autonómico, sin perjuicio de la posibilidad de que el Legislador estatal incida en dicho ámbito en base al artículo 149.1, apartados 1.º, 6.º y 8.º CE, que son precisamente los títulos competenciales en que se ampara la Ley 50/2002 (*vid.* E. de M. apdo. III y DF 1.ª, y STC 341/2005, de 21 de diciembre, FJ 1). Es más, si no hubiera existido esa intención, ¿por qué utilizaron entonces una expresión diferente?. No es razonable pensar que si querían que tuviera el mismo alcance que en el Proyecto, emplearan una expresión claramente más amplia.

«porque constituyen requisitos ineludibles que han de cumplir tales entidades si quieren acceder al régimen fiscal especial»<sup>101</sup>. A mi juicio, ello supone confundir el régimen sustantivo y el régimen tributario; confusión en la que también parece incurrir el Dictamen del Consejo de Estado sobre el Proyecto de Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal de 2005<sup>102</sup>, aunque la oscuridad de sus términos en este punto no permita alcanzar una conclusión precisa.

En efecto, al examinar el artículo 2.1.b) del citado Proyecto de Reglamento<sup>103</sup>, el Consejo de Estado comenzaría señalando que cuando en relación a las delegaciones de fundaciones extranjeras éste restringe su ámbito de aplicación a los bienes situados en España y a las actividades que realicen en territorio nacional, dicha restricción «es correcta en términos generales, pues se muestra respetuosa con el principio de la ley personal de la fundación (arts. 9.11 del Código Civil y 7.2 de la Ley 50/2002)», aunque, a su juicio, quizá hubiera debido especificar qué partes o disposiciones concretas del mismo les serán de aplicación, o lo que es igual: que a pesar de que dicha restricción es correcta «en términos generales», no todas las disposiciones relativas a los bienes y actividades les resultan aplicables. A lo que, en relación a la expresión «actividades», añade a continuación críticamente: «Si se entienden por tales, en sentido estricto, las “actividades fundacionales” reguladas en la Sección 1.ª del Capítulo V, se podría obtener la impresión de que [a las delegaciones de fundaciones extranjeras] no se les aplicarían, por ejemplo, las disposiciones de la Sección 3.ª del mismo Capítulo<sup>104</sup>, cuyas prescripciones, sin embargo, es claro que deben observar si quieren beneficiarse del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (art. 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre)».

---

<sup>101</sup> SANTOS MORÓN, M.ªJ.: «La nacionalidad de las Fundaciones...», *op. cit.*, pp. 192-193. Igualmente, GARDENES SANTIAGO, M.: «Las fundaciones en el contexto internacional», *op. cit.*, p. 1200.

<sup>102</sup> Dictamen del Consejo de Estado de 6/10/2005, sobre el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de competencia estatal. Número de expediente 1248/2005 (PRESIDENCIA).

<sup>103</sup> La redacción final de dicho artículo 2.1, b) del RFCE05 es del siguiente tenor: «Este Reglamento se aplica: [...] b) A las delegaciones de las fundaciones extranjeras que actúen principalmente en el territorio de más de una Comunidad Autónoma, respecto de los bienes situados en España y de todas las actividades que realicen en territorio nacional».

<sup>104</sup> Se refiere a la Sección 3.ª del Capítulo V del Reglamento, rubricada «Gestión económica», en la que se regula el destino que las fundaciones han de dar a sus diversas rentas e ingresos, y se desarrollan las limitaciones cuantitativas que la Ley 50/2002 prevé para ciertos gastos.

No comparto dicho razonamiento, que, en todo caso, como enseguida veremos, resulta extremadamente impreciso. En primer lugar, debe destacarse que, aunque en el caso de las fundaciones de competencia estatal —que es a las que se ceñía el Dictamen— puedan coincidir las prescripciones de dicha Sección 3.<sup>a</sup> con los requisitos establecidos en ese ámbito por la Ley 49/2002, ello carece, en puridad, de relevancia para la cuestión que se trataba. El régimen «sustantivo» puede ser, y de hecho es, en ciertos aspectos, *diferente* del meritado régimen fiscal (máxime, si de las de competencia estatal nos trasladamos a las de competencia autonómica), pero ahora de lo que se trata es de concretar cuál sea el alcance que para las delegaciones de fundaciones extranjeras tiene la remisión al régimen jurídico previsto para las españolas; si, más allá de los aspectos contables y del sometimiento al control del Protectorado, les resulta aplicable dicho régimen, al margen de su coincidencia con los requisitos fiscales y de sus implicaciones en el ámbito tributario. Y, en ese aspecto, el Dictamen resulta de una objetable ambigüedad: ¿quiso decir que las delegaciones de fundaciones extranjeras deben observar las prescripciones de la referida Sección 3.<sup>a</sup> «*sólo*» porque en otro caso no podrían beneficiarse del régimen fiscal especial, o lo que quiso fue subrayar que «*también*» deben observar tales prescripciones si quieren disfrutar de dicho régimen, al margen de que ya les resulten exigibles desde el punto de vista sustantivo?

Obsérvese que, de admitirse la primera hipótesis, a lo que realmente quedarían sujetas sería a las disposiciones del régimen tributario especial, y ello únicamente en el supuesto de que optasen por acogerse a la Ley 49/2002. Dicho en otras palabras, con arreglo a esa primera lectura se estaría partiendo de la idea de que (al menos) las normas contenidas en dicha Sección 3.<sup>a</sup>, es decir, las que regulan la gestión económica<sup>105</sup>, no forman parte del régimen jurídico que les resulta aplicable, lo que conduce a entender que, *de no acogerse al régimen de la Ley 49/2002*, se regirían en dichos aspectos por su ley personal que es la tesis que mantiene SANTOS MORÓN y que, como ya anticipé, no comparto en este extremo<sup>106</sup>. A mi juicio, tales prescripciones —o las que, en su caso, se deriven de la normativa autonómica— también forman parte del régimen sustantivo, y las delegaciones de fundaciones extranjeras quedan sujetas a las mismas *con independencia de si se acogen o no al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002*.

<sup>105</sup> Conviene aclarar que el «régimen contable» se encuentra regulado en otra Sección distinta: la Sección 2.<sup>a</sup> del Capítulo V, a la sazón rubricada «Plan de actuación, contabilidad y auditoría».

<sup>106</sup> Ha de señalarse que el Dictamen, aunque advierte de que «*quizá debieran especificarse las partes o disposiciones concretas del Reglamento que les serán de aplicación*», no resulta tampoco nada explícito sobre la relación entre la ley personal y el régimen que establece el Reglamento.

Ello no quiere decir, sin embargo, que dichas fundaciones dejen de regirse por su ley personal, sino que, como acertadamente señala SANTOS MORÓN en este punto y se deduce también del Dictamen del Consejo de Estado, «uno y otro preceptos —los arts. 9.11 Cc y 7.4 de la Ley de Fundaciones— deberán ser puestos en conexión para concretar la regulación aplicable a las delegaciones de fundaciones extranjeras»<sup>107</sup>. La diferencia de criterio no reside, pues, en que desterremos la aplicación de la ley personal de la fundación, sino en el alcance, en el contenido del régimen jurídico que resulta aplicable a sus delegaciones, que, en mi sentir, no queda limitado al régimen contable y a su sometimiento al control del Protectorado.

Como es sabido, el artículo 9.11 Cc. establece con carácter general que: «La ley personal correspondiente a las personas jurídicas es la determinada por su nacionalidad y regirá en todo lo relativo a capacidad, constitución, representación, funcionamiento, transformación, disolución y extinción».

Ello significa que será su ley personal la que rija todo lo referente a las condiciones para que puedan entenderse válidamente constituidas (*v. gr.*, si es suficiente una mera declaración del fundador, si es necesaria aprobación administrativa o judicial, o si se requiere su inscripción registral); será dicha ley igualmente la que regule lo relativo a su capacidad y a sus fines (*v. gr.*, si pueden ejercer actividades lucrativas de forma directa o indirecta; si han de perseguir inexcusablemente fines de interés general o si se admiten también fines de interés particular), así como lo concerniente a su funcionamiento interno, a la composición de sus órganos, a la supervisión que de sus actividades pueda realizar el Estado bajo cuyo Derecho se han constituido y, en suma, por no demorarnos, será la que rija todos aquellos aspectos que integran su estatuto jurídico personal<sup>108</sup>.

Ahora bien, como es fácilmente entendible, ello no quiere decir que no puedan intervenir otras leyes distintas o que no deban cumplir otras condiciones exigidas por el Estado donde pretendan ejercer sus actividades. En este sentido debe recordarse que la aplicación de la ley personal encuentra sus límites en el orden público y las leyes de policía del Estado en el que actúan<sup>109</sup>. Pero, sobre todo —y, a mi juicio, aquí está la clave de la articulación de la ley personal de la fundación y de la ley territorial española—, debe tenerse en cuenta que el artículo 7.4 de la Ley 50/2002 no está diciendo que el

<sup>107</sup> SANTOS MORÓN, M.ªJ.: «La nacionalidad de las Fundaciones...», *op. cit.*, p. 194.

<sup>108</sup> Sobre estas cuestiones, en relación a la Ley 30/1994, *vid.* GARDEÑES, *Las Fundaciones...*, *op. cit.*, pp. 185-203 y ya en relación a la Ley 50/2002, el mismo autor en «Las fundaciones en el contexto internacional», *op. cit.*, pp. 1152 y ss.

<sup>109</sup> Artículos 12.3 y 8.1 Cc.

régimen jurídico de las fundaciones españolas se aplique a las *fundaciones extranjeras*, sino que dicho régimen se aplique a *sus delegaciones*. Como he venido sosteniendo, aunque éstas carecen de personalidad jurídica propia, van a ser contempladas de forma autónoma e independiente de las fundaciones que las establecen, configurándose como un centro de imputación de relaciones jurídicas, *cuasi-personificándose*, precisamente para posibilitar un tratamiento homogéneo al de las fundaciones españolas.

En este sentido, cuando la Ley 50/2002 establece que dichas delegaciones queden sujetas al mismo régimen que las fundaciones españolas, lo que trata de evitar es que a dos fundaciones que despliegan sus actividades de forma estable en un mismo territorio se les aplique, en relación a su actuación en el mismo, una regulación diferente por el hecho de que se hayan constituido al amparo de distintos Ordenamientos.

En el fondo, si se repara, el fundamento es el mismo que parece encontrarse tras el artículo 6.1 de la Ley 50/2002, al establecer la obligación de que se domicilien en España, *id est*, de que se constituyan con arreglo a nuestro Derecho, cuando ejerzan principalmente sus actividades en territorio español. Nuestro Ordenamiento, por razones de igualdad, de coherencia interna, de prevención del fraude y de protección de la seguridad del tráfico jurídico, persigue salvaguardar el imperio de la ley española, máxime en un ámbito en el que existe un notorio interés general<sup>110</sup>.

Así pues, si bien aspectos como la posibilidad de que lleven a cabo actividades económicas, o los límites a su ejercicio, son cuestiones que caen bajo la órbita de la ley personal de la fundación, ello no significará que quede excluida la normativa española. Dicha normativa resultará aplicable, sin perjuicio de las disposiciones más estrictas que pudieran derivarse de su estatuto personal, de forma que si éste, pongamos por caso, les prohíbe ejercer actividades económicas, no podrán desarrollarlas en España, aunque lo permita la Ley 50/2002, por cuanto se trataría de actuaciones que excederían de las que válidamente pueden llevar a cabo conforme a la Ley rectora de la persona jurídica de la que forman parte. Y a la inversa, aunque su ley personal no las imponga, por ejemplo, que destinen a sus fines una proporción mínima de sus rentas e ingresos (o la que imponga se calcule de forma distinta a la que resulte del régimen jurídico aplicable según el ámbito territorial en que ejerzan sus actividades), las *delegaciones, que son a las que se somete*

---

<sup>110</sup> Otra cuestión, permónese la insistencia, son los problemas que dicho criterio pueda generar respecto de las fundaciones constituidas al amparo del Ordenamiento de otro Estado de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

al régimen jurídico de las españolas y las que a la sazón quedan sujetas a obligaciones contables independientes de su casa matriz, deberán destinar a los fines para los que fueron establecidas en España el porcentaje que proceda de sus rentas e ingresos, conforme a lo establecido por la normativa estatal o autonómica que corresponda. Y ello, a mi entender, tanto en lo que se refiere a las actividades e ingresos obtenidos «en» territorio español como a las que puedan realizar u obtener fuera de España, *siempre que resulten imputables a la delegación*<sup>111</sup>.

Aquí reside, precisamente, a mi juicio, una de las implicaciones del cambio introducido por el artículo 7.4 de la Ley 50/2002 respecto de su antecesora. La Ley 30/1994, como vimos, guardaba silencio respecto del sometimiento de las fundaciones extranjeras al régimen jurídico de las españolas. Incluso cuando en la DA 16.<sup>a</sup> restringía el alcance del disfrute régimen fiscal, situaba como sujetos a las propias *fundaciones extranjeras*, aunque limitara luego dicho régimen «a las actividades de sus delegaciones en España». Por el contrario, la Ley 50/2002 utiliza como criterio para la aplicación de la normativa española no tanto a la fundación extranjera, o a las actividades que desenvuelva en territorio español, como a la *delegación*, a la que, a mi juicio, aun careciendo de personalidad jurídica independiente, llega a reconocer cierta subjetividad a tales efectos.

La misma conclusión cabe apoyar en el nuevo Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia estatal de 2008 cuando en su artículo 11, bajo la rúbrica «*sujetos inscribibles*», se refiere no a la fundación extranjera, sino a «las delegaciones de fundaciones extranjeras» de competencia estatal.

En este aspecto, aunque el RFCE05 (que prácticamente ha transcrito, sin más, el art. 1, pfo. segundo, del derogado Reglamento de 1996) siga hablando de las actividades que realicen «en» territorio nacional, sin percatarse del cambio operado en este punto por el artículo 7.4 de la Ley 50/2002, pienso que resulta posible una interpretación correctiva: cuando el artículo 2.1.b)

---

<sup>111</sup> En este sentido también, LÓPEZ RIBAS: «No debiera, por último, interpretarse que cuando el art. 7 de la Ley 50/2002 se refiere a las fundaciones extranjeras que “... pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España...” se está exigiendo que la ejecución de dichas actividades deba materializarse, exclusivamente, en territorio español» (LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», *op. cit.*, p. 1190). Y también, FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: «Aspectos internacionales de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos...», *op. cit.*, pp. 44-45. Esta idea, incluso a pesar del tenor literal de la DA 16.<sup>a</sup>, era ya manejada bajo la Ley 30/1994 por E. GIMÉNEZ REYNA e I. ZURDO, que se referían a la «actividad exterior» de las delegaciones, mostrándose partidarios de que el régimen fiscal alcanzara también a éstas (*vid.* GIMÉNEZ-REINA, E. y ZURDO, J.: «Disposición adicional decimosexta», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones...*, p. 666).

del RFCE05 dice «en», debe entenderse también «desde», abarcando los ingresos y actividades que *la delegación* pueda obtener o realizar fuera de España<sup>112</sup>.

Y, en todo caso, como veremos, ésta es la conclusión que cabe alcanzar en el ámbito fiscal, en el que, ya se considere que han de tributar en el IS, como entidad residente, ya se considere que deben hacerlo en el IRNR, como entidad no residente con establecimiento permanente, *la delegación tributará por la totalidad de la renta imputable a la misma, cualquiera que sea el lugar de su obtención.*

En resumen, su sometimiento al régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas no debe interpretarse en el sentido de que las fundaciones extranjeras dejen de regirse por su ley personal, sino de que, sin perjuicio de ello y ***en lo que se refiere a sus delegaciones en España***, éstas se han de someter a las mismas normas que las fundaciones españolas en punto a la contabilidad, rendición de cuentas, publicidad, control, supervisión y demás atribuciones de los Protectorados, así como en lo que concierne a los principios de su actuación, bienes afectos, proporción de recursos que han de destinar al cumplimiento de sus fines o los límites al ejercicio de actividades económicas; todo ello, insistimos, exclusivamente en lo que se refiere a su actividad «en» o «desde» territorio español.

En este sentido, es oportuno traer a colación la conclusión de PEDREIRA, cuando señala que «estas delegaciones van a operar en España igual que si fueran una fundación constituida conforme a nuestro ordenamiento jurídico. De ahí que el artículo 2.d) de la Ley 49/2002 también las considere entidades sin fines lucrativos a los efectos de esta norma, puesto que, realmente, no dejan de ser una fundación ordinaria para el ordenamiento jurídico español»<sup>113</sup>.

### III. Las fundaciones extranjeras y el Registro de Fundaciones

#### 1. La referencia al «Registro de Fundaciones»

Junto a la referencia a las «delegaciones», la otra mención que contiene el artículo 2.d) de la Ley 49/2002 es la relativa a la inscripción en el *Registro de Fundaciones*. Como he venido exponiendo, sólo las delegaciones de

<sup>112</sup> Así ocurre también en el ámbito procesal, donde, como ya se apuntó, el foro del establecimiento secundario alcanza a todos los litigios derivados de la actividad de la delegación, no limitándose a las actividades que ésta lleve a cabo en nuestro suelo.

<sup>113</sup> PEDREIRA, *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo y del Mecenazgo...*, op. cit., p. 78

fundaciones extranjeras *inscritas en dicho Registro* podrán ser consideradas entidades sin fin de lucro a efectos del régimen fiscal especial que dicha Ley establece.

Pues bien, la primera observación que se ha efectuar a este respecto es que, a pesar de mencionarse así, *en singular y con mayúsculas*, la referencia al «Registro de Fundaciones» ha de entenderse realizada no al *Registro de fundaciones de competencia estatal*, como, dados los términos de dicho inciso, pudiera parecer en una primera lectura<sup>114</sup>, sino, distintamente, al *registro que corresponda*; a saber, el citado Registro de fundaciones de competencia estatal o los *Registros autonómicos*, dependiendo del ámbito territorial en el que la fundación extranjera desenvuelva principalmente sus actividades. Y ello, de un lado, porque estatutariamente las CC.AA. han asumido competencias en materia de fundaciones, y en ellas han de entenderse comprendidas tanto las fundaciones españolas, como las delegaciones de fundaciones extranjeras<sup>115</sup>. Y, de otro, porque, presupuesto lo anterior, el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 no es un régimen al que exclusivamente puedan acogerse las fundaciones (nacionales o extranjeras) «de competencia estatal», sino un régimen aplicable a las «entidades sin fin de lucro», en cuyo concepto caben

---

<sup>114</sup> Dicho Registro, cuya creación ordenaría de nuevo el artículo 36 de la Ley 50/2002, tras haberlo hecho ya infructuosamente la Ley 30/1994, sustituye a los existentes en cada uno de los Ministerios que ejercían el Protectorado de las fundaciones de su ramo. Se trata, ciertamente, de un Registro de Fundaciones único, dependiente del Ministerio de Justicia, en el que habrán de inscribirse todas las fundaciones de competencia estatal, cuyo Protectorado, tras la modificación del artículo 34 de la Ley 50/2002 por la disposición final 4 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, también corresponde ahora a un único órgano administrativo, hoy residenciado en el Ministerio de Cultura y Deporte [cfr. art. 3.1, d) y 3.2.c) del RD 817/2018, de 6 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Cultura y Deporte y se modifica el RD 595/2018, de 22 de junio, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales. BOE núm. 164, de 07/07/2018].

<sup>115</sup> La diversidad de tratamiento en este punto entre fundaciones y asociaciones, a pesar de ser habitualmente mencionadas conjuntamente en el texto de los distintos Estatutos de Autonomía, no deja de resultar sorprendente. Como anticipa la Exposición de Motivos de la LODA, «Las restantes normas [de dicha Ley Orgánica] son sólo de aplicación a las asociaciones de competencia estatal... y, en su caso, a las *asociaciones extranjeras*» (E. de M., IX, penúltimo párrafo). Y en tal sentido, el artículo 25.1.b) de la LODA dispondrá que las asociaciones extranjeras que desarrollen actividades en España de forma estable o duradera, deberán establecer una delegación en territorio español e inscribirse *en el Registro Nacional de Asociaciones*, añadiendo que «cuando el ámbito de actividad de la asociación extranjera sea principalmente el de una o varias Comunidades Autónomas, el Registro Nacional comunicará la inscripción a las referidas Comunidades Autónomas». La solución contrasta palmariamente con la adoptada respecto de las fundaciones extranjeras por el artículo 7.1 de la Ley 50/2002. La única explicación posible es la inexcusable presencia del interés público en las fundaciones, que, «administrativizando» la materia, ha hecho prevalecer la competencia autonómica.

tanto las de competencia estatal como las de competencia autonómica, en la medida en que unas y otras se ajusten a la definición que se infiere de sus artículos 2 y 3.

En este sentido, la Ley 50/2002 ordenará en su artículo 7.1 que: «Las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España, deberán (...) inscribirse en el *Registro de Fundaciones competente en función del ámbito territorial en que desarrollen principalmente sus actividades*»; idea en la que insiste su apartado 2 al añadir que la acreditación de que han sido válidamente constituidas ha de efectuarse ante el Registro de Fundaciones «*correspondiente*». Por su parte, el artículo 36.1 de la misma Ley, a diferencia de su predecesor —el también art. 36.1 de la Ley 30/1994—, que no precisaba qué hubiera de entenderse por «fundaciones de competencia estatal», señalará ahora expresamente que «existirá un Registro de Fundaciones de competencia estatal (...) *en el que se inscribirán los actos relativos a las fundaciones que desarrollen su actividad en todo el territorio del Estado o principalmente en el territorio de más de una Comunidad Autónoma*». Y, en el mismo sentido, el artículo 2.1.b) del nuevo RFCE05 reiterará, con prácticamente la misma dicción que el derogado Reglamento de 1996, que sus normas serán aplicables «*a las delegaciones de las fundaciones extranjeras que actúen principalmente en el territorio de más de una Comunidad Autónoma*».

## **2. La inscripción como característica delimitativa de las fundaciones extranjeras destinatarias del régimen fiscal especial**

La segunda observación tiene que ver con los motivos que han inducido al Legislador fiscal a efectuar la precisión de que se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones; precisión que, sin embargo, no hace, por ejemplo, cuando se refiere a las «Fundaciones» en el apartado a) de dicho mismo artículo 2.º

Para situarnos, conviene diferenciar entre el sistema de adquisición de personalidad por las fundaciones españolas y el reconocimiento por nuestro Derecho de la personalidad adquirida por una fundación constituida con arreglo a un Ordenamiento extranjero. En lo que concierne al sistema de adquisición de personalidad por las fundaciones españolas, debe recordarse que la caótica situación imperante en este punto hasta la Ley 30/1994 quedaría finalmente encauzada a partir de que dicha Ley estableciera la necesidad de su inscripción en el Registro de Fundaciones —y la Ley 50/2002 ha mantenido la misma exigencia— como condición básica inex-

cusable para su consideración como personas jurídicas<sup>116</sup>. Sin embargo, ese carácter constitutivo de la inscripción no puede predicarse de las *fundaciones extranjeras*. Éstas disfrutan de personalidad de acuerdo con lo que establezca su Ley nacional, sin que la inscripción en el meritado Registro constituya un requisito para su reconocimiento. Téngase en cuenta que nuestro Ordenamiento, conforme se desprende del artículo 9.11 Cc, acoge, con carácter general, el criterio del reconocimiento automático de las personas jurídicas extranjeras<sup>117</sup>. Como señala GARDEÑES<sup>118</sup>, «sería incoherente establecer que la ley personal rige las condiciones de constitución de la entidad y luego no admitir la principal consecuencia de dicha regla, esto es, el reconocimiento de la válida existencia de la entidad»<sup>119</sup>. Cuestión distinta

<sup>116</sup> Artículo 3 de la Ley 30/1994 y artículo 4 de la Ley 50/2002, ambos declarados condiciones básicas del derecho de fundación y, por consiguiente de aplicación en todo el territorio nacional al amparo del artículo 149.1.1.º CE (cfr. DF 1.ª.1 de una y otra Leyes). No obstante, se ha de observar que la Comunidad de Navarra mantiene —de forma cuestionable— el «sistema de libre constitución» que resulta de las leyes 43 y 44 de la Compilación de Derecho Civil foral (Ley 1/1973, de 1 de marzo).

<sup>117</sup> En este sentido, GARDEÑES, que distinguirá entre reconocimiento de la personalidad adquirida con arreglo a otro Ordenamiento y régimen de extranjería (*vid.* GARDEÑES, *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, *op. cit.*, p. 205). Aunque debe advertirse que la conclusión en relación a las fundaciones, no es unánime. Así, en referencia a la Ley 30/1994 señalaba TRINIDAD GARCÍA que «ya la propia Exposición de Motivos se refiere al Registro de Fundaciones como “constitutivo” y de publicidad frente a terceros». Sin inscripción, la fundación no adquiere personalidad jurídica (art. 3 LF), o bien no se le reconoce esa personalidad a la fundación extranjera que quiere establecerse en España (art. 36 en relación con el art. 5 LF) impidiendo, en consecuencia, el desarrollo de la actividad proyectada (cfr. TRINIDAD GARCÍA, M.ª L.: «Apuntes sobre el Registro de Fundaciones extranjeras», en AA.VV., *Derecho Registral Internacional...*, *op. cit.*, p. 116. La cursiva es mía). En el mismo sentido se pronuncia GIL DEL CAMPO, en relación ya con la Ley 50/2002: «si bien se reconoce la validez de su constitución si ésta se ha realizado de acuerdo con su ley personal, el proceso de reconocimiento en nuestro ordenamiento jurídico no es automático. En nuestro Derecho el reconocimiento se producirá por la inscripción de la Fundación en el Registro de Fundaciones...» (GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, *op. cit.*, p. 51. La cursiva es mía). Igual criterio se mantiene en la resolución de la DGRN de 24 de enero de 2008 (RJ 2008\627).

<sup>118</sup> Cfr. GARDEÑES, *Las Fundaciones...*, *op. cit.*, p. 205. El mismo razonamiento también en «Problemática registral de las fundaciones extranjeras...», *op. cit.*, p. 70, y, tras la Ley 50/2002, en «Las fundaciones en el contexto internacional», AA.VV., *Tratado de Fundaciones*, *op. cit.*, p. 1185.

<sup>119</sup> No empece a lo dicho que el artículo 3.1 del nuevo Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal (RRFCE08) establezca que «De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 50/2002 (...) las fundaciones a las que se refiere el artículo 11 de este Reglamento tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el Registro de Fundaciones de Competencia Estatal». Si bien es verdad que entre los sujetos inscribibles a que se refiere dicho artículo 11 figuran «las delegaciones de fundaciones extranjeras», no es menos cierto que la referencia del artículo 3.1 RRFCE08 lo es a las «fundaciones» y, sobre todo, porque lo que establece dicho precepto se

es que *para que puedan actuar en España como fundaciones* deban inscribirse en el citado Registro<sup>120</sup>.

No es difícil intuir que, desde el punto de vista sustantivo, la necesidad de proteger el tráfico jurídico se encuentra detrás de dicha exigencia. Baste pensar que el establecimiento en España de la fundación extranjera implica su intervención en la vida social y económica española, generando diversas relaciones jurídicas (con beneficiarios, donantes, voluntarios...) en un ámbito de especial sensibilidad al afectar al interés general.

En este sentido, pues, la inscripción en el correspondiente Registro de Fundaciones sirve esencialmente —aunque no sólo— al principio de seguridad jurídica, ya que, por un lado, dota de *publicidad legal* a aquellos pormenores de la delegación y de la fundación extranjera que la establece, que se consideran relevantes para el tráfico jurídico; y, por otro, conlleva, asimismo, su *control*. Control y publicidad tanto más necesarios cuanto que, al tratarse de una entidad extranjera, puede entrañar cierta dificultad a los eventuales interesados conocer, por ejemplo, si se encuentra regularmente constituida o si se trata, en verdad, de una persona jurídica perteneciente al tipo de entidades que nuestro Derecho identifica como fundaciones<sup>121</sup>.

Por otra parte, debe destacarse que, sin perjuicio de los más intensos lazos que mantenga con el Estado de procedencia, el ejercicio estable en territorio español de las actividades propias de su objeto supone la constitución de un vínculo con nuestro país al que se van a anudar importantes efectos tanto en el ámbito civil y administrativo (obligación de mantener una delegación,

---

hace «de acuerdo con el artículo 4 de la Ley 50/2002», no con arreglo al artículo 7.1 de la misma Ley, que es el que regula las fundaciones extranjeras.

<sup>120</sup> Así también, GONZÁLEZ CUETO, quien señalará que: «La inscripción en el Registro determina la adquisición de personalidad jurídica para las fundaciones españolas. Obviamente no ocurrirá lo mismo para las extranjeras, que la adquirirán de acuerdo con las previsiones de su ley personal. No obstante, y por asimilación, la inscripción es también para estas últimas un presupuesto de capacidad y de actuación *como tales fundaciones*» (cfr. GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 20 de diciembre, op. cit.*, p. 85. La cursiva es mía).

<sup>121</sup> Piénsese que no es difícil encontrar ejemplos en el Derecho comparado de fundaciones foráneas que de acuerdo con su Ley rectora pueden perseguir fines de *interés particular*, resultando, por tanto, incompatibles con el concepto de fundación que se desprende de nuestro Derecho. Es el caso, por citar algunos, de los Ordenamientos alemán, suizo, italiano, sueco, el de Liechtenstein o el de los Países Bajos, que, aunque con diverso alcance, admiten las fundaciones de interés particular y, entre ellas, las fundaciones familiares (*vid.*, CABRA DE LUNA, M. A.: *El Tercer Sector y las Fundaciones de España hacia el nuevo milenio...*, *op. cit.*, pp. 271-328, y GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español, op. cit.*, pp. 87-107).

sometimiento de la misma al régimen jurídico de las fundaciones españolas, sujeción al control del Protectorado...), como también en el fiscal (*v. gr.*, disfrute de determinados beneficios tanto en lo que se refiere a las propias delegaciones como a sus benefactores). De ahí que, junto a las razones antes expuestas en orden a la protección de terceros y su contribución a facilitar las labores del Protectorado, nuestro Derecho, más allá del signo material que pueda representar la ubicación en nuestro suelo de un establecimiento, exija *que ese vínculo se formalice* mediante su inscripción en el correspondiente Registro de Fundaciones. En suma, sea cual fuere la calificación que ostenten con arreglo a su Ordenamiento de origen, sólo las fundaciones extranjeras que satisfagan dicha exigencia podrán operar como tales en el tráfico jurídico patrio.

Vistas, pues, las cautelas adoptadas por la Ley de Fundaciones, podría pensarse entonces que la referencia contenida en el artículo 2.d) de la Ley 49/2002 a que se encuentren «inscritas en el Registro de fundaciones», es una exigencia redundante e inútil. Y, en cierta medida, no faltaría razón a quienes lo consideren de esa forma. Sobre todo, si se tiene en cuenta que posteriormente el artículo 3.7 de la misma Ley vuelve nuevamente a exigir, como requisito común a todas las entidades sin fin de lucro, que se encuentren «inscritas en el Registro correspondiente». Pero también es verdad que, al margen de los problemas que pudiera haber planteado alguna normativa autonómica que no exige tal requisito<sup>122</sup>, dicha mención sirve al propósito de delimitar el círculo de entidades susceptibles de ser calificadas como entidades sin fin de lucro. Como acaba de exponerse, a diferencia de las fundaciones españolas, a las que no basta con la perfección del negocio jurídico fundacional para que adquieran personalidad, requiriendo su inscripción en el Registro de Fundaciones (con lo que, al ser ésta en todo caso necesaria para que puedan cobrar existencia, huelga reseñar nuevamente dicho requisito), las fundaciones extranjeras, en cambio, existen y gozan de personalidad jurídica en tanto se encuentren válidamente constituidas con arreglo a su Ordenamiento nacional, pudiendo llevar a cabo ciertas actuaciones en España, a pesar de que no se inscriban en el Registro de Fundaciones (*v. gr.*, arrendar bienes; percibir dividendos o intereses; ejercer, incluso, actividades económicas), aunque, en ningún caso, puedan hacerlo con tal denomina-

---

<sup>122</sup> Éste parece ser, también en lo que concierne a las fundaciones extranjeras, el caso de la Comunidad foral Navarra, según se infiere de la DA 1.<sup>a</sup>, apdo. 3, pfo. último, de la Ley foral 10/1996, de 2 julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio (BOE núm. 244, 9 octubre 1996), en la redacción dada por la DA 13.<sup>a</sup> de la Ley Foral 35/2003, de 30 de diciembre (BO. Navarra, n.º 165, de 31/12/2003).

ción<sup>123</sup>. Como es obvio tras lo expuesto, no es a éstas, a las que el legislador de la Ley 49/2002 dirige su mirada cuando construye el concepto de entidad sin fin de lucro. De ahí, en definitiva, la inclusión de dicha referencia.

### 3. *Los requisitos para el acceso de las fundaciones extranjeras al Registro de Fundaciones*

Prescindiendo de los aspectos formales (básicamente constreñidos, por un lado, al doble control ejercido por el Protectorado y por el Registro de Fundaciones, y a su articulación; y, por otro, a la forma de acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos), las condiciones materiales para el acceso de las fundaciones extranjeras al Registro de Fundaciones (entiéndase, al estatal o al autonómico, según proceda) se encuentran contenidas, básicamente, en la Ley 50/2002, cuyo artículo 7.2 establece en este aspecto dos requisitos esenciales: A) que la fundación extranjera acredite «ante el Registro de Fundaciones correspondiente que ha sido válidamente constituida con arreglo a su Ley personal» y, B) que sus fines sean de interés general «con arreglo al ordenamiento español». A ellos vamos a referirnos seguidamente, pero conviene hacer la previa advertencia de que, lógicamente, ha de tratarse de entidades jurídicas susceptibles de ser asimiladas a nuestras fundaciones; *i.e.*, han de ser *entidades cuyo sustrato sea patrimonial*, por cuanto de lo contrario nos encontraríamos con asociaciones. E igualmente, aunque la Ley 50/2002 haga sólo referencia a los fines de interés general, ha de tratarse de *entidades carentes de ánimo de lucro*.

#### A) *La acreditación de su válida constitución con arreglo a su ley personal*

La exigencia de que la fundación extranjera acredite su válida constitución implica que sólo tendrán acceso al Registro de Fundaciones aquéllas entidades extranjeras que gocen de personalidad jurídica. Ello tendrá una doble repercusión: por un lado, supone excluir a las fundaciones *irregularmente constituidas* conforme a su Ordenamiento de origen, así como a aquéllas que no hayan ultimado su proceso de constitución (por ejemplo, las fundaciones en

<sup>123</sup> En este sentido, GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones...*, *op. cit.*, p. 87 y LÓPEZ-NIETO Y MALLO, F.: *La Ordenación legal de las Fundaciones*, *op. cit.*, p. 155. Recordemos, sin embargo, que para algunos autores la prohibición de utilizar la denominación de fundaciones no afecta a las que actúen en España de forma esporádica, a las que realicen actividades distintas de las propias de su objeto, ni a las fundaciones de interés particular (así, como vimos, GARDEÑES, «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones*, Vol. II, *op. cit.*, p. 1198 y nota 160), lo que justificaría aún más esta mención del artículo 2 d).

espera de reconocimiento, a que se refiere el Derecho italiano). Pero, por otro, supone también excluir a ciertas entidades, admitidas por otros Ordenamientos, cuyos fines y funciones pudieran ser asimilables a nuestras fundaciones, pero que *carecen de personalidad*, como ocurre en el caso de las *charities-trustees* del Derecho anglosajón. Como señala GARDEÑES, «la existencia de personalidad jurídica es una característica esencial desde el punto de vista de nuestro ordenamiento y su ausencia comporta que la entidad extranjera no pueda considerarse equivalente a la fundación española a efectos del desarrollo de sus actividades en nuestro país»<sup>124</sup>.

No obstante, debe tenerse en cuenta que, a pesar de que España no suscribió el Convenio de La Haya de 1 de julio de 1985, sobre ley aplicable al *trust* y su reconocimiento, en lo que concierne a la disciplina fiscal, algunos CDIs, como es el caso de los suscritos con Estados Unidos<sup>125</sup>, Canadá<sup>126</sup> y Filipinas<sup>127</sup>, establecen que la expresión «persona», además de las personas físicas, las sociedades de personas («partnership»), las sociedades (en el amplio sentido de personas jurídicas) y cualquier otra agrupación de personas, comprende también a las *herencias* y a las *fiducias* (*trusts*), a pesar de que ambas carecen de personalidad jurídica, por lo que, merced a la aplicación de las cláusulas de no discriminación, cabría plantear la aplicación de los beneficios fiscales.

#### B) *La persecución de fines de interés general y su realización en o desde España*

El segundo requisito que establece el artículo 7 es que los fines sean de interés general con arreglo a nuestro Derecho. *A priori*, cabría pensar que, dada la amplitud de la lista que establecen tanto el artículo 3.1 de la Ley 50/2002 como el artículo 3.1.º de la Ley 49/2002, y su carácter en ambos casos abierto, no es previsible que se presenten excesivos problemas. Sin embargo, no debe descartarse que, más allá de la mera coincidencia abstracta y nominal, dadas las idiosincrasias nacionales, se planteen contradicciones cuando se descienda al caso concreto, incluso entre Estados que comparten su pertenencia a la UE. Pero, dando por supuesto que, en todo caso, los fines de la fundación extranjera han de encontrarse homologados *con arreglo a nuestro Derecho*, el tema a que voy a ceñirme ahora es el de si las actividades de su delegación deben dirigirse de forma *directa e inmediata* a la realización de dichos fines *en España*.

<sup>124</sup> GARDEÑES SANTIAGO, M., *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, op. cit., p. 214.

<sup>125</sup> Convenio de 22 de febrero de 1990, BOE núm. 306, de 22 de diciembre de 1990.

<sup>126</sup> Convenio de 23 de noviembre de 1976, BOE núm. 32, de 6 de febrero de 1981.

<sup>127</sup> Convenio de 14 de marzo de 1989, BOE núm. 299, de 15 de diciembre de 1994.

A este respecto debe comenzarse anotando que el artículo 7.1 de la Ley 50/2002 no dice —a diferencia del Reglamento de Fundaciones Culturales de 1972— que dichas actividades deban ser *las propias de su objeto: sólo impone como requisitos que se encuentren válidamente constituidas con arreglo a su ley personal y que sus fines sean de interés general*. Ciertamente que la Ley habla de «sus» actividades, lo que podría interpretarse en el sentido de que se refiere a las actividades propias de sus fines<sup>128</sup>, pero dicha interpretación, forzada en un contexto como el del Reglamento de 1972, en que todavía no se permitía que las fundaciones pudieran ejercer actividades económicas más que de una forma residual y condicionada, no resulta ya tan evidente, en la medida en que hoy se admite normalmente que las fundaciones puedan desarrollar actividades económicas, aunque sujetas a ciertos límites para preservar la propia naturaleza de dichas instituciones. Por consiguiente, por «sus» actividades, cabría entender tanto las directamente orientadas a la consecución de sus fines como las desarrolladas de forma instrumental con el objeto de obtener los recursos necesarios para su cumplimiento (*ubi lex non distinguit nec non distinguere debemus*).

No obstante, aún cabría considerar que los artículos 7.1 y 7.4 de la Ley 50/2002 prestan amparo a una interpretación que exigiera la materialización de sus fines de interés general en España, no tanto merced a la referencia a «sus» actividades como en mérito al término «principalmente» que se contiene en uno y otro preceptos; sobre todo, si éste se interpreta no en sentido cuantitativo (*v. gr.*, la mayor parte de las actividades de la delegación), sino en sentido cualitativo: aquéllas que se realizan de forma no puramente instrumental o accesoria, sino de forma «principal»; *i. e.*, aquéllas que llevan a cabo en cumplimiento de sus fines.

Sin embargo, esta interpretación tampoco resulta concluyente. Frente a ella cabría oponer que la referencia al ámbito territorial (autonómico o estatal) en que la delegación vaya a ejercer «principalmente» sus actividades no pretende imponer la exigencia de que ésta haya de desenvolver forzosamente en el mismo sus actividades de interés general. Cabría pensar —y así parecen confirmarlo sus antecedentes parlamentarios— que su propósito no era otro que el de evitar que el ejercicio anecdótico de alguna actividad fuera

---

<sup>128</sup> En este sentido se manifiesta GARDEÑES, para quien «aunque la Ley no lo diga expresamente, debe considerarse que el artículo 7 no se referiría a cualquier actividad, sino únicamente a las actividades propias del objeto fundacional». Para el referido autor, estas otras fundaciones extranjeras que no pretendan ejercer sus actividades de interés general en nuestro suelo, tampoco vendrían obligadas a inscribirse en el Registro de Fundaciones. Cfr. GARDEÑES SANTIAGO, M., «Las fundaciones en el contexto internacional», en AA.VV., *Tratado de Fundaciones, op. cit.*, p. 1191 y nota 134.

del territorio al que habitualmente ciñan su actuación dentro de España pudiera sustraer a dichas delegaciones de la competencia autonómica<sup>129</sup>. Así pues, dicho inciso sería una simple salvaguarda de las competencias de las CC.AA. y no un nuevo requisito para que las delegaciones de fundaciones extranjeras puedan tener acceso al Registro de Fundaciones.

Distintamente, el que sí parece dar una respuesta más contundente (y negativa) a dicho interrogante —y enseguida razonamos por qué decimos que «parece»— es el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal, al disponer en su artículo 4.1.f) que en la escritura pública en la que ha formalizarse el establecimiento de la delegación deben constar «*las actividades que, en cumplimiento de los fines, pretende realizar la delegación de forma estable en España, sin que estos [sic] puedan consistir exclusivamente en la captación de fondos*».

Comenzando por el análisis de este último inciso del artículo 4.1.f), la primera cuestión que éste suscita es si la errata ortográfica —la omisión de la tilde en la palabra «estos»— es la única que se ha producido<sup>130</sup> o si también hay error en el género del pronombre. Nos estamos refiriendo a si debe leerse «éstos»<sup>131</sup>, en alusión a los *fines* de la fundación, o «éostas», en referencia a las *actividades* de la delegación.

En principio, parece obvio que la «captación de fondos», en sí misma, no constituye un *fin*. A lo sumo, sería el *objeto* de la entidad, esto es, el tipo de actividades a que ésta se dedica para lograr sus fines últimos. Pero cabe pensar que, tal vez, a lo que haya querido referirse el Reglamento es a determinadas entidades cuyo único *objeto* —prescindiendo de su eventual carácter

<sup>129</sup> Recordaré que la redacción del artículo 7.1 de la Ley 50/2002 (art. 6.1 en el Proyecto de Ley) fue debida a la enmienda núm. 142, presentada por el Grupo Popular en el Congreso, que tenía la misma literalidad que el artículo finalmente aprobado y llevaba la siguiente justificación: «*Garantizar la competencia del Registro autonómico pese a que la Fundación extranjera pretenda ejercer sus actividades en otras Comunidades Autónomas de forma no principal*» (cfr. BOCG, VII Legislatura, serie A, núm. 105-12, de 24/10/2002, pp. 56-57).

<sup>130</sup> He de apresurarme en aclarar que, lejos de constituir una errata, ahora sería la fórmula más correcta, ya que la RAE, en su nueva *Ortografía de la lengua española* de 2010, permite o recomienda —no está claro que prescriba— la eliminación de la tilde diacrítica en los pronombres demostrativos: «a partir de ahora *se podrá* prescindir de la tilde en estas formas *incluso en casos de doble interpretación*» (OLE, 2010, § 3.4.3.3. La cursiva es mía). No voy a discutir el consejo sobre la corrección lingüística, pero sí debo indicar que, con anterioridad, la RAE mantenía otro criterio: su acentuación era obligatoria cuando había riesgo de ambigüedad y voluntaria en los restantes casos (OLE, 1999, § 4.6.2). Y el texto que comentamos, además de haber utilizado la tilde en otros pronombres demostrativos —lo que delata claramente la omisión en el que nos ocupa—, es de fecha anterior al cambio de opinión académica.

<sup>131</sup> Así se ha consignado en algunos repertorios legislativos, que directamente han «enmendado» el tenor literal del BOE, pese a no haberse publicado ninguna corrección.

temporal— consiste en la realización de «*cuestaciones y suscripciones públicas, actos benéficos y otras iniciativas análogas... destinadas a recaudar fondos para cualquier finalidad lícita y determinada*» (y de interés general, cabe añadir aquí), que en nuestro Ordenamiento se contemplan en la disp. adicional cuarta de la LODA y que anteriormente se regulaban por el Decreto de 20 de mayo de 1965 bajo la denominación de «*asociaciones de hecho de carácter temporal*».

En este sentido, algunos autores, como DE SALAS MURILLO<sup>132</sup>, señalan que, a pesar de dicha denominación, estas organizaciones giran en torno a un capital, habiéndose destacado también por otros «*la primacía de la faceta fundacional sobre su vertiente asociacional*»<sup>133</sup>. De hecho, según DE SALAS, en países como Italia se las conoce como *Comitati* (arts. 30 a 42 del Código civil) y no como asociaciones<sup>134</sup>. Sin embargo, aun a pesar de las dificultades de su

<sup>132</sup> DE SALAS MURILLO, Sofía: *Las asociaciones sin ánimo de lucro en el Derecho español*, Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1999, pp. 680-681.

<sup>133</sup> MARÍN LÓPEZ, en CARRASCO PERERA *et al.*, *Derecho civil. Introducción. Derecho de la persona. Derecho subjetivo. Derecho de la propiedad*, Tecnos, Madrid, 1996, p. 219, cit. por DE SALAS MURILLO en *Las asociaciones sin ánimo de lucro...*, *op. cit.*, p. 680.

<sup>134</sup> Para dicha autora, no obstante, estas organizaciones no pueden identificarse con las fundaciones, tanto por la inexistencia previa de un patrimonio como por su carencia de personalidad, aunque tampoco son, a su juicio, auténticas asociaciones y su inclusión en la LODA es técnicamente incorrecto. *Vid.* DE SALAS MURILLO, S.: *Las asociaciones sin ánimo de lucro...*, *op. cit.*, pp. 680-681. También MORILLO GONZÁLEZ, al estudiar el tema de las fundaciones irregulares, da cuenta, siguiendo a GALGANO («*Sull'ammissibilità d'una fondazione non riconosciuta*», *RDC*, 1963, II, pp. 172 y ss), de que «junto a las fundaciones autónomas existe en Italia un tipo de fundación no autónoma, el llamado *comitato* regulado por los artículos 39 y ss. Cc., que consiste en la posibilidad de recaudar fondos con el objeto de destinarlos al logro de un fin, y que se trata a su juicio [al de GALGANO], de una fundación que no necesita reconocimiento, y que carece de personalidad jurídica». MORILLO GONZÁLEZ, F.: *El Proceso de Creación de una Fundación*, Thomson-Aranzadi, 3.ª edición, Navarra, 2006, p. 275, nota 168 (la cursiva es mía). No obstante, el mismo autor, en una obra anterior (MORILLO GONZÁLEZ, F.: *La fundación: concepto y elementos esenciales*, Tecnos, Madrid, 2001, p. 114), ya había advertido de que la posición de GALGANO, partidario de considerar el patrimonio únicamente como esencial en las fundaciones que pretendan la adquisición de personalidad (para el tratadista italiano la finalidad del patrimonio no es otra que servir de garantía frente a terceros del cumplimiento de las obligaciones de la fundación), era la más alejada de la doctrina dominante en Italia y, en todo caso, quedaba referida a las «fundaciones no reconocidas», en las que los administradores responden de forma ilimitada; lo que, en nuestro Derecho, no tiene cabida como fundación. Interesa también destacar de este mismo estudio de MORILLO GONZÁLEZ, porque puede resultar ilustrativo de la problemática que pudo animar la inclusión de un inciso como el que estamos examinando, la referencia a que, en Alemania, el BGB no exige para el nacimiento de las fundaciones la presencia de un patrimonio y que, en Francia, con anterioridad a la Ley de Mecenazgo de 23 de julio de 1987 y la Ley de 4 de julio de 1990, sobre la fundación-empresa (en las que ya se contempla expresamente la necesidad de una dotación patrimonial para la válida constitución de una fundación), autores como POMEY (*Traité des fondations d'utilité publique*, PUG, Paris, 1980, pp. 239 y ss.), habían sostenido «la posibilidad de que en

encaje dentro del concepto de asociación, debe concluirse que, en nuestro Derecho, por mucho que se haya enfatizado el elemento *organizativo* en la definición del artículo 2 de la Ley 50/2002, difuminando las diferencias entre el fenómeno asociativo y el fundacional, lo cierto es que dichas organizaciones no pueden identificarse con una fundación. En aquéllas, el patrimonio no es algo que preexista, «sino que tal organización existe para que haya una capital»<sup>135</sup>. Y en ello podría encontrarse la explicación de este inciso del artículo 4.1.f), que se dirigiría a prevenir que entidades de este tipo puedan ser calificadas inadecuadamente como fundaciones.

En una segunda hipótesis —no excluyente de la anterior—, el precepto que comentamos lo que pretendería es recalcar que, en todo caso, la delegación debe desarrollar *en nuestro suelo*, cuanto menos parcialmente, las actividades propias de los fines de interés general de la fundación que las establece, lo que subrayaría la idea —máxime si se enfatiza su conexión con el comienzo del apartado<sup>136</sup>— de que la «equiparación» a las españolas sólo tiene lugar en la medida en que las fundaciones extranjeras, a través de sus delegaciones, contribuyan al bien común *en nuestro país: v. gr.*, coadyuvando en la cobertura de determinadas necesidades sociales *en España*<sup>137</sup>.

Obsérvese que, desde ese punto de vista, la cuestión que se suscita no es ya si la expresión «*captación de fondos*» ha de entenderse limitada a la consecución de subvenciones, donativos, donaciones u otras aportaciones públicas o privadas, sino si debe interpretarse más ampliamente, de forma que las actividades de la delegación tampoco podrían limitarse en nuestro país al ejercicio de explotaciones económicas «instrumentales», exclusiva o principalmente enderezadas a la obtención de fondos con que financiar sus fines.

Como vimos, la literalidad del artículo 4.1.f) exige que se reflejen en la escritura de establecimiento «las actividades que, *en cumplimiento de los fines*,

---

la práctica existan fundaciones con una dotación parcial o simbólica e, incluso, *que lo único que exista sea una institución, es decir, un consejo de administración estatutario al servicio de una misión especial, cuya financiación estaría asegurada por subvenciones exteriores, como colectas anuales de suscriptores o la remuneración de ciertas actividades estatutarias*» (vid. MORILLO GONZÁLEZ, F: *La fundación: concepto y elementos esenciales*, op. cit., p. 115. La cursiva es mía).

<sup>135</sup> DE SALAS MORILLO, S.: *Las asociaciones sin ánimo de lucro...*, op. cit., p. 681.

<sup>136</sup> Recordemos que el artículo 4.1.f) del RFCE comienza diciendo que: «El establecimiento de la delegación... deberá constar en escritura pública, en la que se recogerán, al menos (...) f) *Las actividades que, en cumplimiento de los fines pretende realizar la delegación de forma estable en España...*».

<sup>137</sup> Como antecedente, cabría traer a colación, en apoyo de esa tesis, el viejo Reglamento de Fundaciones Culturales privadas de 1972, en cuyo artículo 57 disponía que: «Las Fundaciones culturales extranjeras que ejerzan en España *actividades propias de su objeto gozarán respecto de éstas de los beneficios aplicables a las españolas...*».

pretende realizar la delegación de forma estable *en España*». Si ello se pone en relación con el artículo 23 del mismo RFCE05 que diferencia entre «*actividades propias*» y «*actividades mercantiles*», definiendo las primeras como «la[s] realizada[s] por la fundación *para el cumplimiento de sus fines*, sin ánimo de lucro, con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación», parece claro que el Reglamento está exigiendo que la realización de dichas «*actividades propias*» ha de tener lugar de forma estable *en España*.

En otras palabras, de acuerdo con esta lectura, el RFCE05 estaría impidiendo que la delegación extranjera sirviera de mera plataforma para la obtención de rentas en España, aprovechándose de las ventajas que pudiera proporcionar nuestro país respecto de su Estado de residencia, sin beneficio alguno para nuestra sociedad.

Conviene aclarar que no estamos hablando de ningún fenómeno patológico de utilización fraudulenta de estas instituciones, sino de la posibilidad de que una fundación, constituida al amparo de un determinado Derecho en atención a las facilidades que éste proporcione (*v. gr.*, porque autorice su constitución con una dotación inicial de menor cuantía), pueda «deslocalizar» sus actividades en diversos Estados, de manera que, pongamos por caso, una parte de las mismas (*v. gr.*, la captación de fondos) se centralice en países con mayor renta disponible y cuyo sistema fiscal facilite la recepción de ayudas y donativos (al permitir, por ejemplo, mayores desgravaciones a sus benefactores), mientras que, en otros, ubique sus explotaciones mercantiles (*v. gr.*, por las ventajas que pueda encontrar en sus mercados internos), siendo, finalmente, terceros países, distintos de los anteriores, los únicos beneficiarios de las actividades propias de sus fines altruistas.

A primera vista, cabría pensar que facilitar hasta tal punto la internacionalización de la filantropía, suprimiendo unilateralmente las barreras y fronteras que condicionan la actividad transnacional de las fundaciones, no era uno de los propósitos de la Ley 50/2002. Ahora bien, dicho esto, me parece precipitado negar la posibilidad de establecimiento en nuestro país de una fundación extranjera en base al criterio de que sus actividades deban dirigirse inexcusablemente a procurar un beneficio que se materialice, que se haga tangible, *en territorio español*<sup>138</sup>.

<sup>138</sup> Ya bajo la vigencia de la Ley 30/1994, aun reconociendo que el tenor de su artículo 5 no era claro y parecía indicar que las fundaciones extranjeras habían de cumplir en España fines de interés general, CAMPUZANO DÍAZ se inclinaba decididamente por la idea de que éstas pudieran limitarse a desarrollar actividades de tipo puramente económico en nuestro

A pesar de que la labor «sustitutiva» del Estado que llevan a cabo dichas entidades en ciertos ámbitos (enseñanza, sanidad, servicios sociales...), con la correspondiente minoración del gasto público, ha sido —es— un argumento frecuentemente utilizado para justificar un régimen favorable para las mismas, especialmente en el aspecto fiscal, no parece que nuestro Ordenamiento exija que los fines de interés general se traduzcan *necesariamente* en un beneficio *localizable en nuestro suelo*. Baste señalar a este respecto que tanto la Ley 50/2002 como la Ley 49/2002 admiten como fines de interés general, entre otros, la promoción de los derechos humanos, la defensa del medio ambiente o la cooperación internacional para el desarrollo, lo que, obviamente, no se compadece con la exigencia de una actividad ceñida a los límites territoriales de nuestro Estado; siendo notorio, en ese sentido, que el párrafo segundo del artículo 6.2 de la Ley 50/2002 admite la existencia de fundaciones constituidas para *desarrollar principalmente su actividad fuera de nuestras fronteras*<sup>139</sup>, como, por otra parte, resulta evidente en el caso de las ONGDs.

Por consiguiente, si se permite que fundaciones domiciliadas en España puedan ejercer principalmente sus actividades fuera de territorio español, esto es, si se admite que sean terceros países los principales y hasta los exclusivos beneficiarios de las actividades desarrolladas por las mismas en cumplimiento de sus fines, no parece convincente negar que las delegaciones de fundaciones extranjeras establecidas en España puedan gozar del mismo tratamiento cuando se someten a los mismos controles y requisitos que las españolas.

Debo aclarar que no estoy defendiendo la idea de que el RFCE05 haya cometido un exceso al imponer un requisito no exigido por la Ley. Más bien, me decanto por considerar que la exigencia de que desarrollen en nuestro país las actividades de interés general propias de sus fines ha de interpretarse no tanto en el sentido de que éstas deban ejercerse *materialmente en territorio español* como de que *sean imputables a la delegación en España*; es decir, que cuando el artículo 4.1, f) ordena que consten en la escritura de estableci-

---

país (cfr. CAMPUZANO DÍAZ, Beatriz: «Las fundaciones extranjeras en la nueva Ley sobre Fundaciones», *op. cit.*, p. 3220).

<sup>139</sup> El citado artículo 6.2-II dispone: «Las fundaciones que se inscriban en España para desarrollar una actividad principal en el extranjero, tendrán su domicilio estatutario en la sede de su Patronato dentro del territorio nacional». Ciertamente, la letra del artículo tampoco en este caso es muy afortunada: como vemos, habla de desarrollar «una» actividad principal, lo que podría interpretarse en el sentido de que «otras», igualmente principales, habrían de llevarse a cabo necesariamente en España, sin que quepa que, siquiera parcialmente, no desarrollen su fines en territorio español. Pero nos parece un argumento débil para restringir la vocación internacional de muchas de estas entidades, privándolas de que puedan constituirse conforme al Derecho español si las actividades propias de sus fines no se desarrollan también en España.

miento «las actividades que, en cumplimiento de los fines, pretende realizar la delegación de forma estable *en España*», se refiere a las actividades que ésta se propone ejercer «en» o «desde» territorio español.

En efecto, como anteriormente señalamos, el concepto de delegación que se desprende de la Ley 50/2002 y su normativa de desarrollo no permite considerar como tal cualquier establecimiento que la fundación dedique a la realización de actividades más o menos relacionadas con sus fines. Como expusimos, la delegación no se concibe por nuestro Derecho como un mero «local accesorio», reducido a la realización de actividades instrumentales, preparatorias o auxiliares de las que constituyen el fin último de la fundación. Ello significa que, en todo caso, ha de ser la propia delegación —y no su casa matriz— la que debe realizar las actividades conducentes al cumplimiento de sus fines. Y, en igual sentido, su sometimiento al mismo régimen que las españolas (art. 7.4 de la Ley 50/2002) implica la necesidad de que éstas destinen a sus fines de interés general la misma proporción de sus rentas e ingresos que, según el ámbito territorial en que la delegación se haya establecido, se exija para las fundaciones patrias. Ello resulta tanto o más claro en la Ley 49/2002, en la que el artículo 3 dispone que «las entidades a que se refiere el artículo anterior» y, por consiguiente, las propias «delegaciones», deben cumplir los requisitos establecidos en el mismo, entre otros, señaladamente, perseguir fines de interés general, destinar a su realización el 70 por 100 de sus rentas e ingresos y no sobrepasar el límite establecido respecto del eventual ejercicio de actividades ajenas a su objeto.

Ahora bien, del mismo modo, debe recordarse que tanto sus rentas como sus actividades no quedaban estrictamente limitadas a las realizadas y obtenidas «*en territorio español*», sino que entendíamos dicha expresión en el sentido de que habían de ser «imputables» a su delegación en España<sup>140</sup>. En otras

<sup>140</sup> En este sentido, ya bajo la vigencia de la Ley 30/1994 se manifestaban E. GIMÉNEZ REYNA e I. ZURDO, que se referían a la «actividad exterior» de las delegaciones, mostrándose partidarios de que el régimen fiscal alcanzara también a éstas (*vid.* GIMÉNEZ-REINA, E. y ZURDO, J.: «Disposición adicional decimosexta», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, *op. cit.*, p. 666). E igualmente, como vimos, LÓPEZ RIBAS, al señalar que: «No debiera, por último, interpretarse que cuando el artículo 7 de la Ley 50/2002 se refiere a las fundaciones extranjeras que “... pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España...” se está exigiendo que la ejecución de dichas actividades deba materializarse, exclusivamente, en territorio español», añadiendo más adelante que «Tampoco la Ley 49/2002 establece restricción ni condición alguna respecto de lugar donde deban materializarse o concretarse las actividades propias del objeto específico de las ESFL para acceder a su régimen fiscal y, de igual forma, las distintas categorías de rentas extranjeras obtenidas por las ESFL (residentes y delegaciones de fundaciones extranjeras registradas) tienen el mismo trato fiscal, en el marco de la Ley 49/2002, que las rentas análogas de procedencia española» (cfr. LÓPEZ

palabras, ha de contemplarse la delegación no sólo en cuanto se refiere a las actividades materialmente ejercidas en territorio español, sino también en su proyección en el exterior y, bajo esta perspectiva, no cabría negar la posibilidad de establecimiento en nuestro país de una fundación extranjera en base al criterio de que sus actividades deban dirigirse inexcusablemente a procurar un beneficio que se materialice, que se haga tangible, *en territorio español*.

#### IV. La delegación como «sujeto» del régimen especial de las entidades sin fin de lucro

##### 1. Delegación y establecimiento permanente

###### A) Planteamiento

Tal vez se deba simplemente, como anotábamos al comienzo de nuestra exposición, a que las «delegaciones de fundaciones extranjeras» no han despertado un especial interés en la doctrina, por lo que la práctica totalidad de los autores que han ofrecido algún comentario sobre las mismas se han limitado a asumir su correspondencia en términos generales con la noción fiscal de «establecimiento permanente» (EP), pero sin llegar a profundizar en su diversidad de significado o, al menos, sin llegar a destacar de forma explícita sus diferencias<sup>141</sup>.

---

RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», en *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, *op. cit.*, pp. 1190 y 1236). Del mismo criterio también, FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: «Aspectos internacionales de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos...», *op. cit.*, pp. 44-45.

<sup>141</sup> Bajo las anteriores Ley 30/1994 y Ley 61/1978, habían señalado dicha correspondencia, entre otros, MARTÍNEZ LAFUENTE: «la situación fiscal de la fundación extranjera —expondría dicho autor— sería equivalente, salvadas las distancias, al establecimiento permanente, que pese a configurarse en la Ley como un supuesto de obligación real de contribuir, comporta la sujeción a gravamen con un criterio personalista» (MARTÍNEZ LAFUENTE, A., en *Fundaciones y Mecenazgo. Análisis Jurídico-Tributario de la Ley 30/1994*, *op. cit.*, p. 145). De la misma opinión, E. GIMÉNEZ-REYNA y J. ZURDO: «Si una fundación extranjera cumple los requisitos antes dichos para lograr su calificación como española, mediante la necesaria delegación, [...] esta especie de establecimiento permanente de la fundación extranjera en España debe estar asimilada en su trato a las fundaciones españolas» (E. GIMÉNEZ-REYNA y J. ZURDO, en «Comentario a la disposición adicional decimosexta», *op. cit.*, p. 666. La cursiva es mía); Igualmente, GARCÍA LUIS: «Estaríamos así, entendemos, ante rentas obtenidas con la mediación de un establecimiento permanente (delegación), por lo que, a *sensu contrario*, cuando se obtienen sin esta mediación no les serían aplicables los beneficios previstos en la Ley» (GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, *op. cit.*, p. 108). Tras la nueva Ley 49/2002, también asumen dicha correspondencia MARCO SERRANO: «Tales delegaciones, por ello, no serán otra cosa que establecimientos permanentes en España de entidades extranjeras...» (MARCO SERRANO, L. M.: «El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incen-

Ciertamente, resulta innegable la existencia de una importante afinidad entre uno y otro conceptos. Sin pretender apurar ahora sus coincidencias, es oportuno señalar que ambos constituyen expresión del *vínculo estable o duradero* entre la *entidad no residente* y el *Estado anfitrión* al que extiende sus actuaciones<sup>142</sup>; igualmente, ambos conceptos implican la contemplación *aislada*

---

tivos fiscales al mecenazgo», *op. cit.*, p. 9), y LÓPEZ RIBAS: «La delegación en territorio español de una fundación extranjera, tal y como la configura el artículo 7 de la Ley 50/2002, encuentra su correlato en el ámbito del IRNR en el concepto de establecimiento permanente regulado en el artículo 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes» (LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», *op. cit.*, p. 1191; en idéntico sentido se manifestará en trabajos posteriores: «Mecenas europeo sin fronteras», *op. cit.*, pp. 24-25; «Una fiscalidad para las fundaciones y el mecenazgo en Europa», *op. cit.*, pp. 237 y ss.; «Incentivos fiscales sin fronteras para fundaciones y donantes europeos», pp. 228-229; y «Fiscalidad Internacional y entidades no lucrativas», *op. cit.*, pp. 285 y ss.). De la misma opinión es también FERNÁNDEZ AMOR: «la delegación en España se considera a efectos fiscales un establecimiento permanente de un no residente cuya fiscalidad puede regularse con lo que establece la LRFESLM [acrónimo del título de la Ley 49/2002] y la LIRNR» (FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: «Aspectos internacionales de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *op. cit.*, p. 42). Igualmente parece inclinarse por tal consideración, ELVIRA BENITO, D., en *El establecimiento permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en Derecho español*, *op. cit.*, pp. 55-56, siguiendo el criterio de MARTÍNEZ LAFUENTE en el trabajo antes citado, sin perjuicio de hacerse eco, como luego se dirá, de supuestos como el de las instalaciones de una empresa para obras sociales o benéficas, o las embajadas, que, conforme señala, no constituirían establecimiento permanente porque no realizan una actividad económica (*ibidem*, pp. 58 y 296). Del mismo sentir, adhiriéndose a la tesis de LÓPEZ RIBAS, es MONTESINOS OLTRA: «Obviamente, las delegaciones de entidades extranjeras deben considerarse establecimientos permanentes de la entidad no residente, por lo que son contribuyentes del IRNR», debiendo concluirse con LÓPEZ RIBAS, que determinarán la base imponible de sus actividades en España aplicando el régimen fiscal del Título II de la Ley 49/2002 y, subsidiariamente, las disposiciones generales del Impuesto sobre Sociedades, pues es a éstas a las que se remite el TRLIRNR para calcular su base (cfr. MONTESINOS OLTRA, S.: «Los requisitos del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos», en *Jurisprudencia Tributaria* num. 49, Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2008, nota 44). El mismo criterio, en fin, se encuentra asimismo en los recientes trabajos de SANZ GADEA, E.: «Principio de no discriminación en la Unión Europea y operaciones no lucrativas», *op. cit.*, en particular, pp. 452-455, y de CÍVICO MALDONADO, J. A. y ABAD GURUMETA, S.: «La fiscalidad de las actividades sin ánimo de lucro con componente internacional», *op. cit.*, pp. 75-95.

<sup>142</sup> Recuérdese en ese sentido cuanto se expuso en relación a que la exigencia del mantenimiento por la fundación extranjera de una delegación en territorio español se encontraba conectada al *ejercicio «estable» de sus actividades en España* (art. 7.1 de la Ley 50/2002). Pues bien, ese vínculo es igualmente inherente al concepto de establecimiento permanente. En ese aspecto el artículo 13.1.a) TRLIRNR dispondrá: «Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, *de forma continuada o habitual*, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad...».

y autónoma de su actividad en España<sup>143</sup>; y del mismo modo, ambos supondrán el reconocimiento de la representación o infraestructura establecida para su ejercicio, como un centro de imputación dotado de cierta *sustantividad jurídica*<sup>144</sup>.

Pero, en mi sentir, presentan también contrastes apreciables, comenzando por el diverso enfoque a que uno y otro responden, fruto de su respectiva pertenencia a diferentes parcelas de nuestro Ordenamiento: mientras que, en un caso, se atiende a *la satisfacción del interés general*, orientándose a asegurar que, cualquiera que sea su nacionalidad, en la medida en que actúen regularmente en España como fundaciones, éstas cumplen los fines de interés general a que necesariamente deben dirigirse de acuerdo con nuestro Derecho (que es, como dijimos, a lo que sirve básicamente la exigencia del mantenimiento de la *delegación: a facilitar el control del cumplimiento de dichos fines*), en el caso del *establecimiento permanente*, en cambio, lo que se persigue es *la efectiva contribución al levantamiento de las cargas públicas* de una riqueza que, aunque puesta de manifiesto por entidades que no residen en España, aparece vinculada a nuestro país, al haberse generado —o haberse contribuido a generar— por medio del mantenimiento en nuestro suelo de un *centro fijo en el que se desenvuelven regularmente las actividades que dan origen o coadyuvan a la obtención de dicha riqueza*<sup>145</sup>.

---

<sup>143</sup> Respecto de las «delegaciones», ya hemos destacado más atrás dichas características. En cuanto al «establecimiento permanente» baste por el momento con traer a colación el artículo 22 TRLIRNR: «*Obligaciones contables, registrales y formales*. 1. Los establecimientos permanentes estarán obligados a llevar contabilidad separada, referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que estuvieren afectos a ellos. 2. Estarán, asimismo, obligados al cumplimiento de las restantes obligaciones de índole contable, registral o formal exigibles a las entidades residentes en territorio español por las normas del Impuesto sobre Sociedades».

<sup>144</sup> Ni la *delegación*, como vimos, ni el *establecimiento permanente* (fuera del supuesto del agente o representante) poseen, como veremos, una personalidad jurídica propia distinta de la entidad matriz a la que pertenecen, pero ambos casos suponen una cierta «personalización», como señalara respecto del establecimiento permanente la Exposición de Motivos de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre (LIRNR), y evidencian preceptos como el artículo 15.1 TRLIRNR al disponer su tributación con un criterio claramente personalista: «Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento cualquiera que sea el lugar de su obtención, de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo III».

<sup>145</sup> A diferencia del MCOCDE, nuestro Derecho, siguiendo en este aspecto la «*teoría de la pertenencia económica*», no requiere que el establecimiento sea productivo en sí mismo, admitiendo como tal el denominado «*establecimiento permanente que no cierra ciclo mercantil*», una de cuyas características consistirá en que sus actividades *no determinan ingresos en España* procedentes de operaciones con terceros, lo que no significa que no contribuya, que no coadyuve, siquiera sea de forma indirecta, a la consecución del resultado empresarial de la entidad.

En el mismo sentido cabe también anotar que el concepto de EP ha surgido pensando en un tipo de personas o entidades de características bien distintas a las fundaciones. No me refiero ahora a su naturaleza, ni a su concreta forma jurídica, sino al hecho de que el concepto de EP no es sino la respuesta del Derecho tributario a los problemas que en su ámbito plantea la internacionalización del giro o tráfico de un tipo de sujetos que actúan habitualmente *en y para el mercado*, sobrepasando el territorio de más de una jurisdicción fiscal. Explícita o implícitamente, la idea de *empresa* se encuentra involucrada —luego veremos hasta qué punto de forma indisoluble o no— en la definición de EP; categoría con la que, en suma, no se está sino haciendo referencia, bajo el prisma fiscal, a los *establecimientos secundarios* a través de los cuales dichos sujetos prolongan sus *actividades económicas* en el territorio de un Estado distinto al de su sede. En este sentido, cabría señalar que el «núcleo duro» de dicha noción donde encuentra verdaderamente su correspondencia es en el ámbito mercantil, en el concepto de «sucursal», si bien tampoco cabe hablar en este caso de una plena coincidencia. «Delegación», «establecimiento permanente» y «sucursal» son conceptos que, aunque concuerden en referirse a un mismo fenómeno —la extensión de las actividades de un sujeto más allá del ámbito propio de su establecimiento principal—, seleccionan aspectos específicos de acuerdo con los fines a que sirven en cada Sector, conformando una realidad jurídica diferente.

Pero sobre dichas cuestiones habremos de entrar más adelante. Baste por el momento con dejar advertido que, a pesar de que puedan existir «delegaciones» que, de acuerdo con las normas y convenciones fiscales, puedan ser consideradas «establecimientos permanentes», ni todas las «delegaciones» son susceptibles de dicha calificación —como acabo de apuntar, ello va a depender, entre otras cuestiones, del concepto de actividad económica que sostenemos y de su entendimiento o no como un requisito intrínseco a la noción de establecimiento permanente— ni, a la inversa, todos los centros de la fundación extranjera en España susceptibles de considerarse «establecimientos permanentes» podrán reputarse como «delegaciones» en el sentido de la Ley 50/2002. Pero vayamos por partes.

En primer lugar, conviene recordar sintéticamente la trascendencia que la consideración de una entidad como no residente *con establecimiento permanente* tiene en orden a su tributación en España y cuál ha sido el significado de dicha noción, para después, con esa perspectiva general, enfrentar la idea de delegación, que más atrás examinamos, con el concepto de EP o, más bien, cabe decir, con los conceptos, porque, en realidad, éste difiere según debamos atenernos a los CDIs que pudieran ser de aplicación, al Derecho comunita-

rio, o a la normativa interna española, e incluso variará también según nos refiramos a la imposición directa o a la indirecta.

A este respecto, a pesar de que el incremento de la actividad trasnacional de las fundaciones y de las entidades sin fin de lucro, en general, no se ha visto acompañado de un marco internacional que facilite la solidaridad transfronteriza, sería erróneo considerar por ello que las normas y convenciones internacionales carecen de importancia en el régimen fiscal a que quedan sujetas dichas entidades y sus benefactores. Adviértase que el concepto de «persona» que manejan los CDIs comprende tanto a las personas físicas como a las *sociedades* y a cualquier otra agrupación de personas, empleándose una noción amplia de «sociedad» que, según la fórmula habitualmente incluida en los CDIs suscritos por España, alcanza a «*cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos*», por lo que sus disposiciones pueden resultarles también de aplicación. En este sentido, ya la propia Ley 49/2002 nos recuerda en su artículo 1.3 que lo preceptuado en la misma se entiende «sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española»<sup>146</sup>.

No obstante, la labor de analizar la cuestión desde los distintos CDIs suscritos por España, o los diferentes Modelos de Convenio seguidos en la práctica internacional (MCOCDE, MCONU, MCUSA...), excedería con creces los límites del presente trabajo, por lo que, a este respecto, me ceñiré en esencia a aquellos aspectos que puedan tener repercusión o resultar de interés a nuestros fines.

B) *La trascendencia del establecimiento permanente en la tributación de las entidades no residentes, en general*

La utilización por los Estados de distintos criterios de sujeción a su potestad tributaria (la nacionalidad, la residencia, el lugar de obtención de las rentas), su habitual combinación, e incluso las diferentes versiones que de un mismo principio pueden haber adoptado, ocasionan ineludiblemente en una economía globalizada fenómenos de doble imposición internacional<sup>147</sup>. La

---

<sup>146</sup> Recordemos, en el mismo sentido, que el artículo 31 de la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales (BOE núm. 288, de 28/11/2014), dispone que: «Las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales válidamente celebrados y publicados oficialmente *prevalecerán sobre cualquier otra norma del ordenamiento interno en caso de conflicto con ellas*, salvo las normas de rango constitucional».

<sup>147</sup> Siguiendo a CALDERÓN CARRERO, podemos hablar de doble imposición internacional, *en sentido jurídico*, «cuando dos (o más) entes jurídico-públicos autónomos dotados de poder

conciencia del entorpecimiento que ello representa para la expansión del comercio, los movimientos de capital y las operaciones económicas transfronterizas en general, así como, en lo que se refiere a los países en vías de desarrollo, la necesidad de contribuir, mediante su eliminación, a la creación de un «clima» propicio a las inversiones extranjeras, los intercambios de bienes y servicios y las transferencias de tecnología que coadyuvan a su progreso económico y social<sup>148</sup>, han llevado, tradicionalmente, a la adopción de diversas medidas tendentes a evitar ese fenómeno tanto a nivel doméstico<sup>149</sup> como en el plano internacional, mediante la celebración, en este último caso, de Acuerdos y Convenios (señaladamente, de los Convenios para evitar la doble imposición internacional) a través de los cuales se persigue distribuir la competencia entre las distintas soberanías fiscales concurrentes<sup>150</sup>. Pues bien, uno

---

tributario independiente a nivel internacional yuxtaponen impuestos idénticos o análogos sobre un mismo hecho imponible realizado en un mismo momento temporal, gravando al mismo contribuyente y objeto imponible, de manera que, a la postre, resulta una carga fiscal superior a la que se originaría si dicho hecho imponible se hubiera realizado con sujeción a un solo sujeto activo». Cfr. CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación», *op. cit.*, pp. 294. Por el contrario, la ausencia del requisito subjetivo —la coincidencia del obligado tributario— determinará que nos encontremos ante la doble imposición económica (*ibidem*, p. 286).

<sup>148</sup> A ese «clima» propicio se refiere la «Introduction» del *Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* (ST/ESA/PAD/SER.E/21, Nations Unies, New York, 2001, p. vi), y análoga referencia se contiene, asimismo, en su última revisión: *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Revisión de 2011*, Nueva York, 2013, p. vi.

<sup>149</sup> Dichas medidas integran el llamado *derecho tributario internacional*; a saber, aquella «parte del Derecho tributario interno que tiene por objeto las normas emanadas de cada Estado para regular el ejercicio de su poder de imposición en sus relaciones con el exterior y, en particular, para delimitar la esfera de eficacia, espacial y personal, de sus normas en concurrencia con la de otros Estados» (SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero*, tomo I, Vol. 2.º, FDUC, Madrid, 1985, p. 558).

<sup>150</sup> En este sentido, se ha de señalar que la orientación actual, como destaca PALAO TABOADA («Prólogo a la 1.ª edición», en SERRANO ANTÓN (dir.), *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros, 2.ª ed. revisada y ampliada, Madrid, 2005, pp. 13-14), es, justamente, la de estudiar como una unidad tanto el «*derecho tributario internacional*» —a que nos referíamos en la nota anterior— como el «*derecho internacional financiero*», entendido éste, siguiendo la definición propuesta por SAINZ DE BUJANDA, como aquella «parte del Derecho internacional público integrada por el conjunto de pactos, normas y principios que regulan el ejercicio del poder financiero de los Estados en sus relaciones recíprocas, así como la atribución de competencias a las Organizaciones internacionales para el establecimiento de sus recursos y la ordenación presupuestaria de sus ingresos y gastos» (cfr. SAINZ DE BUJANDA, *ibidem*, p. 557). Por otra parte, como indican CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ, «En los últimos tiempos puede apreciarse una tendencia a instrumentar el ModCDI [se refieren al MCOCDE] y los CDIs no sólo como un mecanismo de reparto de poder tributario, sino también como un sistema de coordinación de ordenamientos tributarios a través de la incorporación a tal modelo de cláusulas de carácter material y procedimental que reconfiguran la regulación

de los goznes sobre el que pivota ese reparto de la competencia fiscal entre los Estados y la coordinación de sus Ordenamientos tributarios es, precisamente, la noción de EP. Su utilización, ampliamente extendida, sin perjuicio de sus diferentes fórmulas y versiones, ha venido constituyendo, en relación a las rentas empresariales, una fórmula de compromiso entre los Estados que basan primordialmente sus sistemas impositivos en el «principio de la renta mundial» y los que lo hacen en el «principio de la fuente».

En esencia, dicho reparto consiste en que cuando se trata de rentas derivadas de actividades económicas ejercidas *sin el concurso de dichos establecimientos*, éstas son gravadas, como regla, por el *Estado de residencia*; mientras que las obtenidas por los *establecimientos permanentes* se someten, por el contrario, a la soberanía fiscal del Estado en que radican<sup>151</sup>, sin perjuicio de la eventual consideración de dichas rentas en el gravamen personal a que, conforme al principio de la renta mundial, quede sujeta la persona o entidad a que dichos establecimientos pertenecen, en el *Estado de residencia*, que será, por consiguiente, el que, en principio, deberá arbitrar las medidas que eviten la doble imposición<sup>152</sup>.

---

interna aplicable a la materia». CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «Los Tratados internacionales. Los Convenios de doble imposición en el Ordenamiento español: Naturaleza, efectos, interpretación e impacto del Proyecto OCDE/G20 BEPS a la luz del Convenio multilateral frente a la erosión de bases imponibles y la transferencia de beneficios», *op. cit.*, p. 41.

<sup>151</sup> En este sentido, tanto el artículo 7.1 del MCOCDE, como el artículo 7.1 MCONU dispondrán que «los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado [es decir, en el Estado de la residencia], a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él». En este último caso, los beneficios del EP pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente, siendo distinto el alcance de dicha sujeción según que el CDI de que se trate siga en este punto el modelo OCDE o el modelo ONU. En el caso del MCOCDE, la imposición de los beneficios empresariales en el Estado de la fuente sólo procederá «en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente», mientras que el MCONU, en las cláusulas b) y c) de su artículo 7.1, atribuye una mayor fuerza expansiva al hecho de mantener una base fija de negocios en el país de la fuente, admitiéndose que, además, puedan gravarse por dicho Estado las rentas empresariales obtenidas en el mismo por la empresa no residente, a pesar de no haber sido obtenidas por el EP, siempre que deriven de la venta del mismo tipo de mercancías, o del ejercicio del mismo tipo de operaciones, que las realizadas por su establecimiento permanente en dicho país. Al respecto, *vid.* SERRANO ANTÓN, F.: «Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes», en *Fiscalidad Internacional*, *op. cit.*, pp. 161-164, así como los «Comentarios» al art. 7 de la *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación...*, *op. cit.*, pp. 143 y ss.

<sup>152</sup> Sobre todo ello, *vid.* SERRANO ANTÓN, F.: «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación», en *Fiscalidad Internacional*, *op. cit.*, pp. 209 y ss. Sobre las medidas unilaterales para eliminar la doble imposición internacional, puede consultarse CALDERÓN

Obsérvese a este respecto que la sujeción del EP al Estado de la fuente no se basa tanto en el principio de capacidad económica como en el reparto de la competencia fiscal. Aunque la entidad no residente, a través del EP, disfruta de los servicios y ventajas del país de situación, y la obtención de rentas en el mismo manifiesta una aptitud abstracta para concurrir al levantamiento de las cargas públicas del Estado de cuyas ventajas y servicios se ha beneficiado, el gravamen que soporta en dicho Estado no atiende a la dimensión real de la capacidad económica de la persona física o jurídica a que dicho establecimiento pertenece, entre otras consideraciones, porque ésta se contempla de forma parcial: el Estado de la fuente sólo conocerá las rentas obtenidas en o desde su territorio, pero no se encuentra en condiciones de saber y comprobar su capacidad contributiva global. Dicho principio se tendrá, pues, normalmente en cuenta en el Estado de residencia, pero no en el de la fuente.

En definitiva, la sujeción del EP a la competencia fiscal del Estado de situación, su consideración separada e independiente de la persona o entidad a que pertenecen al efecto del gravamen por el Estado de la fuente de las rentas atribuibles a dicho establecimiento, la sustantivización (su creciente acercamiento, cabría decir, a la tributación de las sociedades filiales), unido a la extensión de la red de CDIs y la habitual inclusión en los mismos de *cláusulas de no discriminación*, conducirán, a la postre, a una aproximación entre el tratamiento fiscal a que dichos establecimientos quedan sujetos en el país de la fuente y el de las propias entidades residentes en el mismo. Paridad que será aún mayor en el caso de entidades constituidas en países de la Unión Europea, donde los CDIs se han visto sobrepasados por la interpretación del TJUE sobre las libertades de circulación y establecimiento, al menos, en lo que concierne a los operadores económicos tradicionales: las entidades de mercado.

A nivel interno, nuestro Derecho tributario, por su parte, al igual que otros Ordenamientos, distingue también entre *residentes* y *no residentes*, haciendo tributar, a los primeros, en el IRPF o en el IS, por su «*renta mundial*» y, a los segundos, en el IRNR, por las *rentas obtenidas en territorio español*. Pero, antes de nada, debe recordarse que, en el caso de que exista un CDI, habrá

---

CARRERO, J. M.: «La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación», *Fiscalidad Internacional*, *op. cit.*, pp. 273 y ss., y, más recientemente, «Métodos para la eliminación de la doble imposición», en CARMONA FERNÁNDEZ (dir.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2017*, *op. cit.*, pp. 723 y ss.

de estarse a lo que en el mismo se disponga<sup>153</sup>. Será éste el que nos diga si las rentas obtenidas por la persona o entidad residente en uno de los Estados se gravan en el país de residencia, en el de la fuente o en ambos. En todo caso, la obtención de rentas a través de un *lugar fijo de negocios*, que es como habitualmente se define al establecimiento permanente en los CDIs, determinará que, tanto en éstos como en nuestro Derecho interno, las rentas imputables al mismo tributen en el país de situación.

En efecto, al margen de sus diferencias conceptuales, el mantenimiento de un establecimiento permanente en España tendrá también, conforme a nuestras normas tributarias domésticas, una importancia decisiva en el régimen de tributación del no residente, ya que nuestro Derecho interno distinguirá igualmente entre no residentes «con» y «sin» EP.

Las rentas obtenidas en España *sin mediación de dichos establecimientos* quedarán sujetas al IRNR en función de su origen y a medida que son obtenidas, sin compensación, ni integración entre ellas (téngase en cuenta que en el caso de los no residentes sin EP no existe propiamente un período impositivo, sino que el Impuesto se devenga instantáneamente y de forma separada por cada tipo de renta), computándose, con carácter general, por su importe íntegro, en los términos previstos en el capítulo IV del TRLIRNR.

Por el contrario, cuando se trata de rentas atribuibles a un *establecimiento permanente*, el artículo 15.1 TRLIRNR preceptuará que: «Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención», disponiéndose, por su parte, en el artículo 18 TRLIRNR que determinen su base imponible con arreglo a las disposiciones del régimen general del IS, sin perjuicio de ciertas peculiaridades reguladas en dicho mismo artículo. Todo ello, además de implicar una cierta personalización del establecimiento, supone otorgar a éste un tratamiento muy semejante al de las propias entidades residentes.

Ese diferente régimen, según actúen o no mediante establecimiento permanente, unido a la omisión en la Ley 49/2002 de toda referencia al IRNR (salvo, curiosamente, como dije, respecto del régimen del mecenazgo), hacen que la susceptibilidad de encajar o no la idea de delegación en el concepto de EP revista una especial importancia.

---

<sup>153</sup> A este respecto, el artículo 4 del TRIRNR dispone: «Tratados y convenios. Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución española».

### C) *El concepto de establecimiento permanente*

Como reseñábamos anteriormente, el origen y evolución del concepto de EP se encuentra ligado al desarrollo del comercio internacional y la eliminación de cortapisas a las operaciones económicas transfronterizas. Se trata, como se ha dicho, de una solución de compromiso orientada a repartir la competencia fiscal de los Estados y paliar los problemas de doble imposición internacional que, en otro caso, se presentarían si las mismas rentas se gravaran en el Estado de residencia y en el de situación. Pero existen diferencias entre la noción de EP que se maneja en la normativa interna (en nuestro caso, en el IRNR) y el que consagran los CDIs. Incluso, dentro de estos últimos, los distintos modelos de CDI (MCOCDE, MCONU, MCUSA...) ofrecen también variaciones.

En el presente apartado, no obstante, no vamos a realizar un estudio ni mucho menos exhaustivo del concepto de EP<sup>154</sup>, sino que solamente nos

---

<sup>154</sup> Sobre el tema pueden verse, entre otras muchas —la bibliografía en este punto es muy amplia—, la ya citada monografía de ELVIRA BENITO, David: *El establecimiento permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en Derecho español*, op. cit.; el también citado capítulo de SERRANO ANTÓN, Fernando: «Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes», en *Fiscalidad Internacional*, op. cit., pp.149-188; el de CALDERÓN CARRERO, José Manuel: «Beneficios empresariales (y de navegación)», dentro del capítulo III, «Reglas de reparto de las potestades fiscales», de la obra colectiva *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2017* (coord. CARMONA FERNÁNDEZ, N.), op. cit., pp. 178-358; el de CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «Los Tratados internacionales. Los Convenios de doble imposición en el Ordenamiento español: Naturaleza, efectos, interpretación e impacto del Proyecto OCDE/G20 BEPS a la luz del Convenio multilateral frente a la erosión de bases imponibles y la transferencia de beneficios», *ibidem*, pp. 38-114; el de MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., «No discriminación», *ibidem*, pp. 794 y ss.; la monografía de RUÍZ HIDALGO, Carmen: *Tributación de la empresa en la Unión Europea. Estudio de su regulación jurídica y jurisprudencial*, Marcial Pons, Madrid, 2002, en particular, su capítulo III, pp. 149-228; la reciente obra colectiva de LUCAS DURÁN, M. y DEL BLANCO GARCÍA, Á. (eds.); GARCÍA MARTÍNEZ, Á. (coord.): *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, op. cit.; o el documento de la ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), *Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes. 17 de julio de 2008* (obra publicada originalmente por la OCDE en inglés y francés con los títulos: *Report on the attribution of profits to permanent establishments. 17 July 2008* y *Rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables 17 Juillet 2008*, París, 2008), edición española del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2010; y de la misma Organización, el ya citado *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada de 22 de julio de 2010*, especialmente, los «Comentarios al artículo 5», pp. 95-131; los «Comentarios al artículo 7», pp. 134-180, y los «Comentarios al artículo 24», pp. 345-366. La versión abreviada de diciembre de 2017 del vigente MCOCDE, que incorpora ya las medidas derivadas del Proyecto liderado por la OCDE y el G20 para combatir la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, conocido por sus siglas en inglés como Proyecto «BEPS» (en concreto, las acciones 2, 6, 7 y 14), puede consultarse *on*

detendremos muy sucintamente en aquellos aspectos de su definición que nos interesan para destacar sus coincidencias y discrepancias con el concepto de delegación<sup>155</sup>.

- a) El concepto de establecimiento permanente en los Convenios de Doble Imposición (el MCOCDE)

En la estructura habitual de los CDIs que siguen el MCOCDE, los establecimientos permanentes son objeto de atención, por un lado, en el artículo 5, en cuyo apartado 1 se ofrece una definición abstracta, completada en los siguientes números con un repertorio de situaciones que se consideran constitutivas de EP y otro de supuestos que quedan excluidos de dicha calificación, a lo que se añaden distintas cláusulas que puntualizan las anteriores o se refieren a casos específicos (obras de construcción, instalación o montaje, cláusulas de agente dependiente, cláusula matriz-filial...), debiendo hacerse también referencia a la cláusula o disposición alternativa en materia de servicios, introducida en los Comentarios a este artículo 5 (párr. 42.23 y ss. del MCOCDE), en cuanto constituye, en rigor, un nuevo supuesto de EP. Por

---

line en inglés (no hay aún versión francesa ni española), en la página web de la OCDE, en el enlace [http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en). Véase, asimismo, el documento: OCDE, *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, 2016, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257757-es>.

<sup>155</sup> En este sentido, por ejemplo, no abordaremos la problemática del agente —ni dependiente ni independiente (comisionista)—, por cuanto, como ya expusimos, el concepto de delegación está revestido de cierta solemnidad y formalismo, lo que, entre otras consideraciones, impide que el mero apoderamiento o encargo a un sujeto para que actúe por cuenta de la fundación extranjera no residente, o la representación otorgada por ésta a otra entidad (*v. gr.*, a otra fundación), puedan reputarse como delegación, por lo que quedarían fuera del régimen de la Ley 49/2002, aunque, en su caso, pudieran considerarse EP, ya que, recordémoslo, el artículo 2.d) de la Ley 49/2002 no se refiere a los EPs de las fundaciones no residentes, sino a las delegaciones de las fundaciones extranjeras. Y, en fin, tampoco nos detendremos, salvo acaso alguna referencia puntual, en las medidas derivadas del ya aludido Plan «BEPS», dado que, aunque han influido en ciertos aspectos del concepto de EP contenido en la actual versión del MCOCDE, motivando la adición de algún apartado —*v. gr.*, la de los nuevos apartados 4.1 y 8 del art. 5— y la modificación de otros, así como de sus correspondientes Comentarios, ello no afecta al problema que aquí nos ocupa, por cuanto el objetivo que persiguen básicamente dichas medidas es la actualización del Modelo a fin de adaptarlo a los cambios tecnológicos y al vertiginoso y exponencial crecimiento de la denominada economía digital, así como a prevenir y evitar la erosión de las bases o el traslado de los beneficios obtenidos a otras jurisdicciones fiscales de menor o nula tributación mediante subterfugios que soslayan la calificación de EP a través de mecanismos de comisionista, la fragmentación artificial de las actividades empresariales y otras prácticas abusivas, que, como decía, no tienen especial incidencia en nuestra exposición. Sobre el tema, no obstante, puede consultarse la bibliografía reflejada en la anterior nota.

otro lado, dichos establecimientos se contemplan en el *artículo 7*, en relación a las rentas empresariales. Y, finalmente, se les dedica en el *artículo 24* una de las cláusulas de no discriminación, concretamente, la de su apartado 3. Veamos.

—La cláusula de establecimiento permanente: artículo 5 MCOCDE.

En lo que se refiere a la definición general del artículo 5.1, es muy escueta y se contrae a señalar que «la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad». Pero, no obstante a su brevedad, tiene un enorme trascendencia jurídica y, pese a su aparente simplicidad —máxime teniendo en cuenta que ofrece un concepto que ha evolucionado en el tiempo—, se ha de poner en relación con otras cláusulas, exigiendo acudir a los «Comentarios» de cada uno de los artículos y apartados del Modelo, donde su significado se aclara y precisa por el Comité Fiscal de la OCDE, en ocasiones incluso de manera casuística; no debiéndose olvidar el examen de las «reservas» que, en cada caso, hayan podido formular los Estados a las interpretaciones contenidas en dichos «Comentarios». Tres son, conforme a dicho precepto, los componentes esenciales para que exista EP: i) un lugar de negocios, ii) su fijeza, y iii) una actividad empresarial. Muy sintéticamente, consisten en lo siguiente:

i) Respecto del «lugar de negocios», alude a la necesidad de que exista un local o instalaciones o medios materiales que le permitan ejercer su actividad, entendidos dichos elementos en sentido amplio, siendo suficiente con que cuente con un espacio para su desarrollo y resultando indiferente el título o motivo por el cual dispone del mismo (los Comentarios aclaran que puede existir un establecimiento permanente cuando una empresa ocupe de forma ilegal un emplazamiento desde el que explota su actividad<sup>156</sup>). Tampoco es relevante que su utilización pueda ser compartida.

ii) En cuanto a la «fijeza» se refiere tanto a que exista una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado<sup>157</sup>, como a que debe tener un cierto grado de permanencia.

iii) Finalmente, en lo que respecta a la «actividad empresarial», debe comenzarse insistiendo en que el artículo 5 MCOCDE es una regla de reparto de la competencia tributaria entre Estados. El MCOCDE se dirige a establecer los criterios para fijar cuándo determinadas rentas obtenidas por un residente de un Estado pueden quedar sujetas a tributación en otro Estado

<sup>156</sup> Cfr. Comentarios al artículo 5 MCOCDE, pfo. 4.1.

<sup>157</sup> *Ibidem*, pfo. 5.

miembro, y en este caso, las rentas a que se refiere la distribución de la competencia fiscal de que trata el artículo son las relacionadas con el ejercicio de una *actividad empresarial* que se desarrolla con carácter estable (fijeza) en un lugar («situs») del territorio del otro Estado; supuesto en que, según este precepto del MCOCDE, nos encontramos ante un EP, permitiéndose entonces su gravamen por el Estado en que éste radica. Dicho en otros términos, el MCOCDE, parte de la premisa de que los beneficios de una empresa de un Estado sólo pueden ser gravadas por éste (art. 7 MCOCDE), estableciendo, no obstante, que cuando dicha empresa participa efectivamente en la vida económica de otro Estado, puede quedar sometida a la jurisdicción fiscal de éste, *pero sólo a partir del momento en que abre un establecimiento permanente en el mismo*. A los efectos que más nos interesan, debe advertirse que, en todo caso, se refiere al ejercicio de una actividad económica («lugar fijo “de negocios”»), sin perjuicio de lo que en otras cláusulas pueda disponerse en orden a la distribución de la competencia fiscal sobre otras fuentes de renta no imputables al EP<sup>158</sup>.

A la cláusula general de EP contenida en el primer apartado del artículo 5 MCOCDE, le sigue, en su segundo, una relación de supuestos que se consideran constitutivos de EP<sup>159</sup>, respecto de la que interesa destacar, por un lado, que tiene carácter ejemplificativo y no exhaustivo, y, por otro, que los distintos casos que enumera constituyen una presunción *iuris tantum* de la existencia de EP, pero que ello debe siempre interpretarse en función de la definición general dada en el apartado 1. La lista (a la que se une, en un tercer apartado, el caso de las «obras o proyectos de construcción o de instalación»),

---

<sup>158</sup> Desde el punto de vista de la práctica convencional española, comenta CALDERÓN CARRERO («Beneficios empresariales...», *op. cit.*, p. 128) que aunque, con carácter general, existe una gran uniformidad en el empleo de esta cláusula de EP tal cual figura en el MCOCDE, en algunos CDIs firmados por España hay alguna leve variación en el lenguaje utilizado. Así, señalará, por ejemplo, que en los suscritos con Bulgaria (1990) o con Irán (2006), no se emplea la expresión «lugar fijo de negocios», sino la de «lugar fijo en el cual un residente de un Estado contratante realiza todo o parte de su actividad empresarial», lo que, a mi juicio, es tanto o más clara que la del modelo, traída del inglés, aunque resulte más larga.

<sup>159</sup> El citado apartado 2 del artículo 5 dice así:

- «2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:
- a) las sedes de dirección;
  - b) las sucursales;
  - c) las oficinas;
  - d) las fábricas;
  - e) los talleres; y
  - f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales».

se completa seguidamente —ahora en sentido negativo—, con una relación de supuestos que no constituyen EP; supuestos que, en esencia, son casos de actividades auxiliares o preparatorias. Conviene anticipar que dichos supuestos sí tienen cabida, en cambio, en nuestro Derecho doméstico que, a diferencia del modelo de la OCDE, contempla el denominado «establecimiento que no cierra ciclo mercantil», a luego nos haremos mención<sup>160</sup>.

Finalmente, señalaré que en el párrafo 42.23 de los Comentarios a este artículo 5 del MCOCDE se contiene una cláusula o disposición «alternativa», a fin de que pueda ser incorporada en sus CDIs por aquellos Estados que consideren que los beneficios derivados de los servicios han de poder ser gravados por el Estado de la fuente —*id est*, por el Estado en que se prestan—, aun cuando no exista en él un establecimiento permanente en el sentido del artículo 5, de forma que, de acuerdo con esta cláusula, se estimará que lo hay siempre que concorra una cierta *presencia física* (más de 183 días en cualquier período de doce meses) y un determinado *volumen de actividad*, lo que, como ha señalado MARTÍN JIMÉNEZ, constituye, en puridad, un nuevo supuesto de EP de servicios, configurado sobre bases distintas, que guarda cierta proximidad con lo prevenido en el artículo 5.3.b) MCONU<sup>161</sup>.

Pero, en definitiva, en lo que ahora interesa, al margen del supuesto del establecimiento que no cierra ciclo mercantil, de la mayor amplitud del concepto de EP contenido en el TRLIRNR respecto del que se deriva del

<sup>160</sup> Por otra parte, es oportuno apostillar que, en sintonía con el Proyecto «BEPS» a que ya más atrás me referí, las aludidas excepciones a la consideración de EP han sido limitadas en la reciente actualización del MCOCDE de 2017 mediante la modificación de alguna de sus letras —en concreto, de las letras e) y f) de su apartado 4— y la adición de un nuevo subapartado 4.1, con el propósito de que no pueda eludirse la condición de EP mediante el subterfugio de fragmentar las actividades para alegar luego su carácter meramente preparatorio o auxiliar. Y, en el mismo sentido, se han modificado también las cláusulas de agente dependiente e independiente (apdos. 5 y 6) con el fin de evitar que se soslaye la consideración de EP mediante uso artificioso de estructuras comisionistas, incorporándose, finalmente, un nuevo apartado 8 en el que se define y precisa el concepto de «empresa estrechamente relacionada», empleado en los párrafos anteriores del mismo artículo, como expresión del vínculo o nexo que evidencia que no pueda excluirse la condición de EP. Sobre el tema puede consultarse la bibliografía antes anotada en relación al concepto de EP y, en particular, el documento: OCDE, *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015...* op. cit., *passim*.

<sup>161</sup> Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J.: «El modelo de cláusula de EP por actividades de prestación de servicios incluida en los Comentarios al artículo 5 ModCDI 2008-2014: la ampliación de los derechos del Estado de la fuente a través del reconocimiento de la existencia de los EPs de servicios», dentro del epígrafe III.2 «Beneficios empresariales (y de navegación)», del capítulo III, «Reglas de reparto de las potestades fiscales», de la obra colectiva *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2017*, op. cit., pp. 267-277.

MCOEDE —en especial, por lo que luego diré, se ha de destacar la cláusula residual que se recoge en el art. 13.a) TRLIRNR, cuando se refiere a las «instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole»—, y alguna otra que no nos afecta, las diferencias entre uno y otro textos no son relevantes a los fines que de aquí se trata.

—Los beneficios empresariales: artículo 7 MCOEDE.

En cuanto al artículo 7, conviene volver a recordar que el «criterio del EP» se emplea en los CDIs para establecer si las rentas empresariales deben o no ser sometidas a imposición en el país donde éstas se generan. A este respecto, cuando una empresa de un Estado contratante realiza actividades económicas en otro Estado contratante —nótese que es la «casa central» la que ejerce su actividad económica en el otro Estado por medio del establecimiento que mantiene en el mismo—, para dilucidar si los beneficios de dicha empresa pueden ser gravados por el Estado de la fuente, se debe dar sucesiva respuesta a dos interrogantes: en primer lugar, si la empresa tiene un establecimiento permanente en su territorio; y, en segundo lugar, en caso afirmativo, se deben determinar cuáles son los beneficios por los que ha de tributar el EP. Pues bien, mientras que el artículo 5, como vimos, se dirige a establecer cuándo existe EP, el artículo 7 se refiere a las reglas aplicables para dar respuesta a la segunda pregunta.

El MCOEDE parte del criterio de que cuando una empresa realiza actividades empresariales en otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en el mismo, ese Estado puede gravar los beneficios obtenidos por dicha empresa, *pero sólo en la medida en que puedan imputarse al establecimiento permanente*. En otras palabras, que la potestad tributaria no se extiende a los beneficios que la empresa pueda obtener en ese Estado por otros medios. Así, como ya hicimos notar, frente a la posición de otros modelos de CDI, el de la OCDE niega la *vis atractiva* del EP respecto de otras rentas obtenidas en el territorio en que está ubicado, pero no conseguidas por su mediación.

Según este artículo 7, los beneficios imputables al establecimiento permanente son aquellos que hubiera podido obtener si fuera una *empresa distinta e independiente* que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones. El criterio se aplica particularmente a las operaciones del EP con otras partes de la empresa. Ello significa, en suma, establecer la ficción de que el EP es una empresa distinta e independiente del resto de la empresa de la que forma parte, así como de toda otra persona<sup>162</sup>.

---

<sup>162</sup> No son pocos, ni de pequeña enjundia, los problemas que ello plantea. Sobre el tema, además del trabajo de CALDERÓN CARRERO («Beneficios empresariales...»), antes citado, y del

Finalmente, se debe señalar un aspecto polémico relacionado estrechamente con el asunto que nos ocupa. Los modelos de CDI no imponen un determinado concepto de «actividad económica», sino que dejan la cuestión a cada uno de los Estados miembros, lo que resulta problemático, porque mientras que unos Estados consideran que la actividad económica (léase, empresarial), para ser reputada como tal, requiere que exista un propósito lucrativo; otros no lo consideran un elemento esencial; o toman en consideración el modo de realizarse; o atienden no sólo a su ejercicio regular y continuo, sino que lo relacionan, incluso, con aspectos cuantitativos. El propio MCOCDE ha seguido el criterio de que el carácter productivo del EP no es una característica que deba formar parte de su definición<sup>163</sup>

—La cláusula de no discriminación de los establecimientos permanentes: artículo 24.3 MCOCDE.

En lo que se refiere a la cláusula de no discriminación de los EPs del artículo 24.3 MCOCDE, indicaremos ahora solamente que ésta no prohíbe cualquier diferencia de trato<sup>164</sup>, sino sólo que dichos establecimientos *no puedan ser sometidos a una «tributación menos favorable» que las empresas residentes en el Estado que «realicen las mismas actividades»*<sup>165</sup>.

Es oportuno anotar, por otra parte, que el citado artículo ha sido interpretado en los Comentarios al MC en la inteligencia de que sus disposiciones no obligan a un Estado a que aplique los mismos privilegios fiscales que otorga a sus *instituciones sin ánimo de lucro a los establecimientos permanentes de instituciones similares del otro Estado*, en cuanto que la actividad de las primeras se dirige a obtener un beneficio público para el Estado concedente de dichos

---

igualmente aludido Informe de la OCDE (*Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes...*), puede verse el de GÓMEZ JIMÉNEZ, Ignacio Luis: «Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes», *Crónica tributaria*, núm. 133/2009, pp.125/155.

<sup>163</sup> Al respecto, por todos, *vid.* SERRANO ANTÓN, «Aspectos fiscales internacionales...», *op. cit.*, pp. 171-173.

<sup>164</sup> El propio artículo 24.2 MCOCDE advierte, por ejemplo, que: «Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares».

<sup>165</sup> Ello plantea, no obstante, cierta problemática, en la que ahora no podemos entrar, tanto por lo que se refiere a lo que constituya «tributación menos favorable» como al término de comparación (*las empresas residentes que realicen las mismas actividades*), lo que puede alcanzar relevancia especial, por ejemplo, en el caso de las entidades sin fin de lucro cuando la normativa nacional exija determinada forma jurídica para gozar de ciertos beneficios.

privilegios fiscales y la de las segundas no está orientada en exclusiva al beneficio de aquél (cfr. párr. 47).

En el mismo sentido, convendrá recordar que el artículo 24.1 MCOCDE, relativo a la *prohibición de discriminación por razón de nacionalidad*, tampoco obliga a un Estado contratante que tenga establecidos beneficios fiscales especiales a favor de los *establecimientos sin fin de lucro dedicados a actividades de utilidad pública*, a que conceda dichos mismos beneficios a los establecimientos similares del otro Estado signatario *cuando sus actividades no redunden a favor del mismo*, según ha sido también interpretado por los propios Comen-tarios del modelo de Convenio<sup>166</sup>.

b) El concepto de establecimiento permanente en el IRNR  
y los problemas de encaje de la «delegación» en dicho concepto

Como venimos señalando, en el IRNR se sujetan a gravamen las rentas, dinerarias o en especie, obtenidas en territorio español por personas físicas o entidades no residentes, contemplándose dos modalidades tributarias en función de que se obtengan o no mediante *establecimiento permanente*. En este sentido, el apartado a) del artículo 13 TRLIRNR considerará que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en España cuando, de forma continuada o habitual, disponga por cualquier título en territorio español, de *instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole*, en los que realicen toda o parte de su actividad, o actúen en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, señala el último párrafo de dicha letra a), «se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses».

Como se desprende de lo expuesto, el EP es un traje hecho a la medida de un tipo de entidades: las entidades de mercado. La cuestión es si, a pesar de ello, dicho traje es susceptible de ser vestido por otras entidades distintas:

---

<sup>166</sup> Cfr. el párr. 11 de los Comentarios al artículo 24.1 MCOCDE. Del mismo modo, en el párr.13 de los Comentarios a dicho artículo 24.1 se razona que «los beneficios fiscales que un Estado concede a ciertos establecimientos privados sin fines de lucro tienen evidentemente su fundamento en la propia naturaleza de la actividad ejercida por estos establecimientos y en el beneficio que reportan a este Estado y a sus súbditos».

si, habida cuenta de sus características, es posible subsumir en el mismo la noción de delegación, y no sólo en los casos en que los fines fundacionales puedan realizarse mediante el desarrollo de una explotación económica<sup>167</sup>.

Pues bien, esquemáticamente, para que ello fuera posible sería necesario, a mi juicio, entender:

a) que el concepto de actividad económica no requiere que las prestaciones de servicio o las entregas de bienes tengan que ser onerosas, es decir, que las realizadas *gratuitamente* también serían reputadas como actividades económicas, y/o

b) que el ejercicio de una actividad económica no es un requisito inherente a la noción de EP.

Podría avalar dicha última consideración:

- Que el TRLIRNR habla de «actividad» no de actividad «económica».
- Que en la base imponible del EP no sólo intervienen los rendimientos de la actividad económica que éste pueda desarrollar, sino también la de todos aquellos elementos afectos al EP.

En contra, cabría oponer:

- El origen y evolución del concepto en los CDI, que los identifica como un «lugar fijo “de negocios”».
- La caracterización del EP como confluencia de la «actividad económica» «localizable» territorialmente en un «situs» con carácter duradero.
- La mención del EP en relación, precisamente, con el desarrollo de actividades económicas.

Para empezar a desbrozar el camino, lo primero que conviene destacar es que, efectivamente, en el TRLIRNR no se recoge una definición de EP desligada de un determinado tipo de rentas, sino que sólo se describe cuando se habla de las «rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español», lo que desde el punto de vista interpretativo tiene su importancia. Esa ubicación sistemática conduce a considerar que la amplia referencia a «lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realicen toda o parte de su actividad» se refiere a supuestos de ejercicio de una actividad económica, y que si el le-

<sup>167</sup> Sobre esta posibilidad, cfr. MARTÍN DÉGANO, I.: «Los tres tipos de actividades económicas exentas de las fundaciones y su conexión con los fines de interés general», *Anuario de Derecho de Fundaciones 2014*, pp. 57-96, Iustel, 2015.

gislador español ha empleado esa fórmula amplia, no es porque considere que deben comprenderse en el mismo los establecimientos de beneficencia, en el sentido decimonónico de la expresión (por poner un ejemplo en que se vea claramente)<sup>168</sup>, sino que ello es debido, más bien, a su tradicional posición en orden al «establecimiento que no cierra ciclo mercantil completo»<sup>169</sup>. En otras

---

<sup>168</sup> En este sentido, señala ELVIRA BENITO que «[la] jurisprudencia alemana sobre los CDIs ha considerado que las instalaciones de la empresa para obras sociales o benéficas no constituyen establecimiento permanente, dado que tales lugares no cumplen el carácter “de negocios”, no realizan ni son aptos para el ejercicio de actividades empresariales». ELVIRA BENITO, D.: *El establecimiento permanente...*, *op. cit.*, p. 296, citando a VOGEL, K. (*Doppelsbesteuerungsabkommen kommentar*, Ed. C.H. Beck, 3.<sup>a</sup> ed., Munich, 1996, p. 422) y la jurisprudencia citada por dicho autor. Igualmente, en referencia a las embajadas, al margen de otras consideraciones que, a su juicio, permiten excluirlas de dicha noción, señalará dicho autor que «[e]n tanto que las embajadas no realizan en principio una actividad económica, se deberían considerar como no constitutivas de establecimiento permanente» (ELVIRA BENITO, *ibidem*, p. 58).

<sup>169</sup> Según se describe por el Tribunal Supremo en su sentencia de 25 febrero 1998 (rec. núm. 11407/1991), «La singularidad de los establecimientos permanentes en España que no cierran un ciclo mercantil concierne a aquellas Entidades no residentes que, disponiendo en España de una instalación o lugar de trabajo, destinan los productos o servicios en ellos realizados a su propio uso, sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por tal instalación o lugar de trabajo». [F] 1, pfo. 4.º En negrita en el original]. A este mismo tipo de EP se refiere el artículo 18.3 TRLIRNR al establecer las reglas para determinar la base imponible «[c]uando las operaciones realizadas en España por un establecimiento permanente no cierren un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en España, finalizándose éste por el contribuyente o por uno o varios de sus establecimientos permanentes sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por el establecimiento permanente, y sin que se destine la totalidad o una parte de los productos o servicios a terceros distintos del propio contribuyente». En definitiva, se está pensando en establecimientos que realizan operaciones que no determinan por sí solas rentas (piénsese, por ejemplo, en actividades como la mera exposición de bienes, el almacenaje, la entrega de mercancías, o en las oficinas de representación dedicadas exclusivamente a facilitar información a la casa central y, en general, las de carácter auxiliar o preparatorio), las cuales, aunque no supongan contraprestación o no impliquen relaciones comerciales con terceros, contribuyen a los beneficios de la entidad a que dichos EPs pertenecen. En este sentido, como señala SERRANO ANTÓN, F. («Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes», *op. cit.*, p. 184) se trata del «supuesto español por excelencia», ya que en el MCOCDE no se sigue dicho criterio. En efecto, en el punto 3 del Comentario al apartado 1 del artículo 5 del MCOCDE, relativo a la definición de establecimiento permanente se señalará: «Podría argumentarse que la definición general debiera mencionar la otra característica del establecimiento permanente que se ha considerado importante en el pasado, a saber, el carácter productivo de su actividad, esto es, su contribución a los beneficios de la empresa. No se ha seguido este criterio en la presente definición. En el marco de una organización empresarial bien dirigida es ciertamente axiomático que cada parte contribuye a la productividad del conjunto. De ello no se infiere necesariamente, en todos los casos, que por el hecho de que un establecimiento particular tenga un “carácter productivo” en el marco general de la organización deba considerarse un establecimiento permanente al que pueden atribuirse propiamente los beneficios a efectos de la imposición en un territorio determina-

palabras, que el concepto de EP no resulta aplicable, por ejemplo, a aquellos centros donde la fundación extranjera no residente se dedique a realizar actividades gratuitas de interés general, no susceptibles de ser calificadas como explotación económica, aunque a través de los mismos puedan obtener, por ejemplo, donativos, o le hayan sido adscritos por su casa central determinados activos mobiliarios generadores de renta, cuyo producto les sirva para llevar a cabo sus fines de interés general en territorio español.

En cuanto al supuesto óbice de que en la base imponible del EP no sólo intervengan los rendimientos de la actividad económica que éste pueda desarrollar, sino también la de todos aquellos elementos afectos al EP, haciendo, pues, hincapié, no tanto en su conexión con un determinado tipo de rentas, como en el criterio personalista que implica (*i.e.* en la «subjetivación» del EP), considero que ello no es obstáculo a lo que se viene exponiendo, porque la imputación de rentas al EP sólo se produce en la medida en que exista un vínculo o afectación al mismo.

En suma, el ejercicio de actividades económicas es consustancial a la noción de establecimiento permanente. Sin la concurrencia de dicho requisito, no hay EP. Como declara, con casi los mismos términos, la DGT en la contestación de 13 de febrero de 2002<sup>170</sup>, «el concepto de establecimiento permanente va intrínsecamente unido a la realización de una actividad empresarial»<sup>171</sup>. Por consiguiente, se ha de colegir que quedan fuera de su ámbito todos aquellos centros o lugares en los que se ejerzan actividades de distinta naturaleza.

do» [cfr. OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio...*, *op. cit.*, pp. 95-96].

<sup>170</sup> Resolución DGT núm. 228/2002, de 13 febrero (JUR 2002\104913).

<sup>171</sup> En el mismo sentido, cabría traer a colación, entre otras, la STS de 23/09/2009 (rec. 8051/2003), en la que se debatía el carácter de EP de una sucursal que no ejercía actividad económica, pero que pretendía que se la reconociera como tal, partiendo de que «cualquier sucursal constituye “*per se*”, un establecimiento permanente», y en cuyo FJ 5, rechazando el argumento señalaba: «... no se ha producido la infracción del artículo 5.1 del Convenio [se refiere la sentencia al CDI suscrito con el Reino Unido en 1976, en el que figuraba que la expresión “establecimiento permanente” designa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad]», pues aunque el lugar fijo de negocios puede estar en las instalaciones de otra sociedad, es necesario que se desarrolle en él una actividad mercantil, sin que la mera tenencia de bienes pueda ser configurada como tal. Señalando en el siguiente FJ 6: «Por último, el artículo 19 a) del RIS de 1982 [de análoga dicción, en lo que ahora interesa, que el hoy art. 13 TRLIRNR] no se opone a lo que se lleva dicho, pues la ausencia de ejercicio de actividad mercantil, excluye la condición de establecimiento permanente, como se infiere de dichos preceptos que hablan de “rendimientos de explotaciones económicas”». Véanse, igualmente, las contestaciones de la DGT de 20/06/2014 y de 15/12/2014 a las consultas V1594-14 y V3336-14, respectivamente.

Ahora bien, dicho lo anterior, es importante recordar nuevamente que el concepto de actividad económica que adoptan con carácter general nuestras normas tributarias es más amplio que el de actividad lucrativa o de mercado, de manera que tanto si se entiende que acogen una noción amplia, equivalente a la participación en el proceso productivo, sin más aditamentos, esto es, sin requerir que la ordenación de los factores se dirija a la obtención de una ganancia o que ésta deba producirse con arreglo a criterios de mercado —que es, en nuestro sentir, la noción de que parte nuestro Derecho tributario, sin perjuicio de determinados impuestos— como si se considera, distintamente, que sí resulta exigible que suponga intervenir en el mercado, pero se adopta luego como tal un concepto tendencialmente omnicomprendido de toda manifestación económica, como viene sucediendo por motivos de la construcción europea en el ámbito comunitario, y, en consecuencia, se patrocina también una noción expansiva de actividad económica, habríamos de llegar a la conclusión de que si la fundación extranjera no residente interviene en la producción o distribución de bienes o servicios, en los términos expuestos, y ello se realiza de forma estable y mínimamente organizada en un «situs» localizable territorialmente en España, éste cabría ser calificado como EP<sup>172</sup>.

Así pues, a los fines de la pregunta que formulábamos al inicio, hemos de concluir que, si bien no todos, aquellos establecimientos de la fundación extranjera no residente que reunieran tales características sí serían susceptibles de tener cabida en el concepto de establecimiento permanente. O, expresado también a la inversa, que no todo establecimiento de la fundación extranjera tendría la consideración de EP, aunque desde el punto de vista de la Ley 50/2002 se tratase de una delegación. Pero con ello, no acaban los problemas hermenéuticos.

---

<sup>172</sup> En este sentido también, ELVIRA BENITO (*op. cit.*, p. 56): «De acuerdo con el criterio anterior cabría considerar que tales “delegaciones” [en referencia a las delegaciones de fundaciones extranjeras no residentes] podrían constituir establecimiento permanente en España [en] cuanto reúnan los requisitos de los lugares de negocios de “supuestos materiales”, que son: ser un lugar de negocios, fijo y permanente, que la casa central ejerza un poder de disposición sobre la misma, así como que la casa central realice una actividad económica a través de su “delegación”»; conclusión en la que insiste más adelante: «Cabría entender que ambos supuestos, tanto los entes públicos como las entidades sin ánimo de lucro, pueden ser considerados empresa a los efectos de determinar que las actividades empresariales que realizan a través de [un] lugar fijo de negocios en Estado distinto del que son residentes fiscales constituyen un establecimiento permanente» (*ibidem*, p. 188).

- c) La contemplación separada de los distintos establecimientos permanentes

Nuestro Derecho doméstico no sólo previene que la entidad no residente ejerza sus actividades en España mediante un establecimiento permanente, sino que contempla también la posibilidad de que lo haga a través de distintos centros. El artículo 17 LIRNR dice así:

«Artículo 17. Diversidad de establecimientos permanentes.

1. Cuando un contribuyente disponga de diversos centros de actividad en territorio español, se considerará que éstos constituyen establecimientos permanentes distintos, y se gravarán en consecuencia separadamente, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que realicen actividades claramente diferenciables.
- b) Que la gestión de éstas se lleve de modo separado.

2. En ningún caso será posible la compensación de rentas entre establecimientos permanentes distintos».

Como fácilmente se colige de su lectura, el TRLIRNR —que, como vimos, está pensando fundamentalmente (aunque no sólo) en el concepto de «sucursal»— parte de que el no residente ha de tributar por cada uno de sus establecimientos permanentes, conforme al principio de «empresa separada». Para explicar de forma sintética las consecuencias que se derivan para las fundaciones de la aplicación de dicho criterio, bastará con un ejemplo.

Supongamos que una fundación extranjera carente de ánimo de lucro y con fines de interés general (es decir, con el mismo perfil que corresponde a las propias fundaciones españolas) pretendiera ejercer sus actividades de forma estable en España y para ello proyectase abrir dos establecimientos donde ejerciera de forma autónoma distintas actividades económicas, cuyas rentas le permitieran llevar a cabo los fines de interés general propios de la misma *en otro tercer centro*, que abriría también en territorio español con ese único designio.

De acuerdo con una aplicación rigurosa de las normas del IRNR, cada uno de dichos tres centros, en la medida que en ellos se ejercen *actividades diferentes y separadas*, serían EPs distintos. Y ello, en el supuesto de que se pudiera aceptar que lo es aquel donde ejerce sus fines. En otro caso, de estimar que el «establecimiento benéfico» no constituye EP —como sería más lo plausible—, cabría pensar que las rentas que pudieran serle imputadas, si las hubiera, quedarían, en su caso, gravadas directamente en cabeza de la fundación como entidad no residente *sin establecimiento permanente*, sin per-

juicio de la tributación como EPs de los otros dos centros en que se ejercen las actividades económicas, los cuales habrían de tributar por los rendimientos que les fueran atribuibles a cada uno, sin atraer hacia sí ninguna otra eventual renta (positiva o negativa) generada en España sin su mediación.

Es más, aún partiendo de la hipótesis de que los tres centros fueran establecimientos permanentes y cupiera atribuir a uno de ellos la consideración de delegación (con lo que cabría plantearse si los otros dos no quedarían ya fuera del régimen de la Ley 49/2002), podría suceder que, habida cuenta de esa contemplación separada, aquéllos en que se ejercen las actividades económicas ajenas a la finalidad fundacional, a saber, las puramente instrumentales enderezadas a la mera obtención de recursos, tampoco pudieran acogerse a dicho régimen. En este aspecto, a pesar del cambio de criterio adoptado por la Administración Tributaria, resultaría efectivamente dudoso que, en orden a su acogimiento al régimen de la Ley 49/2002, fuera suficiente con remitir las rentas obtenidas a aquel otro tercer centro para que éste desempeñase tales cometidos<sup>173</sup>, sobre todo porque, por un lado, la finalidad de los establecimientos en que se ejercen las actividades económicas es la de obtener un lucro (no verificar «activamente» el destino de los fondos), y, por otra, porque desde su contemplación separada, no se diferencian de cualquier otra empresa residente que ejerza esas mismas actividades con propósito lucrativo.

Nótese, además, que si el centro «benéfico» donde lleva a cabo sus fines de interés general se limita a dicho tipo de actividades, o bien no tendría

---

<sup>173</sup> Recordemos que la Administración, hasta no hace mucho, exigía que fuera la propia fundación (en nuestro caso, la delegación) la que realizara *directamente* las actividades de interés general, sin que pudiera entenderse cumplido el requisito del apartado 1.º del artículo 3 de la Ley 49/2002 (en el ejemplo propuesto, por los otros EPs, que tendrían el tratamiento de «empresas separadas», tanto respecto de aquél, como entre sí) por el hecho de destinar sus fondos a otras entidades que las desarrollen (en el caso de nuestro ejemplo, al tercer centro de carácter benéfico). Véanse en este sentido, las contestaciones de la DGT a las consultas núm. V2282-06, de 16/11/2006; V0618-05, de 14/04/2005; V0062-06, de 13/01/2006; V1874-06, de 20/09/2006; V2100-06, de 24-10-2006, y V2344-13, de 15/07/2013, o la resolución del TEAC de 29/11/2012 (R.G. 3669/2010). El cambio de parecer a que se alude se produciría a partir de la sentencia de la Audiencia Nacional de 1/10/2015 (rec. núm. 487/2012, JT\2015\1388), que vendría a anular la resolución del TEAC anteriormente citada, materializándose el cambio de criterio en la Resolución del TEAC de 08/09/2016 (Voc. 10.ª, res. núm. 00769/2015/00/00) y posteriormente en las contestaciones de la DGT a las consultas V3277-16 y V4024-16, de 13 de julio de 2016 y 21 de septiembre de 2016, pero exigiéndose en estas últimas: (i) que dicha actividad se realice a través de otras entidades a las que les resulte también de aplicación la Ley 49/2002 y (ii) que no se efectúe una mera traslación de fondos, sino que se lleve a cabo una labor activa de seguimiento y control en la ejecución de proyectos y en el destino concreto de los fondos aportados. Lo que podría no darse en casos como el de nuestro ejemplo.

ingresos o sería deficitario, con lo que le vendría a dar igual estar dentro que fuera del régimen especial de la Ley 49/2002. Téngase en cuenta que el artículo 17.2 TRIRNR no permite la compensación de rentas entre establecimientos permanentes distintos.

En relación a estos problemas, FERNÁNDEZ AMOR —uno de los pocos autores que ha descendido a contemplar las dificultades que plantea la aplicación a las fundaciones extranjeras de las normas del IRNR relativas a los EPs— sugiere salvar dichos óbices «considerando que un establecimiento permanente constituye una delegación sólo a efectos administrativos» y que se trataría «de una característica separable de la puramente tributaria». A su juicio, el que la fundación no residente haya de mantener una delegación para ejercer sus actividades en España de forma duradera —lo que estima que podría coincidir con el requisito que el artículo 13.1.a) de la LIRNR exige para definir un establecimiento permanente— no sería obstáculo para que ésta pueda tener, a efectos de su sujeción al sistema tributario, *diversos establecimientos permanentes* a los que se puede imputar una actividad económica gravable. Ciertamente, razonará dicho autor, una «interpretación estricta» del artículo 2.d) de la Ley 49/2002 conduciría, como se ha señalado más arriba, a que *sólo* aquel establecimiento que quepa reputarse como «delegación» pudiera considerarse «entidad sin fin lucrativo» a efectos de la aplicación de dicho régimen fiscal especial, lo que no sucedería con el resto de establecimientos permanentes, que deberían encuadrarse en el contexto de la LIRNR. No obstante, continuará, es factible otra solución: interpretado el artículo 17 TRIRNR *a contrario sensu*, cabe concluir que si es posible la separación de establecimientos permanentes, porque en ellos se realicen actividades claramente diferenciadas y su gestión se lleve de modo separado, se deberán examinar los requisitos de la Ley 49/2002 *para cada uno de ellos*, dependiendo su aplicación en *cada caso* de que éstos cumplan individualmente dichos requisitos<sup>174</sup>; de otra manera, si no es posible trazar una línea separadora, se tratará de forma global a toda la organización del no residente en España<sup>175</sup>.

<sup>174</sup> La consecuencia, según señala el mismo autor, es que «unos establecimientos permanentes puedan acogerse a las ventajas fiscales de esa ley [en referencia a la Ley 49/2002], mientras que otros lo hacen al régimen especial de la LIS para entes no lucrativos», es decir, al régimen de las entidades parcialmente exentas, si bien, tal como se ha indicado en el texto, ello sería para el supuesto de que en dichos establecimientos se realicen actividades claramente diferenciadas y su gestión se lleve de modo separado.

<sup>175</sup> Cfr. FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: «Aspectos internacionales de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos...», *op. cit.*, pp. 42-44.

La propuesta, aunque sugestiva, tropieza con la dificultad de la letra del artículo 17 TRLIRNR. Veamos. El «tratamiento global» a que se refiere el citado autor es justamente el que considero que corresponde cuando entre dichos establecimientos o, más propiamente, cuando entre los lugares donde la fundación no residente desarrolle sus actividades —económicas y no económicas— se encuentre una delegación inscrita en el correspondiente Registro en los términos que más atrás examinamos. A mi juicio, por las razones que quedaron expuestas (*v. gr.*, el control de sus actividades en nuestro país y la verificación del destino y proporción de los ingresos que se aplican a la realización de sus fines), se impone su contemplación unitaria. Repárese que, de otro modo, las cuentas que rindiera ante el Protectorado —que habrían de comprender la situación económico-financiera del conjunto y dar razón de los gastos, inversiones y actividades realizadas por la fundación en (o desde) España—, ya no coincidirían con las que habría de elaborar conforme a las normas de IRNR, en cuanto éste exige que se lleve separadamente la contabilidad de cada uno de los establecimientos. En definitiva, la congruencia del sistema solo se consigue si todos los centros que mantenga en nuestro suelo quedan bajo el control de uno de ellos: la delegación, que, *mutadis mutandis*, como ya se dijo más atrás, cumpliría el papel de sede o establecimiento principal en España respecto los restantes establecimientos<sup>176</sup>.

Sucede, sin embargo, que ello no será posible en muchos casos conforme al artículo 17 TRLIRNR, que sólo permite su contemplación unitaria cuando desenvuelven la misma actividad y su gestión no se lleve de modo separado, lo que no se cumpliría si los centros con actividad económica gozan entre sí de autonomía<sup>177</sup>.

En todo caso, como enseguida veremos en el siguiente epígrafe, aun en el supuesto de que dichos requisitos se cumplieran, estimo que la sujeción se produciría directamente al IS y no a través del complicado periplo de considerarla sujeta al IRNR para terminar aplicando enteramente las normas del

---

<sup>176</sup> Un supuesto similar encontramos en la Directiva 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a la supervisión prudencial de las entidades de crédito y las empresas de inversión, por la que se modifica la Directiva 2002/87/CE y se derogan las Directivas 2006/48/CE y 2006/49/CE (DO L 176 de 27.6.2013, p. 338), en cuyo artículo 38 (*agregación de sucursales*) dispone: «*Todos los centros de actividad establecidos en el mismo Estado miembro por una misma entidad de crédito que tenga su administración central en otro Estado miembro se considerarán una única sucursal*».

<sup>177</sup> No me parece que los criterios de «coherencia geográfica y comercial» a que se refieren los Comentarios 5.1, 5.3, 5.4, 18 y 20 del MCOCDE y las contestaciones de la DGT de 22/01/2014 (consulta V0312-14) y de 18/08/2017 (dos: V2136-17 y V2140-17), permitan tampoco alcanzar otra conclusión.

IS (nótese que las de la Ley 49/2002 también lo son), mediante interpretaciones, cuando menos, *correctivas* de la Ley y, además, después de sortear las inseguridades que plantea la aplicación de dicho artículo 17 y del concepto de EP resultante del TRLIRNR o del MCOCDE si el CDI que sea de aplicación siguió dicho modelo.

## 2. *La delegación como «sujeto» del régimen especial de las entidades sin fin de lucro: tributación en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes versus tributación en el Impuesto sobre Sociedades*

Como se ha señalado en anteriores apartados, mientras que el IRPF y el IS gravan la obtención de renta, respectivamente, por las personas físicas y las entidades jurídicas *residentes* en España, con independencia del lugar de obtención de dichas rentas (es decir, que su calificación como personas o entidades «*residentes*» determina su sujeción a dichos impuestos personales por su «*renta mundial*»), las obtenidas en territorio nacional por personas y entidades «*no residentes*» resultan gravadas por el IRNR, en cuyo ámbito se diferencia, a su vez, entre no residentes «*con*» y «*sin*» *establecimiento permanente*, de forma que las que operan en España mediante dichos establecimientos tributan por la totalidad de la renta imputable a los mismos, cualquiera que sea el lugar de su obtención (art. 15.1, pfo. primero, TRLIRNR), mientras que los que actúan directamente, sin un centro fijo en nuestro suelo, lo hacen, en cambio, por cada devengo total o parcial de renta que tenga su origen en territorio español (art. 15.1, pfo. segundo, TRLIRNR).

En principio, cabría pensar que la tributación de las fundaciones no tendría por qué sustraerse a dicho esquema. Así, las que deban ser consideradas entidades «*residentes*» de acuerdo con la normativa fiscal de aplicación —en la actualidad, conforme al art. 8.1 LIS-2014— tributarían en el Impuesto sobre Sociedades, mientras que las «*no residentes*» lo harían en el IRNR —arts. 5.a) y 6 TRLIRNR—, en la modalidad que correspondiera, según actuasen o no en territorio español mediante un *establecimiento permanente* (art. 15.1 y capítulos III y IV del TRLIRNR). En este sentido, la consideración como tal de la *delegación* de la fundación extranjera, *prima facie*, permitiría someter a dichas delegaciones a un tratamiento fiscal semejante al de las propias fundaciones españolas, en la medida en que, al igual que éstas, quedarían sujetas a tributación en España por su «*renta mundial*» (art. 15.1, pfo. primero, TRLIRNR). Éste es el punto de vista adoptado por la doctrina<sup>178</sup>.

<sup>178</sup> *Vid. infra*, nota 141. La DGT, por su parte, parece decantarse también por que las delegaciones de fundaciones extranjeras son establecimientos permanentes que han de tribu-

Sin embargo, por mucho que ello pueda resultarnos más cómodo, ha de recordarse que la Ley 49/2002 no se refiere a los «*establecimientos permanentes de las entidades sin fin de lucro no residentes*», sino a las «*delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas*». Y el uso de tales conceptos no cabe despacharse, sin más, con una genérica censura acerca de la indebida utilización en sede fiscal de categorías acuñadas en otros sectores del Ordenamiento. Tal proceder del legislador tributario podrá ser objeto de reproche doctrinal, si fuera el caso, pero la referencia a la *nacionalidad*, en lugar de a la *residencia*, o el empleo del término *delegación*, en vez del de *establecimiento permanente*, por alejados que se encuentren de los criterios y conceptos habitualmente utilizados en el ámbito fiscal, no nos excusa de indagar si con el empleo consciente y deliberado de tales expresiones no buscaba perfilar, con trazos más finos que los que le permitían las categorías tributarias —más atentas a un tráfico económico al que en no pocos casos resultarán ajenas—, el tipo de «organizaciones»<sup>179</sup> a las que, mediante su *calificación fiscal* —ahora sí— como «entidades sin fin de lucro», pretendía conferir el tratamiento ventajoso que diseña en dicha Ley.

En este sentido, como ya advertí, además de los problemas de encaje entre el concepto de «delegación» y el de «establecimiento permanente», debe

---

tar en el IRNR, *incluso cuando disfrutan del régimen de la Ley 49/2002*, distintamente a la tesis que sostenemos en el texto. Así se desprende, entre otras, de las contestaciones a las consultas vinculantes núm. V2590-12, de 28/12/2012, V0295-12, de 13/02/2012 y V3185-13, de 28/10/2013. Ahora bien, su criterio se nos antoja poco confiable en este punto. El hecho de que con frecuencia asimile «dotación» y «capital social» [así, cuando en la resolución de 16 de mayo de 2008 (V0988-08) hace referencia a «una fundación que, teniendo la condición de empresario o profesional, *esté participada al menos en el cincuenta por ciento de su dotación total* (sic)...»]; o cuando nos habla de las «*sucursales* (sic) en España de una fundación extranjera» [*v. gr.*, en las contestaciones a las consultas núms. V2590-12, V0295-12 y V3185-13, antes citadas], o cuando se refiere al «*socio fundador* (sic) de una fundación» [como en la contestación de 9 de diciembre de 2013 a la consulta núm. V3540-13)], más allá del desacertado lenguaje, nos revela que, con una entera falta de finura jurídica, traspone y hace intercambiables los esquemas de las sociedades mercantiles al de las fundaciones y otras entidades sin fin de lucro, lo que, si bien habitualmente no plantea graves dificultades, en otros le impide captar adecuadamente los matices que se derivan de la naturaleza y régimen jurídico de estas últimas entidades. A lo que no es excusa que las sucesivas leyes reguladoras del IS hayan establecido que: «Los sujetos pasivos de este impuesto se designarán abreviada e indistintamente por las denominaciones sociedades o entidades a lo largo de esta ley» (así, el art. 4.Dos de la LIS-78, el art. 7.2 de la LIS-95, el art. 7.3 del TRLIS-04 o, actualmente, el art. 7.3 de la LIS-2014), pues una cosa es que, por facilidad expositiva, se utilice indistintamente el término «sociedad» tanto para referirse a éstas como a entidades o personas jurídicas de diverso tipo, cuando todas ellas sean sujetos pasivos del IS, y otra bien distinta que ese hecho autorice a confundir sus regímenes jurídicos por la existencia de algún parecido.

<sup>179</sup> No necesariamente personas jurídicas.

destacarse que las modificaciones introducidas respecto de su predecesora, tanto por la Ley 49/2002, en el aspecto fiscal, como por la Ley 50/2002, en el aspecto sustantivo, parecen autorizar un punto de vista distinto del anteriormente expuesto; punto de vista que aparece reforzado por la omisión en la Ley 49/2002 de toda referencia a la posibilidad de disfrute en el IRNR de análogos beneficios que los específicamente contemplados respecto del IS.

Obsérvese que, desde la perspectiva general que ya se exponía al comienzo de este trabajo, no dejaría de ser paradójico que el Legislador haya mencionado expresamente el IRNR a los efectos de que los contribuyentes del mismo puedan aplicar las deducciones al mecenazgo y, en cambio, haya silenciado toda alusión a dicho Impuesto al regular el régimen tributario de las entidades que dan origen a practicarlas<sup>180</sup>. Sin embargo, a pesar de esta aparente paradoja —y enseguida veremos por qué hablo de aparente—, no resulta de recibo interpretar dicha omisión en el sentido de que las delegaciones de fundaciones extranjeras no puedan disfrutar del régimen fiscal especial respecto de las rentas obtenidas en (o desde) España. De ser así, el artículo 2.d) de la Ley 49/2002 devendría *de facto* en un precepto írrito, en cuanto que convertiría a las delegaciones en destinatarias meramente nominales de un régimen fiscal en el que para ellas no operaría lo más fundamental de sus beneficios: los que conciernen a las rentas que pudieran obtener en nuestro país. No puede extrañar, pues, que algunos autores, no obstante a considerarlas sujetas al IRNR, hayan postulado la posibilidad de que disfruten de dicho régimen, a través de la aplicación supletoria del Impuesto de Sociedades<sup>181</sup>. Y que, incluso, se haya propuesto recientemente su reforma para recogerlo de forma expresa<sup>182</sup>.

No obstante, dicha solución resulta, a mi juicio, insuficiente. En primer lugar, porque queda limitada a las entidades no residentes que operen mediante un *establecimiento permanente*, con lo que las delegaciones de fundacio-

<sup>180</sup> En este sentido, MARCO SERRANO, L. M.: «El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *op. cit.*, p. 9, que califica dicha omisión como «sorprendente», criticando la inseguridad jurídica que suscita.

<sup>181</sup> Así, MARCO SERRANO, para quien «tal vez dicha omisión lo sea por considerar innecesaria el legislador su expresa referencia, entendiendo que *la aplicación de los beneficios fiscales a las delegaciones extranjeras sujetas al IRNR deviene de la aplicación supletoria del Impuesto de Sociedades en materia de tributación de establecimientos permanentes*» (MARCO SERRANO, L. M.: «El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos...», *op. cit.*, p. 9. La cursiva es mía).

<sup>182</sup> Nos referimos tanto a la Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, presentada en mayo de 2014 por el Grupo Parlamentario catalán en el Congreso, durante la X Legislatura, como a la Proposición de Ley presentada el 27 de febrero de 2018 por el Grupo Parlamentario Popular durante la Legislatura actual, a las que ya hicimos referencia al inicio (*vid. supra*, nota 13).

nes extranjeras cuyas actividades en España no puedan reputarse como económicas, podrían quedar fuera de su ámbito de aplicación si se considera que el concepto de EP requiere que se desarrolle una explotación de tal naturaleza. Y, en segundo, porque, en lo que se refiere a la supletoriedad, la remisión que el TRLIRNR realiza a las normas del IS se efectúa, en todo caso, al «régimen general» e inicialmente, además, a los solos efectos de la determinación de la *base imponible* (art. 18 TRLIRNR). Recuérdese que sólo más tarde, a partir de 2015, se extendería la referencia al *tipo de gravamen*, en el contexto de la reducción del tipo impositivo general del IS y la supresión de las especificidades que, en cuanto a tal elemento, mantenían determinadas entidades<sup>183</sup>.

Todo ello, además de que **la tributación separada de cada establecimiento permanente** (art. 17 TRLIRNR), que, como dijimos, tiene su correspondencia en el ámbito mercantil con la noción de sucursal, no se compadece, sin embargo, con la visión unitaria de la actividad de la fundación extranjera en España, que es a la que responde la idea de delegación.

Antes de proseguir, permítaseme reiterar nuevamente que la interpretación que aquí se propugna se aparta de la línea mayoritariamente aceptada tanto por la doctrina científica como por la propia Administración. Así, para un extenso repertorio de autores, entre los que cabe destacar a Silvia LÓPEZ RIBAS, «las delegaciones de fundaciones extranjeras son contribuyentes del IRNR»<sup>184</sup>. A juicio del sentir mayoritario, se trata de «establecimientos per-

---

<sup>183</sup> Concretamente, la remisión al tipo de gravamen del IS se produjo con la modificación del artículo 19.1 del TRLIRNR operada por el artículo 2.4 de Ley 26/2014, de 27 de noviembre. Dicho artículo, a diferencia de su primitiva redacción que, respecto de los no residentes con establecimiento permanente, fijaba el tipo de gravamen no por remisión al IS, sino en dicho mismo precepto, estableciéndolo con carácter general en el 35%, dispondría que: «A la base imponible determinada con arreglo al artículo anterior se aplicará el tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades». Sobre los problemas que con anterioridad se planteaban en la tributación de las entidades sin fin de lucro no residentes a las que no fuere aplicable el régimen de la Ley 49/2002, véase lo que más adelante se expone respecto de las Fundaciones con establecimiento permanente no inscritas. En cuanto a las delegaciones de fundaciones extranjeras acogidas a dicha Ley, si se entiende que son sujetos pasivos del IS, como aquí se mantiene, evidentemente no se producía problema, porque la propia Ley 49/2002 ya establecía el tipo del IS aplicable a todas las entidades acogidas a su régimen y porque como sujetos pasivos del IS les eran plenamente aplicables las normas de dicho Impuesto sin necesidad de remisión alguna desde el IRNR.

<sup>184</sup> Es oportuno señalar a este respecto que dicha autora no dice que las «fundaciones extranjeras» sean contribuyentes del IRNR, lo que dice es que las «delegaciones» de fundaciones extranjeras inscritas son contribuyentes de dicho Impuesto (así, en «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», *op. cit.*, pp. 1191-1192; y, más recientemente, en «Mecenasgo europeo sin fronteras», *op. cit.*, p. 24; en «Una fiscalidad

manentes» que, en cuanto obtengan rentas en territorio español de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 del TRLIRNR, quedan sujetos a dicho Impuesto, pudiendo aplicar el régimen fiscal establecido en el Título II de la Ley 49/2002, en igualdad de condiciones que las fundaciones españolas, cuando cumplan los requisitos establecidos en su artículo 3; caso en que determinarán la base imponible de sus actividades en España con arreglo a dicho régimen especial y, subsidiariamente, conforme a las disposiciones generales del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, lo cierto es que ni la Ley 49/2002, ni el TRLIRNR, contienen precepto alguno que permita concluir que las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas, en tanto que «entidades sin fin de lucro», quedan sujetas al IRNR; conclusión que tropezaría, además, no sólo con el hecho de que el título II de dicha Ley se refiera únicamente al IS, sin hacer mención para nada al IRNR, sino también con el tenor literal de su artículo 5, en la medida en que éste sólo contempla la posibilidad de que sean aplicadas supletoriamente las normas del Impuesto sobre Sociedades<sup>185</sup>.

La propia autora antes citada reconoce las dificultades que ello plantea, al señalar que «[e]s posible que fuera más correcto que el artículo 5 de la Ley 49/2002 contuviera una remisión al IRNR [en lugar de referirse sólo al IS] como norma subsidiaria aplicable a las delegaciones de fundaciones

---

para las fundaciones y el mecenazgo en Europa», *op. cit.*, p. 238; y en «Incentivos fiscales sin fronteras para fundaciones y donantes europeos», *op. cit.*, p. 228). Tal es también el criterio que parece desprenderse del tenor literal de algunas consultas evacuadas por la Administración tributaria. Así, en la contestación de la DGT a la consulta V1942-15 de 19/06/2015 se dirá literalmente: «Dado que el establecimiento permanente no tiene personalidad jurídica propia distinta de la propia de la universidad americana que, según se deduce del escrito de consulta, es residente fiscal en EE.UU., en principio, dicho establecimiento permanente no es contribuyente del IS, sino del Impuesto sobre la Renta de no Residentes» [la cursiva es mía]. Pienso, no obstante, que se trata de una expresión sintética, con la que no quiso entrar en la cuestión de si el establecimiento permanente —categoría que identifica con la delegación— es sujeto pasivo del IRNR. En mi sentir, en lo que se refiere a dicho Impuesto cabría mantener que lo es no el EP, sino la persona o entidad no residente a que éste pertenece, aunque limiten su tributación a las rentas imputables al mismo. Sobre el tema, *vid.*, por todos, ELVIRA BENITO, David, en *El establecimiento permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en Derecho español*, *op. cit.*, pp. 66 y ss., y RUÍZ HIDALGO, Carmen, en *Tributación de la empresa en la Unión Europea. Estudio de su regulación jurídica y jurisprudencial*, Marcial Pons, Madrid, 2002, pp. 157-162. En todo caso, es importante tener en cuenta ese matiz, porque en él reside, a mi juicio, una de las claves del régimen diseñado por la Ley 49/2002: no es lo mismo entender que la delegación es sujeto pasivo (como en mi criterio lo sería, aunque del IS), que considerar que quien ostenta esa condición es la fundación extranjera, la cual como entidad no residente ha de tributar en el IRNR.

<sup>185</sup> «En lo no previsto en este capítulo —dice el citado art. 5 de la Ley 49/2002—, serán de aplicación a las entidades sin fines lucrativos las normas del Impuesto sobre Sociedades».

extranjeras para todo lo no dispuesto en aquella ley»<sup>186</sup>, aunque, a su juicio, dicha ausencia «no impide concluir, mediante la aplicación de los preceptos citados del TRLIRNR y de la Ley 49/2002, que la remisión realizada a las normas del IS es plenamente aplicable a la delegación, ya que éstas son, precisamente, las que se aplican por mandato del artículo 18 del TRLIRNR para calcular su base imponible»<sup>187</sup>.

Sin embargo, como ya anticipé, lo cierto es que la remisión del artículo 18 TRLIRNR lo era al *régimen general* del IS y exclusivamente para lo que concierne a la determinación de la *base imponible* (recordemos que la referencia al *tipo de gravamen* no se produciría hasta 1 de enero de 2015<sup>188</sup>), mientras que la remisión de la Ley 49/2002 es más amplia, pues se efectúa a las normas del IS en su integridad y para todo aquello no previsto en dicha Ley, lo que no parece dejar espacio para la aplicación de las normas de aquel otro Impuesto. Obsérvese, por otra parte, que, de admitirse esa interpretación, se daría la paradoja de considerarlas, por un lado, contribuyentes del IRNR para concluir luego, por otro, que han de tributar completamente —y no sólo en relación a la base— con arreglo a lo dispuesto en el IS. Así pues, cabe argüir, en suma, que una mínima referencia al IRNR no es sólo que hubiera sido «más correcta», sino que resultaba decisiva para confirmar su sujeción a dicho Impuesto; máxime cuando cabe ofrecer otra explicación a esos significativos y reiterados silencios. Como enseguida razonaré, si se admite que las delegaciones pueden ser «sujetos pasivos» (lo que encajaría en el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, en tanto que se trata de entidades que, aun carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica susceptible de imposición), cabría reputar que lo serían, no del IRNR, como mantienen los autores antes citados, sino del Impuesto sobre Sociedades. Obsérvese, que ello no sólo permitiría que dichas entidades disfrutaran de todos los beneficios de este régimen fiscal en las mismas condiciones que las fundaciones españolas, sino que explicaría que la Ley 49/2002 no contenga referencia alguna al IRNR.

En efecto, desde esta perspectiva cabría considerar que la tributación de las fundaciones extranjeras, *en tanto en cuanto cumplan los requisitos y se acojan al régimen especial de la Ley 49/2002*, escapa del esquema que exponíamos en un inicio, ya que, de acuerdo con dicho régimen, **es la «delegación» que han de mantener en España, y no propiamente la fundación extran-**

---

<sup>186</sup> LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal...», *op. cit.*, p. 1192.

<sup>187</sup> *Ibidem*, p. 1192.

<sup>188</sup> Artículo 2.4 y DF Sexta (entrada en vigor) de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (cit.).

**jera, la que se configura como «entidad sin fin de lucro»** —como sujeto a efectos tributarios— y, por consiguiente, conforme al artículo 8.1 TRLIS-04 (hoy, art. 8.1 LIS-2014), tendría la consideración fiscal de «entidad residente». Recuérdese que por mor del citado precepto «se consideran residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: a) que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas; b) *que tengan su domicilio social en territorio español*; c) que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español». Y que, por su parte, el artículo 7.1 de la Ley 50/2002 dispone que: «Las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España, deberán mantener una delegación en territorio español *que constituirá su domicilio a los efectos de esta Ley (...)*».

A este respecto, no es ocioso recordar las diferencias con la Ley 30/1994. El artículo 41 de la citada Ley, definía como entidades sin fines lucrativos a «las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y a las asociaciones declaradas de utilidad pública», *sin distinción de residencia o nacionalidad*, y el papel que jugaba su DA 16.<sup>a</sup> era, precisamente, el de restringir para las fundaciones extranjeras el alcance de dicho artículo 41, al estipular que para ellas el régimen fiscal especial quedaba circunscrito a las actividades de sus *delegaciones* en España. Ello significaba: 1.º) que eran las fundaciones extranjeras —y no sus delegaciones— las que se configuraban como «sujetos» del régimen especial; 2.º) que *quedaban claramente descartadas las que no operasen mediante dichos establecimientos*; y, 3.º) que *los beneficios del régimen fiscal quedaban limitados a las actividades que dichas fundaciones desarrollasen en España a través de sus delegaciones*.

El planteamiento de la Ley 49/2002 es distinto. El hecho de que, a diferencia de su predecesora, configure a las «delegaciones» como entidades susceptibles de integrar el concepto de «entidad sin fin de lucro», no sólo no es, en modo alguno, anecdótico —recordemos que el Legislador en la Exposición de Motivos ya destacó que el «concepto de entidad sin fines lucrativos» constituye uno de «tres pilares básicos» de dicho régimen fiscal—, sino que tiene una importancia capital: implica su consagración como «sujeto» independiente de su casa matriz a efectos tanto de la aplicación de dicho régimen tributario como en orden a los incentivos fiscales al mecenazgo<sup>189</sup>.

<sup>189</sup> Recuérdese que las mismas entidades sin fin de lucro a las que resulta de aplicación el título II de la Ley 49/2002 son consideradas también «entidades beneficiarias del mecenazgo» por el artículo 16.a) de la Ley 49/2002.

En efecto, dicha «personalización» determinará, por un lado, su consideración como entidad residente, su consecuente sujeción al IS y el que pueda disfrutar de los beneficios previstos en dicho régimen especial, tanto por lo que concierne a sus actividades en España como a las que pueda llevar a cabo en el extranjero<sup>190</sup>, ya que es la entidad (la delegación), y no el territorio, el criterio determinante de la aplicación de dicho régimen. Lo que, desde luego, no resultaba tan claro bajo la vigencia de la Ley 30/1994<sup>191</sup>. Por otro lado, dicha «personalización» conllevará igualmente que las aportaciones y donaciones que puedan efectuarse por personas o entidades españolas o extranjeras, y los convenios de colaboración empresarial que pueda suscribir, sólo gocen de los incentivos fiscales previstos en el título III de la Ley 49/2002, en la medida en que se efectúen para, y celebren por, la delegación en España, que es, insistimos, a la que se configura como entidad sin fin de lucro y entidad beneficiaria del mecenazgo.

No obstante, antes de dar por sentada dicha conclusión, aún debe superarse alguna objeción más.

Así, cabría oponer que las delegaciones de fundaciones extranjeras no pueden quedar sujetas al Impuesto sobre Sociedades: de una parte, porque éstas —lo mismo que los establecimientos permanentes— *carecen de personalidad jurídica propia* (piénsese que quienes la ostentan son las fundaciones extranjeras que las establecen y dichas fundaciones, en cuanto entidades no residentes, no son sujetos pasivos del IS, sino del IRNR); de otra, porque si bien es cierto que el artículo 35.4 LGT consagra la posibilidad de que determinadas entidades carentes de personalidad jurídica puedan gozar de la

---

<sup>190</sup> Así lo destaca también LOPEZ RIBAS, aunque partiendo de que «el artículo 2.e) [sic] de la Ley 49/2002 no limita la aplicación del régimen fiscal privilegiado a las actividades que las delegaciones realicen en España, por lo que entendemos que *ubi lex non distinguit nec non distinguere debemus*» (LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal...», *op. cit.*, p. 1192).

<sup>191</sup> Recordemos nuevamente que su DA 16.ª establecía que: «En el caso de fundaciones extranjeras... el régimen fiscal... se entenderá referido, exclusivamente, a la actividad de la delegación en España». No obstante, a pesar de su letra, había de entenderse que lo que dicha disposición pretendía decir era que el régimen fiscal no afectaba a las actividades que la fundación extranjera —no su delegación española— pudiera realizar fuera de nuestro país. Así, lo entendían E. Giménez-Reyna y J. Zurdo, para quienes «[s]i una fundación extranjera cumple los requisitos antes dichos para lograr su calificación como española [sic], mediante la necesaria delegación, nos parece clara la posibilidad de que las actividades de la delegación en España puedan acogerse a la ampliación de su ámbito territorial respecto del exterior, pues esta especie de establecimiento permanente de la fundación extranjera en España debe estar asimilada en su trato a las fundaciones españolas» (*vid.* «Comentario a la disposición adicional decimosexta», *op. cit.*, p. 666).

consideración de sujetos pasivos, no es menos cierto que para ello es necesario *que así lo establezca la Ley en cada caso*<sup>192</sup>.

En este sentido, ha de traerse a colación el artículo 7.1 LIS-2014 (coincidente, en lo que ahora interesa, con el anterior artículo 7.1 TRLIS-04) que contempla dos tipos distintos de sujetos pasivos, siempre que tengan su residencia en territorio español: por un lado, las personas jurídicas (excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil<sup>193</sup>) y, por otro, determinadas entidades que, pese a carecer de personalidad, son expresa y específicamente reputadas contribuyentes del Impuesto. Fuera de la lista del citado artículo 7.1, en principio, no habría otros sujetos pasivos del IS, y en ella no se contemplan a las delegaciones de fundaciones extranjeras.

Ahora bien, se ha de señalar que, aunque el citado artículo 7.1 *aspira* a recoger de *modo completo y taxativo* las entidades sujetas a dicho Impuesto, existen otras entidades carentes de personalidad que, pese a no mencionarse en el mismo, son también contribuyentes del IS: es el caso, por ejemplo, de los «grupos fiscales», cuya consideración como sujetos pasivos no se desvela hasta el artículo 56.1 LIS-2014 (anterior art. 65.1 TRLIS-04)<sup>194</sup>. Y es también, a mi juicio, el caso de las «entidades sin fin de lucro» acogidas al régimen de la Ley 49/2002.

---

<sup>192</sup> El citado artículo 35.4 de la Ley General Tributaria dispone: «Tendrán la consideración de obligados tributarios, *en las Leyes en que así se establezca*, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición».

<sup>193</sup> Anteriormente, el artículo 7.1 TRLIS-04 exceptuaba a las sociedades civiles, sin más añadidos. Como es sabido, éstas —tuvieran o no personalidad jurídica— tributaban en régimen de atribución de rentas. O, expresado en términos más rigurosos, dichas sociedades civiles no estaban sujetas al IS, imputándose a sus socios o partícipes las rentas que obtuvieran: artículo 6 TRLIS-04. Distintamente, el actual artículo 7.1 LIS-2014, como se ha indicado en el texto, solamente excluye a las sociedades civiles *«que no tengan objeto mercantil»*, lo que plantea ciertos problemas de interpretación: *vid.* «Las “sociedades civiles con objeto mercantil” (que no existen), como nuevos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades: las sociedades profesionales inscritas». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 5/2015, parte Editorial, BIB 2015\626.

<sup>194</sup> Se ha de observar que dichos grupos no sólo no tienen personalidad jurídica, sino que, actualmente, incluso se admite que los «establecimientos permanentes», que tampoco la tienen, puedan ser considerados «entidades dominantes» a efectos de la integración del «grupo fiscal». Cfr. artículo 67.2 a) TRLIS-04 y, hoy, artículo 58.2 LIS-2014, con la única diferencia, en la nueva LIS, de limitar dicha consideración a los EPs de entidades no residentes situados en territorio español «que no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal», lo que, al margen de la salvedad ahora introducida en punto a los paraísos fiscales, confirma la tendencia de nuestro Ordenamiento a equiparar establecimientos permanentes y sociedades filiales.

En efecto, la Disposición final segunda de la nueva LIS-2014 (coincidente con la DF 1.<sup>a</sup> del TRLIS-04) dispone que: «Las entidades que reúnan las características y cumplan los requisitos previstos en el título II de la Ley 49/2002 —y no se olvide que entre dichas entidades están las “delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de fundaciones”—, *tendrán el régimen tributario que en ella se establece*». Y lo que en ella se establece, según resulta de su título II, es la tributación de todas ellas en el Impuesto de Sociedades, como confirma el artículo 5 de dicha Ley, que, al ordenar la aplicación supletoria de la LIS respecto de lo en ella dispuesto, cierra el paso a las normas del IRNR<sup>195</sup>.

Igualmente, el artículo 9.2 de la LIS-2014 (y con idéntico tenor anteriormente, el artículo 9.2 TRLIS-04) vendrá a disponer que: «Estarán parcialmente exentas del impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002 (...), *las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título*». Ergo, si están *exentas*, en los términos de la Ley 49/2002, es evidente que *previamente han de estar sujetas* a dicho Impuesto.

En este sentido, tal vez facilite su comprensión anotar que no hay, por un lado, unas entidades (las del art. 2) y, por otro, unos requisitos fiscales (los del art. 3) cuyo cumplimiento permita a aquéllas disfrutar de un determinado tratamiento tributario, sino que la Ley 49/2002 acuña un concepto de «entidad sin fin de lucro» que tiene sustantividad propia aunque su construcción esté basada en determinadas características tipológicas (que se trate de fundaciones, de asociaciones de utilidad pública, de delegaciones de fundaciones extranjeras, etc.). Una vez cumplidos los requisitos exigidos y acogidas al régimen fiscal especial, aquéllas dejan de ser contempladas conforme a la calificación que desde el punto de vista civil o administrativo pudiere corresponderles: a partir de ese momento, y a efectos de la aplicación de dicho régimen, ya no se las considera como fundaciones, asociaciones, delegaciones, etc., sino como «entidades sin fin de lucro», *i.e.*, como «sujetos» a quienes, en mérito de su función social, actividades y características, se les somete a un régimen tributario especial, que, según el caso, se apartará más o menos del que, como fundaciones, asociaciones, etc., les hubiera correspondido. Lo que quiero decir, es que *más que preguntarnos si las delegaciones de fundaciones extranjeras tributan en el IS o en el IRNR, el planteamiento debe ser si las «entidades sin fin de lucro» de la Ley 49/2002, tengan o no personalidad jurídica* —que es

---

<sup>195</sup> Recordemos nuevamente que el citado artículo 5 de la Ley 49/2002 dispone: «Normativa aplicable. En lo no previsto en este capítulo, serán de aplicación a las entidades sin fines lucrativos —y entre ellas, por tanto, a las “delegaciones de fundaciones extranjeras”— las normas del Impuesto sobre Sociedades».

claro que no en todos los casos la tienen— *son sujetos pasivos del IS*. Y la respuesta, a mi juicio, tanto conforme a dicha Ley<sup>196</sup> como a la del IS<sup>197</sup>, resulta positiva.

Ello significa, en suma, dado el carácter opcional del régimen de la Ley 49/2002, que las fundaciones extranjeras que reúnan los requisitos exigidos por dicha Ley van a poder decidir si quedan sujetas al IS o al IRNR, en función de su acogimiento a dicho régimen. Si se acogen, su delegación quedará plenamente equiparada a una entidad sin fin de lucro «española» (a efectos de dicha Ley sería una entidad sin fin de lucro *residente* en España) y, por tanto, es lógico que tributen en el IS. Y si no se acogen —o no pueden acogerse— a dicho régimen, ya no estaremos hablando, en referencia a la delegación, de una «entidad sin fin de lucro», de un sujeto a efectos fiscales, y, por consiguiente, la fundación extranjera —ya no la delegación— recibirá el tratamiento fiscal que en cada caso corresponda. Y aquí habría que diferenciar los distintos supuestos a que nos referiremos en los siguientes epígrafes.

A) *Fundaciones extranjeras sin delegación, ni establecimiento permanente en España*

Si la fundación extranjera, aún encontrándose válidamente constituida conforme a su Ordenamiento nacional y persiguiendo fines calificables de interés general conforme a nuestro Derecho, carece, sin embargo, de establecimiento alguno en territorio español, dicha entidad no es que no pueda disfrutar del régimen especial de la Ley 49/2002, es que, a efectos de nuestro Ordenamiento, ni siquiera podrá ser calificada como fundación (art. 7.3 de la Ley 50/2002), ya que para que gocen de esa consideración, éste exige que mantengan una delegación en España (al margen de inscribirse en el Registro de Fundaciones). Por consiguiente, con independencia de la calificación que pueda corresponderle de acuerdo con su Ordenamiento de origen, al no ser una fundación para nuestro Derecho deberá tributar en el IRNR como cualesquiera otra persona física o jurídica no residente *sin establecimiento permanente*<sup>198</sup>.

<sup>196</sup> Artículo 5 Ley 49/2002.

<sup>197</sup> LIS-2014: DF 2.ª y artículo 9.2 (antes, TRLIS-04: DF 1.ª y art. 9.2).

<sup>198</sup> Coincide con esta apreciación LÓPEZ RIBAS, considerando, asimismo que «el carácter de entidad sin fines lucrativos en su país de residencia no altera la tributación de las rentas que obtenga en territorio español» (LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal...», *op. cit.*, p. 1202 y, más recientemente, «Fiscalidad Internacional y entidades no lucrativas», *op. cit.*, p. 289).

Se ha de señalar, además, en este sentido, que dichas fundaciones extranjeras no podrán aplicar el régimen de las entidades parcialmente exentas del IS, a efectos del cálculo de la base imponible, ya que para ello es necesario que mantengan un «establecimiento permanente»<sup>199</sup>.

#### B) *Fundaciones con establecimiento permanente, no inscritas*

Un segundo supuesto sería que la fundación extranjera (entendiéndola siempre válidamente constituida y persiguiendo fines de interés general) posea en España un establecimiento desde el que ejerza total o parcialmente sus actividades, pero que carezca de las notas que permitan considerarlo como delegación o, aún siendo éste calificable como tal, ocurra que aquella no se encuentre debidamente inscrita en el correspondiente Registro de Fundaciones. En ambos casos, la fundación extranjera tributará también en el IRNR, como cualquier otra entidad no residente, sin que, en ninguno de los dos, pueda acogerse tampoco al régimen fiscal de la Ley 49/2002, dado que, al igual que en el supuesto anterior, el incumplimiento de los requisitos establecidos por el artículo 7.3 de la Ley 50/2002 impedirá que se la pueda considerar como fundación a efectos de nuestro Derecho y, en particular, como entidad sin fin de lucro a efectos de la aplicación de dicho régimen fiscal, al no encontrarse en el caso del artículo 2.d) de la Ley 49/2002.

Ahora bien, debe indicarse que, a diferencia del supuesto anterior, dado su carácter no lucrativo y que sus fines son de interés general, podrían disfrutar, no obstante, de otros regímenes y beneficios que nuestro Ordenamiento pudiera prever para entidades carentes de finalidad lucrativa, *siempre que el presupuesto de hecho del beneficio o del régimen fiscal de que se trate no requieran la concreta forma jurídica de fundación*<sup>200</sup>. Así se ha admitido por la Administración

---

<sup>199</sup> De la misma opinión también, LÓPEZ RIBAS, S.: «Fiscalidad Internacional y entidades no lucrativas», *op. cit.*, p. 289; y FERNÁNDEZ AMOR, para quien «el legislador tributario, si bien de forma algo enrevesada, ha dispuesto que sean equiparables los no residentes con establecimiento permanente a los residentes cuando se trata de aplicar la exención parcial por entidades no lucrativas. *Para los no residentes sin establecimiento permanente no parece que sea posible aplicar el régimen de ventajas fiscales* lo que puede interpretarse como contrario al principio comunitario de libre circulación de capitales, además de no ser acorde con un principio de no discriminación por razón de residencia». FERNÁNDEZ AMOR, *op. cit.*, pp. 40-41.

<sup>200</sup> Así, por ejemplo, podrían gozar de las exenciones previstas en el artículo 20 de la LIVA, en cuanto pudieran considerarse como «entidades de carácter social», puesto que dicho precepto no condiciona su disfrute a que tengan una determinada forma jurídica. En cambio, a mi juicio, no podrían disfrutar, por ejemplo, de la exención del artículo 82.1.f) TRLHL, en cuanto que éste se refiere a las «fundaciones» y, a pesar de que ésta sea la calificación que ostenten de acuerdo con su Ordenamiento de origen, no tendrían tal consideración a efectos

Tributaria, en relación al régimen de las entidades parcialmente exentas del IS, en las contestaciones a las consultas núm. 0065-97, de 21 de enero de 1997; núm. 0111-05, de 17 de marzo de 2005 y núm. V2526-05, de 19 de diciembre de 2005.

Se ha de anotar, no obstante, que dicha doctrina administrativa resultaba un tanto contradictoria. Para empezar debe comentarse que la aplicabilidad de dicho régimen a las fundaciones extranjeras requería, en primer lugar, que se entendiese que continuaba en vigor la letra a) del apartado 2 de la disposición derogatoria única de la Ley 41/1998, del IRNR. Y ello, a pesar de que la disposición derogatoria del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 marzo, por el que se aprobaba el texto refundido de la Ley del IRNR, literalmente, derogaba la citada Ley sin excepcionar las normas que permitían la aplicación de los regímenes especiales del IS a las entidades no residentes. Obviamente, un Real Decreto Legislativo no puede añadir ni derogar ningún mandato presente en la legislación que refunde (máxime, cuando la autorización conferida no comprendía siquiera la facultad de regularizar, aclarar y armonizar las disposiciones legales objeto de refundición), por lo que había de entenderse que la disposición derogatoria única de la Ley 41/1998 continuaba vigente en lo que concierne a la aplicación a las entidades no residentes de los regímenes especiales del IS entonces regulados en el título VII del TRLIS-04<sup>201</sup>.

Hasta aquí, pues, a pesar de la defectuosa técnica legislativa, el criterio administrativo no planteaba mayores problemas. Las dificultades comenzaban a la hora de precisar su alcance, pues las peculiaridades del capítulo XV del Título VII del TRLIS-04 respecto de las entidades parcialmente exentas se agotaban en las *rentas que se eximen* (art. 121 TRLIS-04) y en la *base imponible* (art. 122 TRLIS-04). Surgía así la cuestión de qué ocurría respecto del *tipo de gravamen*, que, en aquel entonces, conforme lo dispuesto en la anterior redacción del artículo 19 TRLIRN, era del 35 por ciento para las entidades no residentes con establecimiento permanente, siendo que, en el IS, respecto de las entidades parcialmente exentas, se establecía un tipo del 25 por ciento [art. 28.2.e) TRLIS-04].

---

de nuestro Derecho, conforme se sigue del artículo 7.3 de la Ley 50/2002. Todo ello, claro está, sin perjuicio de los CDIs que pudieran resultar aplicables, y del Derecho comunitario.

<sup>201</sup> Coincidió con este planteamiento, FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: «Aspectos internacionales de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos...», *op. cit.*, pp. 36-37. Y así lo entendían, también, las referidas consultas de 11 de marzo y 19 de diciembre de 2005, aunque sin razonar su por qué.

Pues bien, en la contestación a la consulta núm. 0111-05, se partía decididamente de la idea de que aquellas entidades sin fin de lucro *no residentes* que no pudieran —o no quisieran— acogerse al régimen de la Ley 49/2002, debían recibir *el mismo tratamiento que las entidades sin fin de lucro residentes a las que tampoco fuera aplicable dicho régimen* (a saber, las sujetas al régimen de las entidades parcialmente exentas), por lo que resolvería, en consecuencia, que también les resultaba aplicable el artículo 28.2.e) TRLIS-04. En otras palabras, que tributaban al tipo del 25%. En cambio, en la contestación a la consulta vinculante núm. V2526-05 se consideraría que *la remisión no alcanzaba al tipo de gravamen (i.e., que se contraía exclusivamente a las rentas exentas y a la determinación de la base imponible)*, por lo que concluiría que habían de tributar al tipo del 35%, sin perjuicio de lo que resultase, en su caso, de la aplicación de los CDIs.

La contradicción era evidente, pero, en la actualidad, el tema se encuentra superado por dos vías: por un lado, porque el artículo 19 TRLIRN recibiría una nueva redacción en la que se remite al «*tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades*» (y parece lógico considerar que «el que corresponda» fuese precisamente el establecido para las entidades parcialmente exentas); y, sobre todo, por otro, porque, al haberse suprimido en la nueva LIS-2014 el tipo de gravamen específico que anteriormente se prevenía para dichas entidades, les resultará aplicable el tipo impositivo general, que ahora es también del 25 por ciento, al haberse reducido su porcentaje sin rebajarse correlativamente el de las entidades parcialmente exentas.

C) *Delegaciones de fundaciones extranjeras no acogidas al régimen de la Ley 49/2002*

Finalmente, si la fundación extranjera mantiene en España una delegación, encontrándose debidamente inscrita en el correspondiente Registro de Fundaciones (es decir, reúne los requisitos establecidos en la Ley 50/2002 para ser considerada como fundación), pero decide, sin embargo, no acogerse al régimen especial de la Ley 49/2002, deberá tributar en el IRNR como entidad no residente. Obsérvese que, aun cuando nuestro Derecho la admita como persona jurídica fundacional, ello carecerá de relevancia en orden a su sujeción al IS o al IRNR —lo que no significa que no la tenga en otros aspectos—, toda vez que su sujeción a dicho último Impuesto se produce porque ha rehusado la posibilidad de que *su delegación* sea considerada «entidad sin fin de lucro», *como sujeto fiscal «residente»*. Por consiguiente, careciendo de tal condición, su naturaleza fundacional podrá determinar el disfrute de

ciertos beneficios fiscales, pero su tributación —la de la fundación— habrá de producirse con arreglo a las normas del IRNR, sin perjuicio de que, como en el caso anterior, pueda disfrutar del régimen especial de las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, así como también de aquellos otros beneficios específicamente previstos a favor de las fundaciones [*v. gr.*, los de los arts. 82.1 e) y f) en el caso del IAE] o de las entidades no lucrativas en general (exceptuados, obviamente, los de la Ley 49/2002 al no haber optado por su régimen).

## V. Conclusiones

La Ley 49/2002 no dice que, cumpliendo los requisitos de su artículo 3.º, sean «entidades sin fin de lucro» las «*fundaciones extranjeras*», ni que lo sean las «*fundaciones no residentes*» en territorio español, ni en modo alguno dispone que tengan esa consideración los «*establecimientos permanentes*» de las fundaciones no residentes. No, no lo dice. Como tampoco afirma que las «delegaciones de fundaciones extranjeras» —que es de las que habla— sean sujetos pasivos del IRNR. Y, en fin, tampoco resulta aceptable, por irrisorio, que el régimen fiscal de dichas entidades no alcance a la imposición de las rentas eventualmente obtenidas en nuestro país, si se las considera sujetas al IRNR, a causa de que dicho impuesto no es mencionado en la Ley 49/2002, supuestamente por error.

A este respecto, la solución de considerar que las «delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas» son sujetos pasivos del IRNR, dado que carecen de personalidad jurídica propia y las fundaciones a que pertenecen son entidades no residentes, pero que, sin embargo, ello no impide que puedan aplicar el régimen de la Ley 49/2002 —a pesar de que ésta sólo se refiera al IS—, dada la remisión que a dicho impuesto efectúa el artículo 18 TRLIRNR, no resulta convincente, aunque —tal vez llevadas por la inercia— haya tenido el beneplácito de la doctrina y de la propia Administración.

Las «delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas» —que son las que exactamente menciona la Ley 49/2002— no son sujetos pasivos del IRNR, como se afirma: la citada Ley no lo contempla y el aludido artículo 18 del que, luego de considerarlas sujetas al IRNR, quiere deducirse el reenvío al régimen especial de la Ley 49/2002 en punto al IS, en puridad, a lo que remite es al régimen general y, además, exclusivamente en cuanto a la base.

Por otro lado, la aplicación de la normativa del IRNR a las delegaciones, teniéndolas por establecimientos permanentes, produce ciertas distorsiones, pues ni todos los EPs son delegaciones ni todas las delegaciones pueden

considerarse EPs. Como tampoco cabe identificar delegación, sucursal y EP. Con ello se olvida que el concepto de EP se encuentra ligado al ejercicio de actividades económicas, lo cual resulta lógico en la normalidad de los casos en que hablamos de entidades de mercado, pero no siempre procede cuando se trata de entidades sin fin de lucro. Otro tanto ocurre con el principio de «empresa separada», que es la regla general en el IRNR, pero que no se compadece con la contemplación unitaria de la fundación extranjera en o desde España a través su delegación, que es lo que se impone desde su régimen sustantivo. En este sentido, la mención en el artículo 2.d) de la Ley 49/2002 de las «delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas», incluyéndolas como sujetos del régimen fiscal entronizado por dicha Ley no es sino reflejo del tratamiento que la Ley 50/2002 ya les dispensa: a saber, la *cuasi-personalización* de dichas delegaciones y su plena equiparación a las fundaciones españolas.

Ello encuentra cierto antecedente en el Reglamento de Fundaciones Culturales de 1972 y, sobre todo, en tiempo más cercano, en la Ley 30/1994. Pero la técnica utilizada en la Ley 49/2002 es bien distinta. El artículo 41 de la Ley 30/1994, definía como entidades sin fines lucrativos a «las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y a las asociaciones declaradas de utilidad pública», *sin distinción de residencia o nacionalidad*, y el papel que jugaba su DA 16.<sup>a</sup> era, precisamente, el de restringir para las fundaciones extranjeras el alcance de dicho artículo 41, al estipular que para ellas el régimen fiscal especial quedaba circunscrito a las actividades de sus *delegaciones* en España. Ello significaba: 1.º) que eran las fundaciones extranjeras —y no sus delegaciones— las que se configuraban como «sujetos» del régimen especial; 2.º) que *quedaban claramente descartadas las que no operasen mediante dichos establecimientos*; y, 3.º) que *los beneficios del régimen fiscal quedaban limitados a las actividades que dichas fundaciones desarrollasen en España a través de sus delegaciones*.

El planteamiento de la Ley 49/2002 es otro. El hecho de que, a diferencia de su predecesora, configure a las «delegaciones» como entidades susceptibles de integrar «el concepto de entidad sin fin de lucro» —uno de «tres pilares básicos» de dicho régimen fiscal—, no sólo no es, en modo alguno, anecdótico, sino que tiene una importancia capital: implica su consagración como «sujeto» independiente de su casa matriz a efectos tanto de la aplicación de dicho régimen tributario —su sujeción se produce al IS— como en orden a los incentivos fiscales al mecenazgo. A ello no empece su carencia de personalidad jurídica, pues vendría amparado por el artículo 35.4 LGT en conexión con lo establecido en la Disposición final segunda de la LIS-2014,

que preceptúa que: «Las entidades que reúnan las características y cumplan los requisitos previstos en el título II de la Ley 49/2002 —y entre ellas, por tanto, las “delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de fundaciones”—, *tendrán el régimen tributario que en ella se establece*». Y, como vimos, lo que en ella se establece, según resulta de su título II, es la tributación de todas ellas en el Impuesto de Sociedades, como confirma el artículo 5 de dicha Ley. Todo ello, al margen de que, además, el artículo 9.2 de la LIS-2014 dispone su exención parcial en el Impuesto de Sociedades, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002 y como resulta obvio, para que estén exentas *previamente han de estar sujetas* a dicho Impuesto.

Por otro lado, es la «delegación» que han de mantener en España, y no propiamente la fundación extranjera, la que se configura como «entidad sin fin de lucro» —como sujeto a efectos tributarios— y, por consiguiente, conforme al artículo 8.1 LIS-2014, tendría la consideración fiscal de «entidad residente», toda vez que el artículo 7 de la Ley 50/2002 dispone que el mantenimiento de la delegación en territorio español constituirá su domicilio a los efectos de la misma.

No obstante a lo anterior, las consecuencias prácticas son, ciertamente, muy escasas, en tanto en cuanto la aplicación directa de la Ley 49/2002, por un lado, y, por otro, la reproducción en el TRLIRNR de iguales disposiciones que la Ley del Impuesto de Sociedades, así como las constantes remisiones que aquél efectúa a la normativa de éste (máxime, si se le añaden interpretaciones creativas para que encaje cuando no encaja su letra), evitan que existan diferencias apreciables entre una y otra. Adviértase que hasta los impresos de declaración —el modelo 200— son los mismos en el caso del IS y del IRNR de los establecimientos permanentes.

Ahora bien, aunque en la mayoría de los casos pudiera ocurrir que no tenga consecuencias, es lo cierto que la consideración de las delegaciones como establecimientos permanentes sujetos al IRNR, además de que no es lo que dice la Ley 49/2002, puede resultar perturbadora tanto en los casos en que la fundación no ejerce actividades económicas como en los supuestos de pluralidad de lugares en que la delegación de la fundación extranjera ejerza sus actividades.