

ANUARIO DE DERECHO DE FUNDACIONES
2012

ANUARIO DE DERECHO DE FUNDACIONES 2012



Asociación Española de Fundaciones



iustel

1.ª edición, 2013

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

© 2013, by Santiago Muñoz Machado y otros

Iustel

Portal Derecho, S. A.

www.iustel.com

Princesa, 29. 28008 Madrid

ISSN: 2172-6051

Depósito legal: M. 41.656-2009

Preimpresión en Dagaz Gráfica, s.l.u.

Printed in Spain - Impreso en España

por Cromagraf PressCo, s.l.u.

ANUARIO DE DERECHO DE FUNDACIONES

Consejo de Redacción

SANTIAGO MUÑOZ MACHADO
JOSÉ LUIS PIÑAR MAÑAS
(Directores)

Remigio Beneyto Berenguer

ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY

JORGE CAFFARENA LAPORTA

MIGUEL CRUZ AMORÓS

JOSÉ MIGUEL EMBID IRUJO

JORGE GARCÍA-ÁNDRADE GÓMEZ

RAFAEL DE LORENZO GARCÍA

ADOLFO MENÉNDEZ MENÉNDEZ

JAVIER NADAL ARIÑO

ISABEL PEÑALOSA ESTEBAN

ALICIA REAL PÉREZ

ENRIQUE RÚA ALONSO

TERESA SANJURJO GONZÁLEZ

ÁLVARO VILLAGRÁN Y DE VILLOTA

Sumario (*)

Presentación

JAVIER NADAL ARIÑO

Presidente de la Asociación Española de Fundaciones

ESTUDIOS

La reestructuración del sector público fundacional

JORGE GARCÍA-ÁNDRADE GÓMEZ

Profesor Titular interino de Derecho Administrativo

Universidad de Alcalá

La capacidad de las fundaciones para incorporar fundadores de forma sobrevenida

LETICIA LÓPEZ-LAPUENTE GUTIÉRREZ

Abogado, Uría Menéndez

El nuevo plan contable para entidades sin fines de lucro

NOHEMÍ BOAL VELASCO

Profesora de Economía Financiera y Contabilidad

Universidad CEU San Pablo

Vicedecana de la Facultad de Económicas y Empresariales de la Universidad CEU San Pablo

ENRIQUE RÚA ALONSO DE CORRALES

Profesor de Economía Financiera y Contabilidad

Universidad CEU San Pablo

Miembro del Consejo Asesor de la Asociación Española de Fundaciones (AEF)

Miembro de la Comisión de estudio de entidades sin fines lucrativos (AECA)

Las fundaciones ante el régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas

JACOBO DOPICO GÓMEZ-ALLER

Profesor Titular (acreditado Catedrático) de Derecho Penal

Universidad Carlos III de Madrid

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

Los incentivos fiscales al mecenazgo en Estados Unidos. ¿Qué podemos aprender con vistas a la reforma de la Ley 49/2002?

ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Rey Juan Carlos

CRÓNICA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Novedades en el Derecho andaluz de fundaciones

MANUEL RODRÍGUEZ PORTUGUÉS

Profesor Contratado Doctor de Derecho Administrativo
Universidad de Córdoba

Las fundaciones en Asturias

ALEJANDRO HUERGO LORA

Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad de Oviedo

JAVIER GARCÍA LUENGO

Profesor Titular de Derecho Administrativo
Universidad de Oviedo

El tratamiento fiscal de las fundaciones y las asociaciones en el marco del régimen económico y fiscal de Canarias

ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

Las fundaciones de Cantabria: la atonía de la iniciativa fundacional

MARCOS GÓMEZ PUENTE

Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad de Cantabria

Fundaciones en Castilla-La Mancha

JOSÉ ANTONIO MORENO MOLINA

Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad de Castilla-la Mancha

ALMA PATRICIA DOMÍNGUEZ ALONSO

Profesora Ayudante Doctora de Derecho Administrativo
Universidad de Castilla-la Mancha

Las fundaciones en Castilla y León

JOSÉ LUIS MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ
Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad de Valladolid

BEATRIZ PLAZA MARTÍNEZ DE PISÓN
Profesora Asociada de Derecho Administrativo
Universidad de Valladolid

Encuentros y desencuentros de las fundaciones y el sector público de la Generalitat de Cataluña

JOAQUÍN TORNOS MAS
Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad de Barcelona

MARÍA DEL MAR MARTÍNEZ MARTÍNEZ
Profesora de Derecho Administrativo
FPI Universidad Abat Oliba-CEU

La actividad fundacional en Extremadura

VICENTE ÁLVAREZ GARCÍA
Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad de Extremadura

JUAN JOSÉ SALADO SÁNCHEZ
Presidente de la Asociación Extremeña de Fundaciones

Regulación, organización y funcionamiento de las fundaciones culturales de interés gallego

JAVIER FERREIRA FERNÁNDEZ
Profesor Titular de Derecho Administrativo
Universidad de Santiago de Compostela

Las fundaciones del sector público en las Islas Baleares

JOANA M. SOCÍAS CAMACHO
Profesora Titular de Derecho Administrativo
Universidad de las Islas Baleares

Las fundaciones en la Región de Murcia

MANUEL FERNÁNDEZ SALMERÓN
Profesor Titular de Derecho Administrativo
Universidad de Murcia

PILAR JUANA GARCÍA SAURA

Profesora Contratada Doctora acreditada de Derecho Administrativo
Universidad de Murcia

Las fundaciones en la Comunidad Foral de Navarra

MARTÍN M.^a RAZQUIN LIZARRAGA

Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad Pública de Navarra

El Derecho de Fundaciones en la Comunidad Autónoma del País Vasco

EDORTA COBREROS MENDAZONA

Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad del País Vasco (UPV/EHU)

CRÓNICA DE LA UNIÓN EUROPEA

Crónica de la Unión Europea

ROSA GALLEGO GARCÍA

Subdirectora. Asociación Española de Fundaciones
Presidenta del Comité de Dirección. Donors and Foundations Networks in Europe (DAFNE)

CRÓNICA DE IBEROAMÉRICA

Fortalecimiento y visibilidad

EDUARDO SZAZI

Miembro del Advisory Board del International Center for Not-for-profit Law

RESEÑA DE JURISPRUDENCIA

Jurisprudencia sobre fundaciones

MARÍA NATALIA MATO PACÍN

Profesora Ayudante de Derecho Civil
Universidad Carlos III de Madrid

Presentación

Un año más, con la publicación del Anuario de Derecho de Fundaciones 2012, dirigido por los profesores Muñoz Machado y Piñar Mañas, la Asociación Española de Fundaciones espera contribuir a generar conocimiento sobre el sector fundacional y a difundir la doctrina y el análisis crítico más relevante del Derecho fundacional. Un sector que no es ajeno a la situación económica actual —que ha tenido efectos sobre todos los ámbitos sociales— y que está formado por cerca de 9.500 fundaciones activas, con un gasto cercano a los 8.500 millones de euros, lo que representa el 1% del PIB español, y que beneficia directa o indirectamente a unos 23 millones de ciudadanos. Todo ello de acuerdo con los datos del *Instituto de Análisis Estratégico de Fundaciones (INAEF)*, de la Asociación Española de Fundaciones, recogidos en el informe: «El sector Fundacional en España. Atributos fundamentales (2008-2009)», publicado en el año 2012 y que ha contribuido a que se conozca más y mejor la dimensión global del sector fundacional español.

Las fundaciones son entidades dedicadas a la satisfacción de fines de interés general determinados por la voluntad del fundador, y en su esencia está la vocación de permanencia. Estas entidades, independientemente de su tipología y formas de financiación, se enfrentan a un nuevo contexto económico, cuyos riesgos y oportunidades deben ser analizados para adaptar su gestión y satisfacer una demanda de bienes y servicios que aumenta y se hace aún más necesaria en nuestra sociedad. Entre las fortalezas del sector se encuentra el origen de su financiación, pues se estima que es privado en un 80%, lo que le convierte en un sector sostenible e independiente de la financiación pública, en tanto sus ingresos están mayoritariamente integrados por aportaciones de particulares y entidades privadas o recursos propios. Las fundaciones son la expresión más genuina de la solidaridad social y responden con eficacia y capacidad de adaptación a las necesidades de los ciudadanos.

En este tiempo y particularmente en el año 2012, las fundaciones se han visto obligadas a tomar decisiones sobre la forma de realización de sus proyectos, su estructura de financiación e incluso sobre su forma de organización y gobierno. En algunos casos estas decisiones pasan por la realización de modificaciones estructurales en el seno de las mismas. Así, desde el comienzo de la crisis económica son muchas las que han iniciado procesos de modificación estatutaria, con cambios en la estructura y funcionamiento de sus órganos de gobierno,

derivados de la reorganización de sus propias actividades, y procesos de fusión que han dado lugar a la unión de dos o más entidades mediante la creación de una nueva organización o que han supuesto la absorción y asunción de los fines de algunas fundaciones por otras, buscando sinergias, oportunidades y economías de escala.

En este particular contexto, el análisis del encaje del marco jurídico de las fundaciones y su adecuación a estas realidades, se hace especialmente necesario, pues aunque estas situaciones ya se producían con anterioridad, ahora suceden de una forma mucho más intensa. En algunos casos lo es para poner de relieve —como se analiza en este Anuario a propósito de las facultades del fundador y aquellas que pudieran corresponder a quienes se incorporen con nuevas aportaciones a la fundación— algunas dificultades de encaje de la normativa actual, que obligan a los Protectorados a realizar una labor de integración no siempre sencilla, convirtiéndose en numerosas ocasiones en un campo abonado para la doctrina y la jurisprudencia cautelar. Particularmente intenso ha sido el proceso de reestructuración del sector público como consecuencia de las restricciones presupuestarias, en el que también se hallan inmersas las propias fundaciones del sector público estatal, autonómico y local. Este aspecto se analiza en el Anuario y como indica el autor del estudio, «no sólo ha frenado este fenómeno, sino que ha obligado a estas fundaciones y al sector público a desandar el camino recorrido». Se trata de fundaciones con un especial régimen jurídico, como consecuencia de su doble naturaleza, cuyo proceso de reestructuración se analiza a la vista de la jurisprudencia constitucional más reciente, que parte de una distinta concepción del derecho constitucional a fundar, a cuyo ejercicio ya no se apela en la configuración de la capacidad de las Administraciones públicas para constituir fundaciones. Todo ello eleva a su máxima expresión la tensión existente entre la Administración y los principios por los que se rige, por un lado, y la independencia institucional de las fundaciones por otro. También sobre la utilización de la institución fundacional por la Administración pública, afectada por las medidas de racionalización del sector público, reflexionan los autores de los capítulos correspondientes al Derecho de fundaciones del Principado de Asturias, Cantabria, Andalucía, Baleares, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Cataluña, Murcia, Navarra y País Vasco, en la *Crónica Autonómica*.

Se analizan además en este Anuario dos cuestiones de actualidad: la incidencia de la nueva responsabilidad penal de las personas jurídicas sobre las fundaciones y el nuevo *Real Decreto 1491/2011 por el que se aprueban las normas de adaptación del plan general de contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de elaboración del plan de actuación para entidades sin fines lucrativos*, cuyo texto refundido se publicará en el año 2013. Con esta norma se pone fin a la situación transitoria vivida desde el año 2008 hasta 2011, tras la reforma mercantil y contable que se llevó a cabo como consecuencia de la adopción de las

normas internacionales de contabilidad, período en el que fundaciones y asociaciones han estado cumpliendo las nuevas normas contables aprobadas en el año 2007, que dado su carácter general y mercantil fue necesario complementar con determinadas consultas emitidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. A partir de ahora será necesario analizar el grado de eficacia y adecuación a la realidad fundacional de esta nueva norma, sobre todo para las fundaciones de menor dimensión, que se ha realizado sin modificar previamente, como sí ha ocurrido en el ámbito mercantil, la norma sustantiva de fundaciones (Ley 50/2002, de 26 de diciembre).

A estas cuestiones de actualidad se une, como en números anteriores, la *Crónica de las Comunidades Autónomas*. El Derecho de fundaciones autonómico adquiere cada vez más relevancia si tenemos en cuenta que, aunque las disposiciones de carácter básico de la norma estatal son de aplicación general y configuran las características esenciales de la institución fundacional, cada vez son más las fundaciones de ámbito autonómico, algo más del 70% de las fundaciones españolas. Además, en este ámbito se han producido en el 2012 algunas modificaciones relevantes, como la del Libro III de las Personas Jurídicas del Código Civil Catalán, por la Ley núm. 7/2012, de 15 de junio, que se analizan en esta sección. Por último debe ponerse de relieve que son varias las crónicas autonómicas que se refieren al proceso de transformación de las correspondientes Cajas de Ahorro en las denominadas fundaciones de carácter especial, cuestión ésta que en 2013 seguirá siendo de actualidad, ante la futura normativa que apruebe el Gobierno.

Durante el año 2012 han sido tres las iniciativas impulsadas desde la Asociación Española de Fundaciones para las que debe adoptarse un marco normativo adecuado: el inicio del proceso de creación del Protectorado y Registro único para las fundaciones de competencia estatal, la reforma del régimen fiscal del mecenazgo y el estatuto de la fundación europea. La primera ha sido ya iniciada por el Ministerio de Justicia por lo que espera que vea la luz en un futuro inmediato. La creación de este Protectorado y Registro único se justifica no sólo por la necesidad de que exista un criterio unificado sobre muchas de las cuestiones que plantea la aplicación de la norma fundacional y por la necesaria modernización de estos órganos, sino también como una medida que favorece una mayor transparencia del sector fundacional, permitiendo a los ciudadanos acceder a la información sobre las fundaciones de competencia estatal a través de una única fuente, al tiempo que contribuye al fortalecimiento del órgano de Protectorado.

La segunda iniciativa, que parece retrasarse más de lo deseable, cobra especial importancia en el contexto actual, y debiera concebirse no en el marco de la reducción de los ingresos públicos, sino de la necesaria reactivación económica,

en sectores de interés general, a lo que el sector fundacional puede contribuir claramente. Ante la disminución de los fondos públicos, que ha afectado de forma intensa a algunas de las entidades que conforman el sector, la anunciada reforma de la Ley de Mecenazgo aparece como una de las necesarias mejoras del marco regulador de las entidades sin fin de lucro y, por ende, de las fundaciones. Pero no sólo como forma compensatoria o alternativa a la financiación pública, sino como medio de fortalecer la participación de la sociedad en la realización de actividades de interés general que, como ponen de relieve las cifras, es de gran importancia. En este empeño, desde la Asociación Española de Fundaciones se ha trabajado a lo largo del año 2012 con otras entidades representativas del tercer sector para mantener vivo el debate sobre este proyecto que debería ver la luz en esta legislatura. En esta tarea, el análisis comparado de los regímenes de nuestro entorno consideramos que es de gran valor e interés y, en este sentido, el Anuario de Derecho de Fundaciones, incluye un análisis comparado del sistema de mecenazgo en Estados Unidos, cuyas figuras pueden servir de referencia para la tan anunciada reforma.

El año 2012 ha sido especialmente relevante en lo que se refiere al estatuto de fundación europea, pues en el mes de febrero la Comisión aprobó la propuesta de *Reglamento del Consejo por el que se aprueba el Estatuto de la Fundación Europea (FE)*, sometiéndolo a un período de información en el que la Asociación ha participado activamente. Para lograr eliminar los obstáculos transfronterizos que en la actualidad encuentran tanto las fundaciones como los donantes, se ha considerado como la opción más eficiente la del estatuto, previendo la aplicación automática de un tratamiento fiscal no discriminatorio. El contenido de la propuesta se analiza en este número del Anuario, en la sección referida a la *Crónica Europea*, propuesta que será informada por el Parlamento en el año 2013.

Durante el año 2012 la Asociación Española de Fundaciones ha continuado cumpliendo sus objetivos principales: representar y defender los intereses de las fundaciones, prestar servicios a las fundaciones asociadas y articular y fortalecer el sector fundacional, objetivos a los que se contribuye también a través de publicaciones como el Anuario de Derecho de Fundaciones a cuyos directores y autores debemos agradecer una vez más su trabajo.

Javier NADAL ARIÑO
Presidente de la Asociación Española de Fundaciones

ESTUDIOS

La reestructuración del sector público fundacional¹

Jorge García-Andrade Gómez

Profesor Titular interino de Derecho Administrativo
Universidad de Alcalá

SUMARIO: I. OBJETO DEL ESTUDIO.—II. PRESUPUESTOS CONCEPTUALES DEL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS FUNDACIONES DEL SECTOR PÚBLICO: 1. *Dos aproximaciones al derecho constitucional de fundación.* 2. *La legislación sobre fundaciones del sector público.* 3. *La categorización de las fundaciones como parte del sector público y su sometimiento al Derecho administrativo.* 4. *La actualización del derecho de fundación en la doctrina del Tribunal Constitucional:* A) La jurisprudencia constitucional sobre las personificaciones privadas de la Administración. B) Dos concepciones del derecho constitucional de fundación a debate. C) Alcance del artículo 34 de la Constitución en la STC 120/2011.—III. LAS FÓRMULAS DE LA REESTRUCTURACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO FUNDACIONAL Y SU PROBLEMÁTICA: 1. *Las ideas directrices en la reestructuración del sector público fundacional: interés general y garantías para los terceros.* 2. *La reestructuración frente a la independencia institucional de las fundaciones.* 3. *Fórmulas seguidas para la reestructuración del sector público fundacional:* A) Instrucciones informales. B) La adopción de actos administrativos y disposiciones reglamentarias. C) Reformas legislativas.—IV. LÍMITES A LA REESTRUCTURACIÓN: 1. *El derecho constitucional de fundación no constituye un límite para la reestructuración del sector público.* 2. *El principio de legalidad como límite a la reestructuración.* 3. *La particularidad de las fundaciones mixtas.* 4. *La cuestión de las garantías en la reestructuración del sector público.* A) La extensión del Derecho administrativo a las fundaciones del sector público. B) La posición jurídica de los ciudadanos-beneficiarios de las fundaciones del sector público. C) Las garantías de los ciudadanos ante la reducción del sector público fundacional.—V. CONSIDERACIÓN FINAL.—BIBLIOGRAFÍA.

I. Objeto del estudio

El fenómeno de la expansión de las fundaciones del sector público se inició a mediados de los años noventa del siglo pasado, propiciado por la habilitación genérica que la Ley de Fundaciones de 1994 otorgaba a las Administraciones públicas para constituir fundaciones, y favorecido por una

¹ Este trabajo forma parte del proyecto de investigación con referencia DER2009/14273-C02-01, financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad.

economía en constante crecimiento que permitió a la Administración pública ampliar su campo de actuación y acrecentar la gama de servicios ofrecidos a los ciudadanos, para lo que se valió de los distintos resortes que el Derecho le ofrecía, entre ellos el recurso a las fundaciones controladas por la Administración.

Transcurrida más de una década, las dificultades presupuestarias que ha traído la crisis económica no sólo han frenado el fenómeno, sino que han llevado a los poderes públicos a desandar buena parte del camino recorrido, mediante procesos de reestructuración del sector público fundacional —generalmente se presentan como racionalización— con la finalidad de reducir los costes tanto de gestión como de los servicios prestados². Lo que básicamente ha consistido en la reducción del número de fundaciones y empresas públicas, ya fuera como resultado de procesos de fusión, ya de la simple disolución o de la exclusión de fundaciones del sector público, así como en la supresión de servicios, actividades y atenciones que prestaban y desarrollaban aquellas entidades.

Ceñido el análisis al concreto sector público fundacional, por su novedad este proceso de reestructuración plantea numerosas cuestiones que desbordan las previsiones recogidas en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, y en las correspondientes leyes autonómicas, especialmente en lo que atañe al margen de decisión con que cuentan los poderes públicos para llevar a cabo la reestructuración.

El objeto de este trabajo consiste precisamente en el análisis del proceso de reestructuración del sector público fundacional, lo que requiere delimitar los presupuestos conceptuales del régimen jurídico de las fundaciones del sector público; identificar las distintas fórmulas de reestructuración y la problemática que genera; así como precisar los límites y condicionantes de la reestructuración y los efectos jurídicos que de ella se derivan.

II. Presupuestos conceptuales del régimen jurídico de las fundaciones del sector público

El fenómeno de la expansión de las fundaciones del sector público se llevó a cabo sin que se hubieran asentado los necesarios presupuestos con-

² Véase la ponencia de E. MONTOYA MARTÍN, «Reflexiones sobre el sector público instrumental en un contexto de crisis económica: la inaplazable hora de la racionalización», presentada en el *VII Congreso de profesores de Derecho administrativo en Tarragona* (10 y 11 de febrero de 2012).

ceptuales que permitieran la adecuada integración de la figura fundacional en el sector público. Esta falta de una teoría jurídica sobre las fundaciones del sector público también dificultó la articulación de un régimen jurídico medianamente sistematizado, lo que dio lugar a no pocas distorsiones, que fueron tempranamente identificadas por los autores³.

El panorama es bien distinto en el momento actual, pues el proceso de reestructuración del sector público fundacional que acaba de iniciarse tiene la ventaja de contar con una notable construcción jurídica sobre la figura fundacional pública. Este sustrato teórico es el resultado de un fructífero «diálogo» entre la doctrina académica, la constitucional y la obra del legislador estatal y los autonómicos. En cuyas respectivas realizaciones es fácil observar una evolución caracterizada por las recíprocas influencias y el aprovechamiento de los avances logrados en cada una de aquellas parcelas jurídicas.

1. *Dos aproximaciones al derecho constitucional de fundación*

El análisis jurídico de las fundaciones del sector público forma parte del tema más general de la utilización de las personificaciones privadas por parte de la Administración pública, que ya había sido estudiado con amplitud por la doctrina⁴. No obstante, el Derecho aplicable a la figura de la fundación

³ Véase J. L. PIÑAR, «Fundaciones constituidas por entidades públicas. Algunas cuestiones», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 97, 1998, pp. 37-63; E. MALARET y M. MARSAL FERRET, *Las fundaciones de iniciativa pública: un régimen jurídico en construcción*, Fundació Carles Pi i Sunyer, 2005; y J. GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, «Las fundaciones de la Administración», en S. MUÑOZ MACHADO *et al.* (dir.), *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, Iustel, 2005, pp. 645-752.

⁴ Los estudios son especialmente notables en relación con la problemática que plantea la utilización de las personificaciones privadas por la Administración. M. CLAVERO ARÉVALO analizó la utilización de un Derecho administrativo singular frente al general en «Personalidad jurídica. Derecho general y Derecho singular en las Administraciones autónomas», *Documentación Administrativa*, núm. 58, 1962; J. LEGUINA VILLA, «Algunas ideas sobre la Constitución y la huida del Derecho administrativo», *Revista Jurídica de Navarra*, núm. 19, 1995; J. M. SALA ARQUER, «Huida al Derecho privado y huida del Derecho», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 75, 1992; F. GARRIDO FALLA, «Un tema de seguridad jurídica: La regulación de los entes instrumentales», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 79, 1993; I. BORRAJO INIESTA, «El intento de huir del Derecho administrativo», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 78, 1993; S. DEL SAZ, «Desarrollo y crisis del Derecho administrativo. Su reserva constitucional», en *Nuevas perspectivas del Derecho administrativo. Tres estudios*, UNED-Civitas, Madrid, 1992, pp. 101 y ss. y de la misma autora «La huida del Derecho administrativo: últimas manifestaciones. Aplausos y críticas», *Revista de Administración Pública*, núm. 133, 1994; J. C. LAGUNA DE PAZ, «La renuncia de la Administración pública al Derecho administrativo», *Revista de Administración Pública*, núm. 136, 1995; y S. MARTÍN-RETORTILLO, «Reflexiones sobre la huida del Derecho administrativo», *Revista de Administración Pública*, núm. 140, 1996;

en mano pública ha estado muy condicionado por el reconocimiento del derecho de fundación en el artículo 34 de la Constitución y su remisión parcial a los apartados 2 y 4 del artículo 22, sobre la ilicitud de ciertas asociaciones y la necesidad de resolución judicial para la disolución o suspensión en sus actividades de las asociaciones.

A este respecto, conviene recordar que la Ley de Fundaciones de 1994 reconoció a las Administraciones la capacidad para constituir aquel tipo de entidades, pero no abordó las múltiples cuestiones que planteaba su integración en la organización administrativa, como tampoco cabía deducir de ella concepción alguna sobre el encaje constitucional de la figura fundacional en mano pública. Fue la doctrina académica la que asumió la elaboración de unas bases conceptuales que permitieran suplir el vacío normativo.

Entre la doctrina, destaca la importante contribución del profesor Piñar con un artículo publicado en 1998 en el que abordaba las principales cuestiones que plantea el tema: sostenía que las fundaciones constituidas por las Administraciones públicas eran verdaderas instituciones privadas, no públicas; que la especialidad de su régimen se encuentra en el proceso de formación de la entidad pública, que está sometido al Derecho público; pero que una vez constituida la fundación, se regirá sin excepciones por lo dispuesto en la Ley de Fundaciones, a salvo de ciertas particularidades; que la fundación constituida es independiente de la Administración fundadora, subrayando la importante separación que la Ley de Fundaciones establece entre el fundador y la entidad constituida a efectos patrimoniales, presupuestarios, de personal, etc.⁵. Desde el punto de vista constitucional, planteaba que no hay un derecho constitucional de las personas jurídico-públicas a constituir fundaciones, pues no es un derecho que integre su *status* jurídico-constitucional. No obstante, si el legislador permite a la Administración constituir fundaciones, éstas quedarían sometidas a las previsiones de los artículos 34 y 22 de la Constitución, singularmente en lo que hace a su disolución, que estaría vedada tanto a la Administración como al propio legislador, al exigir el apartado 4 del artículo la preceptiva resolución judicial⁶. En suma, esta construcción

E. MONTOYA MARTÍN, *Las empresas públicas sometidas al Derecho privado*, Marcial Pons, 1996; E. DESDENTADO DAROCA, *La crisis de identidad del Derecho administrativo: privatización, huida de la regulación pública y administraciones independientes*, Tirant lo Blanch, 1999. Junto a los anteriores, es obligado citar los trabajos contenidos en el volumen colectivo *Administración Instrumental. Libro Homenaje a Manuel Francisco Clavero Arévalo*, Civitas/Instituto García Oviedo, Madrid, 1994.

⁵ J. L. PIÑAR, «Fundaciones constituidas por entidades públicas...», cit., pp. 40-41 y 53.

⁶ J. L. PIÑAR, «Fundaciones constituidas por entidades públicas...», cit., pp. 41-43 y 55-56.

dogmática se asienta sobre una concepción esencialmente formal del derecho de fundación, en la medida en que la utilización por parte de la Administración de la forma jurídica fundacional determinaría la aplicación de su régimen jurídico general, a salvo de ciertas singularidades.

La otra aproximación al derecho constitucional de fundación es de carácter funcional⁷, pues atiende esencialmente a la justificación del régimen jurídico aplicable a las fundaciones. Este planteamiento, que expuse en 2001, en esencia considera que la aplicación del artículo 34 de la Constitución exige la iniciativa de los privados en la realización de fines de interés general. En consecuencia, faltando este elemento nuclear, las fundaciones en mano pública no quedarían sometidas al artículo 34 de la Constitución, como tampoco serían oponibles a la capacidad de autoorganización de la Administración los límites del artículo 22 sobre su disolución o suspensión de actividades. Por el contrario, debe entenderse que la utilización de las fundaciones por parte de la Administración es una manifestación del sector público en la consecución de sus fines, articulada mediante personificaciones privadas meramente instrumentales. Entre otros aspectos que no vienen al caso, esta concepción del derecho de fundación ponía de manifiesto la posible ruptura del equilibrio en la distribución territorial de competencias, cuando el ejercicio del protectorado sobre las fundaciones se ejercitaba atendiendo a criterios formales y no funcionales, en la medida en que de ella resultaría que la Administración competente en materia de protectorado supervisaría la actividad de otra Administración ejercida a través de fundaciones del sector público⁸.

2. *La legislación sobre fundaciones del sector público*

La primera norma que reguló algunas de las particularidades de las fundaciones del sector público fue la Ley gallega 10/1996, de 5 de noviembre, de actuación de entes y empresas participadas en las que tiene participación mayoritaria la Junta de Galicia en materia de personal y contratación. Esta Ley resultaba de aplicación a las fundaciones del sector público autonómico [art. 1.b)] y esencialmente disponía que aquéllas debían observar ciertos

⁷ Sobre la interpretación funcional de la Administración y el poder público en general, véase E. MONTOYA MARTÍN, *Las empresas públicas sometidas al Derecho privado*, cit., p. 162; y J. GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, *Derecho administrativo en la contratación entre privados*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pp. 71 y ss.

⁸ J. GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, «Algunas acotaciones...», cit., pp. 121, 125 y 141-144. Ideas posteriormente desarrolladas en J. GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, «Las fundaciones de la Administración», cit., pp. 662 y ss.

principios y reglas de Derecho administrativo en materia de personal, contratación y fiscalización.

En el ámbito estatal, distintas modificaciones de la Ley General Presupuestaria habían ido introduciendo regulaciones sobre la fiscalización de las fundaciones de la Administración⁹. Asimismo, puede encontrarse una regulación de detalle sobre las fundaciones de la Administración en el ámbito sanitario¹⁰. Pero sería necesario esperar a la aprobación en 2002 de la vigente Ley de Fundaciones para encontrar una regulación más sistemática de las fundaciones del sector público. En sus artículos 44 a 46 se delimita el ámbito subjetivo, el procedimiento de creación y el régimen jurídico. Este último se compone de una serie de reglas de Derecho administrativo relativas a la imposición de límites a la asunción de funciones por parte de las fundaciones del sector público; la reserva a la Administración General del Estado de la función de protectorado respecto de las fundaciones de ella dependientes; la fiscalización económica de estas entidades; la selección de personal; la contratación; o la disposición de fondos sin contraprestación.

Es de notar que, aun cuando esta última Ley reserva a la Administración General del Estado el ejercicio del protectorado sobre sus fundaciones y dispone el sometimiento de las fundaciones del sector público a ciertas especialidades de Derecho administrativo, es declaradamente tributaria de la concepción formal del derecho constitucional de fundación, a la que se ha hecho referencia en el epígrafe anterior. Así se expresa en el preámbulo de la norma y en su artículo 1, en el que se declara que «tiene por objeto desarrollar el derecho de fundación, reconocido en el artículo 34 de la Constitución». De acuerdo con este planteamiento, el apartado 7 del artículo 46 dispone que, en los aspectos no regulados específicamente en el capítulo XI sobre las fundaciones del sector público estatal, éstas se regirán con carácter general por lo dispuesto en la citada Ley. Esta remisión a las disposiciones generales incluye, claro está, la aplicación de las reglas generales sobre diso-

⁹ J. GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, «Las fundaciones de la Administración», cit., pp. 675 y ss.

¹⁰ Véanse los trabajos de M. VAQUER CABALLERÍA, *Fundaciones públicas y fundaciones en mano pública*, Marcial Pons, 1999; J. L. BERMEJO LATRE y O. MIR PUIGPELAT, «Algunas notas sobre las primeras experiencias en la regulación de las fundaciones de iniciativa pública», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 104, 1999, pp. 575-593; J. GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, «Técnicas de control y de integración administrativa de las nuevas fundaciones de gestión sanitaria», en S. MARTÍN-RETORTILLO BAQUER (dir.), *La enseñanza del derecho administrativo; tercer sector y fundaciones; rutas temáticas e itinerarios culturales / XIII Congreso Italo-Español de Profesores de Derecho Administrativo, Salamanca, 9-11 de octubre de 2000*, Cedecs, 2002, pp. 395-427; y F. VILLAR ROJAS, «Las fundaciones sanitarias y sociales de la Administración pública», en *Forme private e interessi generali...*, cit., pp. 117 y ss.

lución de las fundaciones de los artículos 31 y 32, concebidas de conformidad con los límites establecidos en el artículo 22 de la Constitución.

3. *La categorización de las fundaciones como parte del sector público y su sometimiento al Derecho administrativo*

De forma paralela a la evolución legislativa, la doctrina había comenzado a plantear la consideración de las fundaciones privadas constituidas por la Administración como partes integrantes del sector público¹¹. Lo que ciertamente suponía un cierto distanciamiento respecto de la concepción más formal de la figura fundacional de la Administración, aun cuando esta categorización no supusiera una ruptura con el concepto formal del derecho constitucional de fundación. En concreto, el profesor Vaquer así lo sostuvo en 1999 en un estudio sobre las fundaciones de la Administración en el ámbito sanitario. A juicio de este autor, el recurso al concepto de sector público permitía romper el concepto más estrecho y formal de Administración pública, que hasta entonces había sido determinante para la aplicación del Derecho administrativo¹². La idea de que la Administración puede servirse instrumentalmente de las fundaciones para el cumplimiento de sus fines también la recogieron en 1999 los profesores Morell Ocaña y Ruiz Ojeda¹³.

No sería hasta 2005, tras la aprobación de la vigente Ley de Fundaciones, cuando se publicaron simultáneamente dos estudios que plantearon la ruptura plena con la concepción formal de las fundaciones del sector público¹⁴. Esta concepción declaradamente funcional partía de la doctrina previa de que el artículo 34 de la Constitución no era de aplicación a las fundaciones del sector público, sino que éstas eran un mero ejercicio del Derecho administrativo de la organización de las Administraciones públicas¹⁵. La mayor novedad estribaba en que, en coherencia con la anterior tesis, se señalaba también la inadecuación del Derecho general de fundaciones cuando se aplicaba al sector público y, en consecuencia, se advertía de la necesidad de adaptar aquel

¹¹ La profesora S. DEL SAZ había llevado a cabo este análisis en 1998 en relación con la utilización de fundaciones en el ámbito universitario, «Las fundaciones en el ámbito universitario», *Revista catalana de dret públic*, núm. 23, 1998, pp. 36 y ss.

¹² M. VAQUER CABALLERÍA, *Fundaciones públicas...*, cit., pp. 60 y 63.

¹³ L. MORELL OCAÑA y A. RUIZ OJEDA, «La técnica fundacional como instrumento de gestión administrativa en el Derecho público», en *Manual de fundaciones*, Civitas, 1999, p. 242.

¹⁴ E. MALARET y M. MARSAL FERRET, *Las fundaciones de iniciativa pública...*, cit., y J. GARCÍA-ÁNDRADE GÓMEZ, «Las fundaciones de la Administración», cit., ambos *in toto*.

¹⁵ E. MALARET y M. MARSAL FERRET matizan que el derecho constitucional de fundación consiste en un derecho de libertad-competencia, *Las fundaciones de iniciativa pública...*, cit., pp. 45 y ss.

régimen jurídico a las necesidades del sector público. Ya no sólo en aspectos, sin duda relevantes, como el régimen de la contratación¹⁶ o de personal, sino que se replanteaba también el régimen jurídico de las fundaciones del sector público en los aspectos tocantes a las relaciones con la Administración matriz y el sometimiento a la supervisión del protectorado, para integrar y hacer que estas fundaciones fueran efectivamente dependientes de su Administración matriz.

Evidentemente, este último planteamiento suponía la negación de una de las características esenciales de las fundaciones rigurosamente privadas, como es la independencia de la institución constituida respecto de su fundador¹⁷. Y la correlativa constatación de que, una vez más, el Derecho administrativo modula e incluso transforma las instituciones civiles de que se sirve para adaptarlas al giro o tráfico de la Administración pública¹⁸.

Esta concepción sobre el régimen jurídico de las fundaciones es la que, en general, ha seguido la doctrina iuspublicista que con posterioridad se ha ocupado de la materia, desarrollando y profundizando numerosos aspectos que entonces sólo habían quedado apuntados¹⁹.

Por último, para completar las aportaciones doctrinales en la construcción de una teoría sobre el régimen jurídico de las fundaciones del sector público, debe dejarse indicado que el profesor Parejo ha considerado que la habilitación

¹⁶ M. RAZQUIN LIZARRAGA, «Las fundaciones y la contratación pública», en *Forme private e interessi generali: quale ruolo per le fondazioni?*, F. ROVERSI-MONACO *et al.* (dirs.), Bononia University Press, 2012, pp. 251 y ss.; y J. A. MORENO MOLINA, «La problemática de la contratación de las fundaciones públicas: ¿aplicación del Derecho privado o del Derecho de la contratación pública?», en la misma obra, pp. 365 y ss.

¹⁷ J. CAFFARENA LAPORTA, «Comentario al artículo 29», en *Comentarios a la Ley de fundaciones y de incentivos fiscales*, R. DE LORENZO *et al.* (dirs.), Marcial Pons, 1995, p. 262; L. MORELL OCAÑA y A. RUIZ OJEDA, «La técnica fundacional...», cit., p. 246; E. MALARET y M. MARSAL FERRET, *Las fundaciones de iniciativa pública...*, cit., p. 81 y J. GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, «Las fundaciones de la Administración», cit., pp. 668 y ss.

¹⁸ S. MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, *El Derecho civil en la génesis del Derecho administrativo y de sus instituciones*, Civitas, Madrid, 1996, (la primera edición fue del año 1960).

¹⁹ J. SOCÍAS CAMACHO, *Fundaciones del sector público. En especial, el ámbito sanitario*, Iustel, 2006; J. ALDABAL ETXEBARRIA, *Las fundaciones del sector público vasco: su régimen jurídico*, Lete, 2007; M. T. CARBALLEIRA RIVERA, *Fundaciones y Administración pública*, Atelier, 2009; J.-C. ALLI TURRILLAS, *Fundaciones y Derecho administrativo*, Marcial Pons, 2010; A. BLÁZQUEZ LIDOY, «Fundaciones públicas: consideraciones generales sobre su régimen jurídico», en *Tratado de Fundaciones*, R. DE LORENZO *et al.* (dirs.), Aranzadi, 2010, pp. 329 y ss.; P. MENÉNDEZ, «Las fundaciones del sector público», en *Fundaciones. Problemas actuales y reforma legal*, Aranzadi, 2011, pp. 111-163; y, en general, las comunicaciones de las actas del XVIII Congreso de la Asociación Italo-Española de Profesores de Derecho Administrativo, *Forme private e interessi generali...*, cit., *in toto*.

genérica de la Ley de Fundaciones es insuficiente para que la Administración pueda constituir fundaciones, siendo preciso el complemento de una habilitación legal específica²⁰. Por su parte, los profesores Martínez López-Muñiz y Alli cuestionan la constitucionalidad de que la Administración pública pueda servirse de la figura fundacional privada para el ejercicio de sus funciones²¹.

4. La actualización del derecho de fundación en la doctrina del Tribunal Constitucional

A) La jurisprudencia constitucional sobre las personificaciones privadas de la Administración

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en diversas oportunidades sobre la utilización de las personificaciones del Derecho privado por parte de la Administración. En el aspecto que aquí se analiza, en general se advierte en la doctrina constitucional una aproximación antiformalista a la cuestión, en cuanto se acepta con normalidad el recurso por parte de la Administración a aquellas técnicas de Derecho privado, en la medida en que queden salvaguardadas las garantías constitucionales, y la consecuente modulación de su régimen jurídico.

En la sentencia 14/1986, de 31 de enero de 1986, dictada en respuesta a la impugnación de la Ley vasca 12/1983, reguladora de los principios ordenadores de la Hacienda General del País Vasco, el Tribunal hubo de pronunciarse sobre la licitud de que el parlamento autonómico crease determinadas sociedades mercantiles dependientes de la Administración autonómica, pero diferenciadas de las sociedades reguladas en la normativa estatal.

Con ocasión de aquel pronunciamiento, el Tribunal reconoció «ciertas formas de personificación de las entidades públicas y sobre el régimen de las mismas, cuestiones en las que se ha constatado una evidente evolución —en la que sería impertinente entrar— hasta haber adquirido en la actualidad carta de naturaleza la creación por la Administración de entes institucionales bajo formas privadas de personificación». Y respecto de las que observó que

²⁰ L. PAREJO ALFONSO, «Prólogo» al libro de M. VAQUER CABALLERÍA, *Fundaciones públicas...*, cit., pp. 14 y ss.

²¹ J. L. MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, «Fundaciones privadas del sector público: problemas de constitucionalidad», en S. MARTÍN-RETORTILLO BAQUER y J. TORNOS MAS (eds.), *La enseñanza del Derecho Administrativo, Tercer Sector y Fundaciones, Rutas Temáticas e Itinerarios Culturales (XIII Congreso Italo-Español de Profesores de Derecho Administrativo, Salamanca, 9-11 octubre 2000)*, Cedecs, 2002, pp. 301-332; y J.-C. ALLI TURRILLAS, *Fundaciones y Derecho administrativo*, cit., pp. 455 y 456.

«la instrumentalidad de los entes que se personifican o que funcionan de acuerdo con el Derecho Privado, remite(n) su titularidad final a una instancia administrativa inequívocamente pública, como público es también el ámbito interno de las relaciones que conexionan dicho entes con la Administración de la que dependen, tratándose en definitiva de la utilización por la Administración de técnicas ofrecidas por el Derecho Privado, como un medio práctico de ampliar su acción social y económica» (FJ 8).

En cuanto a la competencia autonómica para crear una sociedad mercantil diversa de la anónima, constató «la regulación que de las sociedades públicas especiales se realiza en la Ley impugnada posee un notorio carácter público, (...) como instrumento de acción administrativa, lo que en esencia no es otra cosa que incidir en el régimen jurídico de las Administraciones públicas, lo que está reservado en exclusividad al Estado en cuanto al establecimiento de sus bases en el art. 149.1.18 de la C.E. (...) y sin que, finalmente, surjan dudas en cuanto a que nos hallamos ante un supuesto al que conviene la precitada normativa constitucional, porque si existe alguna institución cuyo encuadramiento pueda realizarse del modo más absoluto dentro de la amplia rúbrica “régimen jurídico de las Administraciones Públicas”, esta es precisamente la personificación de tales Administraciones para su constitución, funcionamiento y actuación en cualquiera de sus posibilidades legales, una de ellas la que aquí se contempla» (FJ 9).

Sin abandonar los títulos competenciales para la regulación, el Tribunal entendió que «la sociedad pública vasca especial, por tratarse de una sociedad mercantil en su actividad externa, ha de relacionarse con toda clase de sujetos, con creación de la indeterminada serie de relaciones jurídicas con terceros, propia e indeclinable de este tipo de personas jurídicas, con lo que su regulación por la Ley impugnada incide plenamente dentro de la amplia fórmula de la “legislación mercantil”» del artículo 149.1.6 de la Constitución (FJ 9).

En el caso concreto de las fundaciones del sector público, el Tribunal se pronunció acerca de la separación de su cargo de quien ocupaba funciones directivas. El Auto constitucional 206/1999, de 28 de julio, resolvió la cuestión atendiendo antes a la esencia de las relaciones jurídicas existentes que a la forma jurídica fundacional. Así el Tribunal entendió que «la peculiar configuración de la Fundación del Teatro Lírico como fundación pública gestora de un teatro público (es decir, una forma privada de personificación por completo en manos de dos Administraciones Públicas) implica necesariamente ciertas consecuencias para el personal directivo de la misma». Y también que la existencia de una relación jurídico laboral especial «no significa que

no se le deban aplicar ciertas reglas y principios propios del personal al servicio de las Administraciones Públicas, pues en el presente caso la empresa, si bien formalmente persona jurídico-privada, puede equipararse en realidad a un Ente público con capital y fines también públicos que actúa en el tráfico jurídico utilizando sólo de manera instrumental la veste fundacional» (...) «Luego estamos en presencia, por un lado, de un ente privado fundacional que, para lo que aquí interesa, actúa materialmente como un organismo público bajo la dependencia directa de dos Administraciones».

B) *Dos concepciones del derecho constitucional de fundación a debate*

El vivo debate planteado entre la doctrina sobre los presupuestos conceptuales del régimen jurídico de las fundaciones de la Administración se trasladó ante el Tribunal Constitucional con ocasión de la impugnación de la Ley Madrileña de Fundaciones, dando lugar a una sentencia de singular importancia en la configuración del derecho constitucional de fundación.

Mediante la sentencia 120/2011, el Tribunal Constitucional enjuició la adecuación constitucional de diversos preceptos de la Ley Madrileña de Fundaciones, que incluía en su ámbito de aplicación a las fundaciones constituidas por la Administración estatal (art. 9.3); habilitaba a la Comunidad de Madrid para requerir de los órganos estatales documentación e información a los efectos de determinar el ámbito territorial de actividad de las fundaciones domiciliadas en la Comunidad de Madrid (disposición adicional primera); y establecía la presunción de que las fundaciones constituidas por las universidades públicas madrileñas desarrollaban principalmente sus actividades en el territorio de la Comunidad de Madrid y, en consecuencia, quedaban comprendidas en el ámbito subjetivo de aplicación de la ley impugnada (disposición adicional primera).

En la discusión planteada ante el alto tribunal se dieron cita las dos concepciones del Derecho que se han expuesto, aun cuando las partes no las calificaran como tales en sus argumentaciones. La impugnación de la ley por parte del Estado se basaba claramente en una interpretación funcional del Derecho, de la que cabe destacar los siguientes argumentos: aun cuando la figura de la fundación sea de naturaleza privada, también las administraciones pueden servirse de ellas para conseguir objetivos propios de su competencia, lo que las convierte en instrumentos o medios al servicio de la organización administrativa para el cumplimiento de los fines públicos; la naturaleza y régimen jurídico de las entidades que utiliza la Administración de manera instrumental (como las fundaciones) no puede suponer un desplazamiento de las potestades administrativas previstas en el bloque de constitucionalidad;

el ejercicio de las funciones de protectorado y registro incide en el desenvolvimiento de la actividad fundacional y, de aplicarse sobre la fundación de otra Administración, ha de considerarse una evidente y manifiesta intromisión competencial; por tanto, la función de vigilancia y control público a través del protectorado y el registro resulta incompatible con la Constitución cuando la fundación ha sido creada por una Administración distinta; en esta misma línea argumental, la Ley madrileña sería inconstitucional en cuanto vulneraría la potestad de autoorganización de la Administración estatal, pues de lo contrario, el ejercicio de la acción administrativa a través de una fundación quedaría sometido al control por otra Administración diferente (FJ 2).

En defensa de la ley cuestionada se invocaban argumentos de carácter esencialmente formal, entre otros: que el criterio territorial determina el alcance de las competencias autonómicas sobre las fundaciones, de manera que si éstas desarrollan sus actividades principalmente en la Comunidad Autónoma, deben quedar sometidas a la ley autonómica; que la entonces vigente ley de fundaciones de 1994 no preveía reglas especiales para las fundaciones constituidas por las Administraciones públicas; que las fundaciones creadas por las Administraciones públicas son verdaderas fundaciones privadas, y no entes públicos; y, en este sentido, que la formación de la voluntad de la Administración para constituir la fundación se rige por normas de Derecho administrativo, pero que, una vez constituida la fundación, se regirá por lo dispuesto en la legislación sobre fundaciones sin excepciones; que las fundaciones privadas no pueden ser nunca una manera de autoorganizarse el Estado, aunque sí de realizar ciertas actividades mediante entidades jurídico-privadas, como son las fundaciones o sociedades mercantiles; que la fundación no es un ente público sino privado y, como tal, no puede asumir funciones públicas sino sólo colaborar con la Administración en la consecución de fines públicos; en fin, que la fundación, aun constituida por entes públicos, no deja de ser una persona jurídico-privada, no es Administración y tampoco es de titularidad de la Administración y, por ello, no puede encuadrarse dentro de la autoorganización de la Administración (FJ 5).

C) *Alcance del artículo 34 de la Constitución en la STC 120/2011*

La sentencia del Tribunal Constitucional se dicta en una clave interpretativa funcional que, ya desde su inicio argumentativo, se separa de las posiciones más formalistas que al respecto habían defendido la Comunidad Autónoma e incluso la abogacía del Estado. Así la abogacía del Estado sostenía en relación con las fundaciones universitarias que la Ley madrileña podría vulnerar el derecho constitucional de fundación recogido en el artículo 34,

al no permitir al fundador determinar el ámbito territorial de actuación de la fundación [FJ 2, b) y c)]; por su parte, la abogacía madrileña defendía que el derecho constitucional de fundación ampararía una hipotética limitación de esta facultad. Sin embargo, el Tribunal Constitucional no asume tales premisas y va mucho más lejos al declarar «que la creación de fundaciones por las personas jurídico-públicas no constituye ejercicio del derecho de fundación proclamado en el art. 34.1 CE» (FJ 5).

Esta afirmación del Tribunal Constitucional va a resultar extraordinariamente importante en la configuración del régimen jurídico de las fundaciones en mano pública, pues, altera por completo el basamento constitucional sobre el que el legislador había construido aquel régimen jurídico.

De una parte, el Tribunal Constitucional ha actualizado la interpretación del derecho constitucional de fundación que había establecido en la sentencia constitucional 49/1988, de 22 de marzo, donde había considerado que el artículo 34 de la Constitución «se refiere sin duda al concepto de fundación admitido de forma generalizada entre los juristas y que considera la fundación como la persona jurídica constituida por una masa de bienes vinculados por el fundador o fundadores a un fin de interés general» (FJ 5). La nueva jurisprudencia completa aquel concepto de la siguiente manera: «A ello debemos añadir ahora que la proclamación del derecho de fundación para fines de interés general (art. 34.1 CE) implica el reconocimiento de un derecho de libertad cuyo ejercicio permite a los particulares participar en la realización de actividades de interés general a través de la creación de una organización permanente dotada de personalidad jurídica propia y diferenciada del instituyente» (STC 120/2011, FJ 5).

Esta revisión del concepto constitucional de fundación presenta tres aspectos destacables. De una parte, frente al concepto tradicional de fundación, referido a una masa de bienes vinculada a un fin de interés general, se acoge la concepción más amplia del derecho de libertad de los ciudadanos para participar en la realización de actividades de interés general, mediante una organización permanente dotada de personalidad jurídica. En consecuencia, dado que se trata de un derecho de libertad específico de los ciudadanos, concluye que de este derecho fundamental no se deriva el reconocimiento de la capacidad para constituir fundaciones por parte de los poderes públicos. Por otra parte, de la actualización del concepto constitucional de fundación deduce que: «El reconocimiento a las Administraciones públicas de la capacidad para constituir fundaciones no deriva, por tanto, del art. 34.1 CE sino de una decisión adoptada por el legislador con la finalidad de satisfacer el mandato que le impone el art. 103.1 CE». Y, por lo tanto, «la decisión de un

ente público de constituir una fundación para el cumplimiento de los fines que le son propios no supone el ejercicio del derecho de fundación reconocido a los particulares en el art. 34.1 CE sino el de la potestad de autoorganización que corresponde a las Administraciones territoriales» (FJ 6).

Además, y en lo que aquí más importa al objeto del presente estudio, el propio Tribunal destaca diversas consecuencias para el régimen jurídico de las fundaciones del sector público que se derivan de su carácter instrumental respecto de las Administraciones que las han creado (FJ 7). En primer lugar, si la Administración General del Estado hace uso de su capacidad para crear fundaciones, su actuación en ningún caso puede desbordar los límites trazados por la distribución de competencias, resultando a este respecto indiferente que la actuación se lleve a cabo directamente a través de sus propios órganos y servicios o mediante personificaciones instrumentales de Derecho público o privado.

En segundo término, la circunstancia de que quien actúa a través de estas fundaciones no sea un particular sino un ente público no sólo determina en algunos extremos el régimen jurídico aplicable a las relaciones que entablan con terceros, sino que también afecta necesariamente a las potestades de intervención administrativa sobre las fundaciones. En el caso de las fundaciones del sector público, el servicio al interés general y la garantía de legalidad también resultan constitucionalmente obligados y, por tanto, capaces de habilitar potestades de control administrativo sobre su actuación (funciones de registro y protectorado), pero ello no tiene lugar en el marco de lo dispuesto en el artículo 34.1 CE, sino en el que se deriva del artículo 103.1 CE.

En tercer lugar, el carácter instrumental de las fundaciones del sector público determina también que el ejercicio de las competencias de control administrativo sobre su actuación tenga materialmente por objeto la actuación de la Administración territorial que se sirve de esa personificación, lo cual revela que su ejercicio no es aquí actividad administrativa de ordenación y limitación del desarrollo de actuaciones por los particulares, sino que se enmarca en el ámbito de las relaciones jurídicas entre los entes públicos a través de los cuales actúa el Estado. De modo que su regulación y ejercicio habrán de tener en consideración la configuración constitucional del Estado autonómico.

Todo ello lleva al Tribunal a declarar la inconstitucionalidad de varias reglas contenidas en la Ley madrileña, pues al extender su ámbito de aplicación a las fundaciones del sector público estatal «introduce un mecanismo de control autonómico de la acción de la Administración estatal no previsto en el bloque de la constitucionalidad» (FJ 10).

III. Las fórmulas de la reestructuración del sector público fundacional y su problemática

1. *Las ideas directrices en la reestructuración del sector público fundacional: interés general y garantías para los terceros*

Si se desciende desde el plano constitucional hasta el de la legislación ordinaria, la nueva concepción del derecho constitucional de fundación recogida en la sentencia analizada apela a un replanteamiento de la actual regulación general de las fundaciones cuando se aplica a las entidades del sector público, pues, como se indicó, aquella regulación fue elaborada bajo la premisa de que era desarrollo del artículo 34 de la Constitución y que, en consecuencia, debía observar los límites propios de este precepto. Lo que no se cumple en el caso de las fundaciones del sector público.

En otros términos, tanto la concepción funcional de las fundaciones del sector público elaborada por la doctrina como la sentencia constitucional resultan decisivas para entender el proceso de modulación de instituciones de Derecho privado que, como las fundaciones, son empleadas por el Derecho administrativo. Esta evolución es siempre paulatina y busca lograr un mejor encaje de la institución de que se trate en la organización administrativa que está esencialmente regida por el Derecho público. Se traduce, por tanto, en un proceso de integración de una institución de Derecho privado en el ordenamiento administrativo, por lo que interesa recordar los dos grandes vectores que informan y tensionan este Derecho público²². El primero de ellos requiere que la Administración cuente con un instrumentario que le permita servir eficazmente al interés general, alterando si es preciso para ello las reglas de Derecho privado que obstaculicen su actuación, lo que incluye la capacidad de autoorganización. En segundo lugar, la actuación administrativa debe ser especialmente garantista con los derechos e intereses de los particulares, como los empleados, contratistas o beneficiarios, para lo que el Derecho administrativo articula procedimientos singularmente formalistas que permitan su realización.

Así pues, estas dos ideas deben presidir necesariamente la modulación jurídica que implica la integración de la figura fundacional en el Derecho administrativo y, en consecuencia, también deben regir el proceso de reestructuración de un sector público fundacional que, en buena medida, se ha formado y expandido sin una previa planificación.

²² R. GÓMEZ-FERRER MORANT, Prólogo al libro de J. SOCÍAS CAMACHO, *Fundaciones del sector público*, cit., p. 13.

2. *La reestructuración frente a la independencia institucional de las fundaciones*

Debe tenerse presente que los supuestos de reducción del sector público fundacional han sido impulsados desde los órganos directivos de la Administración, es decir que a efectos del Derecho de fundaciones han sido decisiones adoptadas desde fuera de las fundaciones afectadas. Esta precisión es muy relevante en cuanto condiciona el régimen jurídico aplicable al proceso de reestructuración.

En efecto, si se hubiera tratado de una iniciativa de cada una de las fundaciones implicadas, les habrían sido de aplicación las disposiciones dictadas con carácter general para las fundaciones en cuanto a su extinción o fusión. Sin embargo, la decisión de la Administración matriz correspondiente de reducir el número de fundaciones en mano pública de ella dependientes se ha encontrado con la barrera de unas disposiciones legales que no le habilitan para ello. Así el artículo 30 de la Ley de Fundaciones dispone que éstas podrán fusionarse, siempre que no lo haya prohibido el fundador, previo acuerdo de los respectivos patronatos, que se comunicará al Protectorado. Por su parte, entre las causas de extinción de las fundaciones, el artículo 31 contempla supuestos tales como el vencimiento del plazo por el que fue constituida, la realización íntegra de fin fundacional, la imposibilidad de su realización, la fusión, otras establecidas en las leyes y cualquier otra prevista en el acto constitutivo o los estatutos.

Como se comprueba, la Ley no otorga a la Administración fundadora o matriz cometido alguno en la formación de la voluntad para la extinción o fusión de las fundaciones. Tan sólo cabría dar entrada a la voluntad de la Administración a través de la previsión del artículo 31 que permite la inclusión en los estatutos o la escritura de constitución de otras causas de extinción. Sin embargo, los responsables de los registros públicos de fundaciones tradicionalmente han considerado contrarias a Derecho las cláusulas por las que el fundador se reservaba esta facultad, incluso tratándose de Administraciones públicas²³.

En suma, la Ley de Fundaciones fue concebida para garantizar a las fundaciones constituidas una esfera suficiente de autonomía que las preservase de decisiones externas, incluso si provenían del fundador. Dado que esta regulación general no presenta especialidades cuando se aplica a las fundaciones del sector público, se ha erigido en una barrera difícil de salvar cuan-

²³ Véase J. CAFFARENA, «La extinción de la fundación», en S. MUÑOZ MACHADO *et al.* (dir.), *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, Iustel, 2005, p. 468.

do desde la Administración pública se ha tratado de racionalizar el sector público fundacional (fusionando o extinguiendo entidades).

3. Fórmulas seguidas para la reestructuración del sector público fundacional

Así las cosas, resulta interesante analizar las vías que, no obstante las previsiones de la Ley, la Administración pública está utilizando para llevar a cabo el proceso de reducción de fundaciones del sector público, pudiéndose distinguir tres tipos: instrucciones informales dirigidas a los patronatos de las fundaciones; adopción de actos y disposiciones administrativas de carácter general; reformas legislativas.

A) Instrucciones informales

Una de las fórmulas utilizadas ha consistido en que la Administración matriz instruyese a los integrantes del patronato de la fundación afectada, normalmente personas sobre las que puede ejercer influencia por su relación de servicio con la Administración, para que adoptasen los acuerdos necesarios para la fusión o la extinción. Debe notarse que esta última se ha visto facilitada por las limitaciones presupuestarias del sector público que, al reducir o suprimir las partidas destinadas a las correspondientes fundaciones, han dado entrada a la causa prevista en la letra c) del artículo 31 de la Ley de Fundaciones, consistente en la imposibilidad de realización del fin fundacional, en este caso por insuficiencia de recursos económicos. Desafortunadamente, la falta de publicidad en la utilización de esta fórmula apenas permite ofrecer ejemplos concretos²⁴.

B) La adopción de actos administrativos y disposiciones reglamentarias

En cambio, sí existe abundante constancia documental pública de acuerdos adoptados por el Consejo de Ministros para racionalizar el sector público fundacional. Se trata de iniciativas y decisiones emanadas de órganos distintos del patronato, al que corresponde legalmente la adopción de estas decisiones.

Por ejemplo, en virtud de un Acuerdo de Consejo de Ministros de 30 de abril de 2010, con el objetivo de retornar al equilibrio presupuestario, se

²⁴ Un ejemplo puede encontrarse en la Orden HAP/583/2012, de 20 de marzo, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 16 de marzo de 2012, por el que se aprueba el plan de reestructuración y racionalización del sector público empresarial y fundacional estatal. En particular, el apartado decimosegundo del Acuerdo dispone que los patronos de las fundaciones afectadas deberán modificar sus estatutos, o acordar su fusión o extinción.

aprobó el Plan de Racionalización de Estructuras de la Administración General del Estado, Reducción de Altos Cargos y Reordenación del Sector Público. Uno de cuyos objetivos específicos se concretaba en la «racionalización de las fundaciones del sector público estatal, para suprimir aquellas cuyas funciones pueden ser asumidas por la estructura administrativa departamental y revisar la participación estatal de las restantes»²⁵.

En aplicación de aquel Acuerdo, el Consejo de Ministros adoptó un Acuerdo posterior, de 3 de junio de 2011²⁶, relativo a la extinción o exclusión del sector público de algunas fundaciones. En este último caso mediante actuaciones consistentes en la reducción del porcentaje estatal en la dotación o patrimonio fundacional. Así, en el citado acuerdo se adoptaron, en primer lugar, actuaciones para suprimir y liquidar la Fundación de Estudios de Postgrado en Iberoamérica, la Fundación Centro Español de Estudios de América Latina y la Fundación Museo Taller Juan José García. En segundo término, se resolvió «formalizar los trámites para dejar sin la condición de fundación del sector público estatal» a la Fundación Instituto Portuario de Estudios y Cooperación Comunidad Valenciana, la Fundación del Español Urgente y la Fundación Entorno, Empresa y Medio Ambiente. Por último, se acordó modificar el porcentaje de participación de la Administración del Estado en la Fundación Museo do Mar de Galicia y Fundación Cerralbo.

Es igualmente interesante el Real Decreto 390/2011, de 18 de marzo, por el que se modifican los estatutos de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda y del Instituto de Crédito Oficial, aprobados, respectivamente, por el Real Decreto 1114/1999, de 25 de junio, y por el Real Decreto 706/1999, de 30 de abril, y por el que se autoriza la extinción de la Fundación Real Casa de la Moneda. Su disposición adicional única autorizó la extinción de la indicada fundación, así como estableció que sus funciones fueran directamente asumidas por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, al igual que el personal de la fundación, y sus convenios y acuerdos, que también fueron asumidos por la entidad matriz. Por último, el Real Decreto facultó expresamente a los órganos de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre y a los órganos de la fundación para adoptar los acuerdos que fueran necesarios para la consecución de la extinción, disolución y liquidación de la fundación.

²⁵ Citado en el preámbulo del Real Decreto 390/2011, de 18 de marzo, *cf. infra*.

²⁶ El acuerdo no ha sido publicado en el Boletín Oficial del Estado, pero la página electrónica de La-Moncloa ofrece una síntesis de su contenido en la referencia a la sesión del Consejo de Ministros de 3 de junio de 2011.

C) *Reformas legislativas*

Si las anteriores fórmulas se caracterizan por la utilización de técnicas propiamente administrativas, como los actos o los reglamentos, el elemento distintivo de la tercera de las modalidades seguidas para la reestructuración del sector público fundacional es que ha descansado sobre normas con rango formal de ley²⁷. De manera que han sido las correspondientes asambleas autonómicas, o los consejos de gobierno en uso del decreto-ley, los que han reordenado el sector público fundacional.

Es el caso de la Ley del Principado de Asturias 2/2010, de 12 de marzo, de integración del «Hospital del Oriente de Asturias Francisco Grande Covián» y de su personal en el Servicio de Salud del Principado de Asturias en régimen de gestión directa, que, como indica su extenso título operó la integración del hospital que era gestionado por la fundación en el servicio de salud asturiano, asumiendo este último «todos los derechos y obligaciones personales y patrimoniales de la fundación del sector público fundacional» (art. único, apartado 2). Asimismo, dispuso que tanto el gobierno autonómico como el patronato de la fundación deberían dictar cuantas «disposiciones, actos y acuerdos ejecutivos de esta Ley resultaren precisos para la más completa ejecución de lo dispuesto en la misma y específicamente para proceder a la extinción de la personalidad jurídica de la citada Fundación del sector público» (disposición final primera).

La Ley balear 1/2011, de 24 de febrero, de transformación de fundaciones del sector público sanitario de las Illes Balears y de determinación del régimen jurídico de las fundaciones públicas sanitarias, «recuperó» las fundaciones privadas en mano pública para el sector público «tradicional». En efecto, la reestructuración se justificó en razones de personal²⁸ y consistió en la trans-

²⁷ Es curioso que en el pasado, durante los tiempos de bonanza económica, en ocasiones se recorrió el camino inverso. Por ejemplo, cuando la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, dispuso la creación de la Fundación EOI a partir de un organismo público preexistente (art. 154).

²⁸ La operación se justificó en el deseo de homogeneizar el régimen jurídico del personal en el ámbito de la sanidad pública autonómica bajo la forma estatutaria: «Al amparo de las consideraciones anteriores, no resultaría jurídicamente posible adscribir personal estatutario a los entes mencionados, dado que las fundaciones Son Llàtzer y Manacor son entes de naturaleza jurídico-privada que ajustan su actuación al derecho privado, como lo reconocen el artículo 39 del Real Decreto 29/2000, el artículo 46.1 de la Ley 50/2002 y el artículo 55.2 de la Ley 7/2010. La presente ley pretende dar solución a la problemática mencionada y opta por transformar las dos fundaciones del sector público existentes en el ámbito de nuestra comunidad autónoma en fundaciones públicas sanitarias, entidades que sí que pueden albergar personal estatutario, tal como prevé el artículo 73 del Decreto 29/2000, de 14 de enero».

formación por ley de las fundaciones sanitarias con forma privada que controlaba la Administración en entidades de Derecho público²⁹ que, si bien conservan la denominación de fundaciones, se rigen por la normativa administrativa específica y supletoriamente por la normativa aplicable a las entidades públicas empresariales³⁰. Esto es, quedan por completo excluidas del régimen jurídico de las fundaciones.

La legislación de Castilla y León ofrece un caso en el que la reordenación del sector público ha pasado por que la ley integre en una fundación del sector público los medios y actividades que venía desarrollando una sociedad mercantil, también del sector público autonómico. En particular, la Ley autonómica 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras, autorizó la extinción de la empresa pública Sociedad de Promoción del Turismo de Castilla y León, S. A. (SOTUR, SA) así como la cesión global de activos y pasivos de la empresa en favor de la Fundación Siglo, para las Artes en Castilla y León, «que se subrogará en todos los derechos y obligaciones, activos y pasivos, contratos y convenios, de los que fuere titular la citada empresa, previas las actuaciones legalmente exigidas» (apartados 1 y 2 de la disposición adicional duodécima). Además, la Ley dispuso que la Fundación Siglo debería realizar «las modificaciones estatutarias que se precisen para la efectividad de lo dispuesto en el apartado anterior, en particular, las relativas a su denominación y las encaminadas a incluir entre sus fines fundacionales y actividades la promoción del turismo, y cuan-

A este respecto, es de recordar que una década antes el artículo 58.7 de la Ley estatal 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, había previsto la creación de la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, Sociedad Anónima, y que ésta asumiera a los funcionarios que prestaban sus servicios en la antigua entidad pública.

²⁹ El artículo 1 de la citada Ley dispone que: «1. Las fundaciones del sector público Hospital Son Llätzer y Hospital de Manacor, constituidas en el ámbito de la comunitat autònoma de las Illes Balears, se transformarán automáticamente, desde la entrada en vigor de esta ley, en fundaciones públicas sanitarias con personalidad jurídica propia que tienen por objeto la gestión y la administración de los centros sanitarios Hospital Son Llätzer y Hospital de Manacor. 5. Las nuevas fundaciones públicas sanitarias se tienen que subrogar en la totalidad de actos, contratos y relaciones jurídicas imputables a las transformadas. 7. La transformación de las fundaciones del sector público sanitario en fundaciones públicas sanitarias es causa de baja en el Registro de Fundaciones de las Illes Balears».

³⁰ Sobre el régimen jurídico aplicable a las nuevas fundaciones ya transformadas, el artículo 2 de la Ley balear establece que: «1. Las fundaciones públicas sanitarias del sector público de las Illes Balears se rigen por sus estatutos, que deben respetar las prescripciones de esta ley y las disposiciones autonómicas que la desarrollan. Supletoriamente son de aplicación las disposiciones sobre las entidades públicas empresariales de conformidad con lo que se establece en el apartado 2 de la disposición adicional tercera de la Ley 7/2010, de 21 de julio, del sector público instrumental de la comunidad autónoma de las Illes Balears».

tos otros fines de interés general se encuentren en el objeto social» de SOTUR, S. A. (disposición adicional duodécima).

Seguramente la reestructuración más sistemática del sector público fundacional se encuentra en el Decreto-Ley valenciano 7/2012, de 19 de octubre, del Consell, de Medidas de Reestructuración y Racionalización del Sector Público Empresarial y Fundacional de la Generalitat. Esta norma establece una serie de disposiciones de carácter general para la reestructuración del sector público valenciano que sirven de soporte jurídico para las concretas operaciones de extinción de fundaciones, asignación de sus cometidos a otras entidades o pérdida de la condición de entidades del sector público (art. 1.2). Una de sus reglas es singularmente reveladora de la concepción del sector público que encierra la norma. Se trata de la previsión de que las medidas de reestructuración adoptadas (sea un cambio de denominación, estatutario, reglamentario, una reasignación de funciones, etc.) «no podrán ser entendidas como causa de modificación o resolución de las relaciones jurídicas con terceros que mantengan dichos entes» (art. 5.1). Por su parte, los artículos 13 y 14 del Decreto-Ley disponen que determinadas funciones que venían desarrollando las Fundaciones de la Comunitat Valenciana Palau de les Arts Reina Sofía y La Llum de les Imatges, serán asumidas, antes incluso de que los patronatos de aquellas fundaciones acuerden su extinción, por la entidad de Derecho público CulturArts Generalitat, que se subrogará en ellas.

Como se advierte, los acuerdos, disposiciones y leyes citadas se basan en una concepción instrumental de las fundaciones del sector público, cuya característica más reseñable seguramente sea que no reconocen a aquellas entidades la autonomía que es propia de las fundaciones privadas frente a las autoridades públicas e incluso frente a su fundador y que se desprende de la Ley de Fundaciones. Por el contrario, con mayor o menor respeto a las concretas previsiones de esta última, los acuerdos, disposiciones y leyes de reestructuración del sector público fusionan, extinguen o acuerdan la exclusión de las fundaciones del sector público; de la misma manera que les sustraen funciones y se las reasignan a otras entidades del sector público.

Aquel conjunto de normas, disposiciones y acuerdos refleja que el Estado y las correspondientes Comunidades Autónomas conciben el sector público como una unidad con entidad propia que, al servicio del interés general, se eleva por encima de las personalidades jurídicas de las entidades que lo integran, a las que sólo se atribuye una posición instrumental. Hasta el punto de que, como dispone el Decreto-Ley valenciano, se permite la reestructuración de entidades o la subrogación de unas por otras, sin que los terceros

puedan entender que tales transformaciones suponen una alteración de las relaciones jurídicas en las que formen parte (art. 5)³¹.

IV. Límites a la reestructuración

Los casos tomados como ejemplo en buena medida se asientan sobre la concepción funcional de las fundaciones del sector público, en el sentido de que aquéllas no son manifestación del derecho de libertad de fundación reconocido a los particulares en el artículo 34.1 CE sino el de la potestad de autoorganización que corresponde a las Administraciones territoriales y que como tales se integran en el sector público.

1. *El derecho constitucional de fundación no constituye un límite para la reestructuración del sector público*

Si se considera que las fundaciones del sector público no son el resultado del ejercicio del derecho constitucional de fundación, sino de la capacidad de organización de la Administración, *ex* artículo 103 de la Constitución, se deriva que los poderes públicos no están sujetos en la configuración de las fundaciones del sector público por los límites constitucionales que resultan de aplicación respecto de las fundaciones privadas. En particular, en lo que hace a la reestructuración del sector público que aquí interesa, no son de aplicación los límites relativos a la garantía institucional y la disolución o suspensión de actividades de las fundaciones.

En cuanto al primero de los límites, es conocido que el reconocimiento del derecho de fundación por el artículo 34 de la Constitución supone una garantía institucional para el ejercicio de esta libertad³². De manera que, si bien corresponde a la ley la configuración de su régimen jurídico, deberá

³¹ Al margen de los procesos de reestructuración del sector público, esta misma concepción se refleja en la Ley estatal 11/2011, de 20 de mayo, de reforma de la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje y de regulación del arbitraje institucional en la Administración General del Estado, cuya disposición adicional única prevé el sometimiento a un procedimiento administrativo de determinadas controversias jurídicas de las fundaciones del sector público con la Administración matriz, con exclusión del recurso a los tribunales. Una medida como la indicada no habría tenido cabida en nuestro ordenamiento de aplicarse sobre entidades auténticamente privadas, en la medida en que supondría una conculcación de la tutela judicial efectiva (*ex* art. 24 de la Constitución) y que, sin embargo, en el seno del sector público estatal tiene natural encaje como fórmula autoorganizativa.

³² A. JIMÉNEZ-BLANCO, «Garantías institucionales y Derechos fundamentales en la Constitución», en *Estudios sobre la Constitución: Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*, vol. II, Civitas, 1991, pp. 646 y ss.

hacerlo en unos términos que hagan reconocible el derecho de fundación³³. Pues bien, en la medida en que esta garantía institucional no se aplica a las fundaciones del sector público, resulta posible que los poderes públicos configuren con un amplio margen de decisión el régimen jurídico de estas entidades. Incluso si la adecuación de su Derecho a las necesidades del giro y de la organización administrativa las modula o transforma tanto que dejan de ser reconocibles como fundaciones privadas.

Con respecto al segundo de sus límites, de la remisión entre los artículos 34 y 22 de la Constitución resulta la prohibición de que las fundaciones puedan ser disueltas o suspendidas en sus actividades, salvo resolución judicial motivada que así lo disponga. En virtud de esta prohibición, la Ley de Fundaciones exige la preceptiva intervención judicial para que la disolución pueda ser impuesta por una instancia externa a ella (art. 32).

La inaplicación de las previsiones del artículo 22 de la Constitución a las fundaciones del sector público es particularmente relevante a efectos de los procesos de reestructuración de la organización administrativa, en cuanto permite en un plano estrictamente constitucional que los poderes públicos retiren líneas de actividad de las fundaciones y se las asignen a otras entidades; acuerden la fusión de fundaciones; suspendan su actividad; o incluso acuerden su disolución.

2. El principio de legalidad como límite a la reestructuración

A la vista de los procesos llevados a cabo para la reestructuración del sector público, convendrá recordar que la inaplicación de los anteriores límites se predica del plano estrictamente constitucional, pero no de la legalidad ordinaria. Esto es, cuando lo que se dilucida es la adecuación a la Constitución de una determinada fórmula (en este caso de reestructuración del sector público fundacional), como hizo la sentencia constitucional 120/2011 en relación con la ley madrileña impugnada, nada obsta al reconocimiento de una gran flexibilidad en la configuración de las fundaciones del sector público.

Ocurre que, aun cuando la creación de las fundaciones del sector público no sea manifestación del ejercicio del derecho constitucional de fundación previsto en el artículo 34 de la Constitución, sí son de aplicación los restantes preceptos constitucionales que exigen el cumplimiento de la legalidad

³³ Sobre la reconocibilidad del concepto de fundación es interesante la sentencia constitucional 341/2005, de 21 de diciembre de 2005, referida a las cláusulas de reversión de los bienes fundacionales (FJ 7).

ordinaria por parte de la Administración pública. En efecto, la sujeción de los poderes públicos a la Constitución y al ordenamiento jurídico, así como la garantía del principio de legalidad, se recogen en los apartados 1 y 3 del artículo 9 de la Constitución. En lo que hace estrictamente a la Administración, el artículo 103.1 de la Constitución dispone de manera indubitada el sometimiento pleno de su servicio y actuación a la ley y al Derecho. Y, en particular en cuanto incide sobre la organización administrativa, el mismo artículo requiere que los órganos de la Administración sean creados, regidos y coordinados de acuerdo con la ley³⁴.

Expresado en otros términos, la circunstancia de que el legislador cuente con un amplio margen de configuración de las fundaciones del sector público no dispensa a la Administración de cumplir plenamente las reglas con las que aquél haya regulado el sector público, en este caso el fundacional. En este sentido, la Ley de Fundaciones dispone que en los aspectos no regulados específicamente en su capítulo undécimo, las fundaciones del sector público estatal se regirán, con carácter general, por lo dispuesto en ella (art. 46.7). De manera que los procesos de reestructuración del sector público fundacional acordados por la Administración deberán respetar los requisitos, trámites y procedimientos previstos ya sea en la Ley estatal de Fundaciones o en la correspondiente ley autonómica.

Así las cosas, al contrastar las distintas modalidades de reordenación de los sectores públicos fundacionales seguidas por los poderes territoriales, la articulación mediante normas con rango formal de ley —como en general se ha hecho por las Comunidades Autónomas— se presenta más respetuosa con el principio de legalidad que la reestructuración operada únicamente con actos y disposiciones administrativas.

Frente a la vía legislativa seguida por buena parte de las Comunidades Autónomas para reestructurar sus sectores públicos fundacionales, cabe albergar razonables dudas sobre la adecuación a la legalidad de la técnica empleada en el ámbito estatal en el proceso de reestructuración. Conviene en este punto retomar las consideraciones recogidas al comienzo de este trabajo sobre la génesis del Derecho administrativo, pues si bien es cierto que este Derecho ha ahorrado las instituciones del Derecho civil a las necesidades de la Administración pública, incluso por la vía interpretativa; esta modulación encuentra un límite infranqueable en el principio de legalidad, de suerte que en ningún caso puede constituir una inaplicación o conculcación abierta de los preceptos de la ley.

³⁴ S. MUÑOZ MACHADO, *Tratado de Derecho administrativo y Derecho público general, III. La organización territorial del Estado. Las Administraciones públicas*, Iustel, 2009, p. 612.

En este sentido, malamente encontrarán encaje en la Ley de Fundaciones los actos y disposiciones administrativas que detraen líneas enteras de actividad de las fundaciones, mediante la reasignación de competencias y medios materiales y humanos; ordenan la fusión y extinción de las fundaciones; y todo ello se acuerda extramuros del órgano de formación de voluntad de la fundación que es el patronato y sin seguir los cauces legalmente previstos para la adopción de estas decisiones.

3. *La particularidad de las fundaciones mixtas*

La Ley estatal de Fundaciones, al establecer las circunstancias que determinan la inclusión de una fundación en el sector público estatal, prevé que la participación de la Administración estatal en aquellas fundaciones pueda alcanzar distintos grados de intensidad. Así, quedan comprendidas en aquella categoría las fundaciones constituidas con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de las entidades del sector público estatal; también las fundaciones cuyo patrimonio con carácter de permanencia esté formado en más de un 50 por 100 por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades (art. 44). Por otra parte, el artículo 45 de la misma Ley exige la previa autorización del Consejo de Ministros para los actos o negocios que impliquen la adquisición de la condición de fundación del sector público estatal para una fundación preexistente (apartado primero). El apartado segundo del mismo artículo prevé que en la constitución y en la adquisición del carácter de fundación del sector público estatal de una fundación preexistente deberá asegurarse, en todo caso, la designación por las entidades del sector público estatal de la mayoría de los miembros del patronato.

Como se advierte, los preceptos citados regulan tanto las fundaciones del sector público estatal íntegramente participadas por la Administración como el supuesto particular de las fundaciones mixtas³⁵. Entendiendo por estas últimas las fundaciones en las que la Administración pública no es la única entidad fundadora, o que aporta la dotación o provee la designación de los miembros del patronato, sino que los particulares también participan con el sector público en distintos momentos de la vida de la fundación.

En particular, y a los efectos que aquí interesan, pueden darse distintos supuestos de participación de los sujetos privados en la vida de la fundación. De una parte, puede ocurrir que un sujeto privado constituya la fundación

³⁵ J. M. EMBID IRUJO, «Introducción general al curso. La fundación como modelo para la colaboración público-privada», en *El gobierno y la gestión de las entidades no lucrativas público-privadas*, J. M. EMBID IRUJO y A. EMPARANZA SOBEJANO (dirs.), Marcial Pons, 2012.

junto con la Administración, en cuyo caso para que la fundación se integre en el sector público la participación pública deberá ser mayoritaria. Es asimismo posible que la fundación sea constituida por los privados y que la Administración participe posteriormente en ella mediante una aportación que supere en un 50 por 100 el patrimonio con carácter de permanencia de la fundación. Finalmente, es posible que la participación de los sujetos privados consista en la designación de un número minoritario de los integrantes del patronato o en el ejercicio de la condición de patrono —cuando no sean designados por la Administración, por ejemplo por ocupar un determinado cargo o por haber sido elegidos por cooptación—.

En todos estos supuestos cabe considerar si la condición de fundación mixta del sector público, y más concretamente la participación de los sujetos privados en la vida de la fundación, constituye un límite a la capacidad de autoorganización de la Administración. En abstracto no resulta posible resolver los variados supuestos que pueden plantearse en las fundaciones mixtas, aunque sí puede ser útil formular algunas distinciones y observaciones sobre las dos principales situaciones que pueden plantearse.

De una parte, debe distinguirse aquella situación en que los poderes públicos dan participación a los sujetos privados en los asuntos públicos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 23 de la Constitución. Es decir, cuando las fundaciones se integran plenamente en el sector público —son constituidas, financiadas y su órgano de gobierno proveído por la Administración— con la particularidad de que por decisión legal, administrativa o por disposición estatutaria se da entrada a los sujetos privados en el patronato de la fundación. En tales casos, la presencia de los privados en nada altera la condición plenamente pública de las fundaciones y, por lo mismo, tampoco se ve alterada la capacidad de autoorganización administrativa.

Distinto es el supuesto en que los sujetos privados participan en la vida de una fundación mixta del sector público en la condición de fundadores, aportadores patrimoniales con carácter de permanencia u ostentan un derecho de patronato que no deriva de una decisión de los poderes públicos. En estos casos, cabe considerar si la participación de los sujetos privados se alza como un límite a la capacidad de autoorganización administrativa. Como se ha expuesto, las leyes de fundaciones han regulado conjuntamente las fundaciones privadas en sentido estricto y las fundaciones del sector público, introduciendo a lo sumo algunas especialidades en el régimen jurídico de estas últimas. Pues bien, precisamente del mantenimiento de una regulación única para ambas figuras pueden derivarse límites para la reestructuración del sector público fundacional, en la medida en que los sujetos privados participen en

la fundación del sector público ejerciendo el derecho constitucional de fundación.

Esto es, la cuestión que se plantea es si ejercen el derecho constitucional de fundación el fundador privado que constituye una fundación privada por mucho que posteriormente las aportaciones de la Administración determinen la integración de la fundación en el sector público; si ejerce ese derecho el particular que realiza una aportación patrimonial con carácter de permanencia a una fundación, aun cuando la aportación no sea mayoritaria respecto de la realizada por la Administración o se vea superada posteriormente por una aportación pública; o, el sujeto privado que ostenta derechos de designación de patronos en una fundación del sector público o participa en su patronato por un título que no provenga de los poderes públicos.

Como se ha indicado, difícilmente puede ofrecerse en abstracto una respuesta concluyente, que dependerá de los títulos en virtud de los que participan los sujetos privados en la vida de la fundación, de su escritura de constitución y estatutos e incluso de la vinculación e intensidad de la participación de los sujetos privados. No obstante puede ser útil recordar a este respecto los conceptos que la doctrina constitucional ha manejado al referirse al artículo 34 de la Constitución, primero «como la persona jurídica constituida por una masa de bienes vinculados por el fundador o fundadores a un fin de interés general. La fundación nace, por tanto, de un acto de disposición de bienes que realiza el fundador, quien los vincula a un fin por él determinado y establece las reglas por las que han de administrarse al objeto de que sirvan para cumplir los fines deseados de manera permanente o, al menos, duradera» (STC 49/1988, FJ 5) y posteriormente como un «derecho de libertad cuyo ejercicio permite a los particulares participar en la realización de actividades de interés general a través de la creación de una organización permanente dotada de personalidad jurídica propia y diferenciada del instituyente» (STC 120/2011, FJ 5). Tanto en la formulación clásica del derecho constitucional de fundación como en la más actual, el fundador ocupa un lugar protagonista «a través de la creación» de la institución. En cuanto a los aportantes y patronos o titulares de derechos de patronato, si bien es cierto que ejercitan otras facultades del derecho de fundación, su posición jurídica no resulta necesariamente de la Constitución, sino de la actual configuración por la legislación ordinaria, por lo que la protección de sus derechos o intereses no es equiparable constitucionalmente a la del fundador.

Sería, por tanto, lógico interpretar que, cuando menos, la voluntad de un fundador privado en las fundaciones mixtas del sector público estaría amparada por el artículo 34 de la Constitución —en relación con el artículo 22—,

por lo que operaría como límite a la amplia disponibilidad de autoorganización administrativa, incluso cuando se pretenda llevar a cabo mediante norma con rango de ley. Tratándose de otros aportantes o de quienes ejercitan derechos en relación con el patronato, dado que su posición jurídica resulta de la legislación ordinaria y que no son titulares de un derecho de carácter patrimonial o de otra naturaleza que encuentre amparo en otro precepto constitucional, el legislador ordinario dispone de un mayor margen de decisión para reducir o eliminar su participación por razones justificadas, como lo es la necesidad de racionalizar el sector público fundacional.

4. *La cuestión de las garantías en la reestructuración del sector público*

A) *La extensión del Derecho administrativo a las fundaciones del sector público*

En general, los desafíos que planteó al Derecho administrativo al fenómeno de las fundaciones en mano pública fueron, en buena medida, comunes a los que generó la utilización instrumental de sociedades mercantiles por la Administración. Esta huida del Derecho administrativo³⁶ suponía materialmente la sustitución de los procedimientos garantistas del Derecho administrativo por la menos garantista autonomía de la voluntad, propia del Derecho privado. En general, la solución a los problemas así planteados no vino de la mano de ninguna de las vías propuestas por la doctrina (como el retorno de la Administración a sus formas de actuación tradicionales, la aplicación de la teoría alemana del Derecho administrativo privado o la utilización de la doctrina norteamericana del levantamiento del velo), sino que se encauzó a través de una trabajosa extensión del Derecho administrativo a la actuación de los sujetos privados, aplicándose a las sociedades mercantiles y fundaciones del sector público³⁷, entre otros. Buena prueba de ello la constituye el vigente artículo 46 de la Ley de Fundaciones que extiende a estas entidades ciertas reglas administrativas en materia de control presupuestario, de selección de contratistas, de selección de personal y de otorgamiento de ayudas dinerarias.

La extensión de las garantías del Derecho administrativo a los sujetos privados rara vez alcanzó el vigor y efectividad deseables, pero es justo reconocer que operó —si bien débilmente— como remedio ante una situación

³⁶ Véase la nota a pie de página número 4.

³⁷ Sobre esta cuestión, véase más extensamente D. CANALS I AMETLLER, *El ejercicio por particulares de funciones de autoridad: (control, inspección y certificación)*, Comares, 2003; y J. GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, *Derecho administrativo en la contratación entre privados*, cit., pp. 223 y 238 y ss. y «Fundaciones de la Administración pública», cit., pp. 654 y ss.

que había derivado en una falta de control de la actuación administrativa y de indefensión para muchos particulares que se relacionaban con aquellas entidades del sector público.

B) *La posición jurídica de los ciudadanos-beneficiarios de las fundaciones del sector público*

Sin embargo, la extensión de las reglas de Derecho administrativo no fue plena y dejó fuera una importante parcela de actuación de las fundaciones del sector público, como es la posición jurídica de los beneficiarios de las fundaciones del sector público³⁸.

En esencia, el problema que se describe consiste en que la aplicación del Derecho privado al sector público fundacional permite eludir también el conjunto de garantías que el Derecho administrativo proporciona a los destinatarios de las prestaciones públicas en el Estado social, pues el régimen jurídico del altruismo privado tiene mal encaje cuando lo aplican sin matices las fundaciones del sector público³⁹.

Por una parte, en el Derecho del altruismo no se reconocen a favor de los beneficiarios derechos subjetivos a la percepción de las prestaciones, sino que, por el contrario, aquel régimen jurídico consiste en una forma de atender al interés general y a los beneficiarios que es por su naturaleza graciable tanto en el otorgamiento como en la retirada de las prestaciones. Por otra

³⁸ Con carácter excepcional, las garantías de los ciudadanos se han preservado plenamente cuando la regulación sectorial correspondiente ha extendido las reglas de funcionamiento de los servicios públicos a las fundaciones del sector público, como por ejemplo, en el ámbito de la sanidad pública, donde las fundaciones sanitarias son concebidas como un engranaje más del aparato administrativo y, en consecuencia, los destinatarios de sus prestaciones ven explícitamente reconocidas las mismas garantías que si las recibiesen de una Administración pública (arts. 2 y 23 y ss. de la Ley 16/2003, de 28 de mayo, de cohesión y calidad del Sistema Nacional de Salud).

Esta idea la expresa con precisión el profesor REBOLLO PUIG: «la posición jurídica de los ciudadanos como beneficiarios del servicio público de la sanidad sigue regida exactamente por las mismas normas, ya les atienda directamente el SAS, una entidad pública empresarial —como el Hospital de la Costa del Sol o el del Alto Guadalquivir—, o una eventual sociedad anónima de titularidad pública que gestionase otro hospital de la Junta de Andalucía. Los derechos de los ciudadanos a las prestaciones sanitarias son derechos públicos subjetivos en una relación jurídico-administrativa, no —de ninguna forma— derechos de un particular frente a otro regidos por el Derecho privado», «Los entes institucionales de la Junta de Andalucía y su utilización como medio propio», *Revista de Administración Pública*, núm. 161, 2003, p. 37.

³⁹ Las ideas que a continuación se reproducen fueron recogidas en «Fundaciones de la Administración», cit., pp. 659 y ss.

parte, esta actividad no gira bajo los principios de universalidad, continuidad e igualdad⁴⁰, sino que es numéricamente limitada, sin compromiso de continuidad y no necesariamente está regida por el principio de igualdad⁴¹. El resultado es que el régimen jurídico de las fundaciones coloca a los receptores de sus prestaciones en una posición jurídica muy rebajada, si se la compara con las garantías que les procura el Derecho público. Así, los destinatarios de las prestaciones administrativas tienen la consideración de ciudadanos titulares de derechos subjetivos o de intereses legítimos, quienes al amparo de tales derechos pueden solicitar y recurrir frente a la Administración que concede, deniega o realiza defectuosamente las prestaciones. Por el contrario, los destinatarios de las fundaciones tan sólo son calificados en el ordenamiento jurídico como meros *beneficiarios* (entre otros, art. 3 de la Ley de Fundaciones), a los que la Ley no reconoce derecho, interés legítimo ni, en consecuencia, vía procedimental alguna por la que hacer valer su posición jurídica u obtener tutela judicial efectiva.

A este respecto, la única especialidad que contempla la Ley de Fundaciones para las que integran el sector público estatal consiste en el respeto de los principios de publicidad, concurrencia y objetividad, sólo para el caso de que la actividad exclusiva o principal de la fundación sea la disposición dineraria de fondos, sin contraprestación directa de los beneficiarios y siempre que tales recursos provengan del sector público estatal (art. 46.7).

C) *Las garantías de los ciudadanos ante la reducción del sector público fundacional*

A este respecto, los procesos de reestructuración del sector público fundacional iniciados en los últimos años pueden incidir de manera directa sobre la posición jurídica de los beneficiarios que se relacionan con las entidades que integran aquel sector.

Evidentemente, la posición jurídica en que queden los ciudadanos dependerá de las circunstancias concretas del caso, de los contratos, etc., lo que impide un análisis de las múltiples situaciones que pueden plantearse. No obstante, sí es posible identificar distintos supuestos en función de la fórmu-

⁴⁰ Aun no siendo desconocidos los contingentes o cupos para acceder a las prestaciones de las Administraciones públicas —becas, subvenciones, viviendas de protección oficial, etc.—, no alcanzan la extensión que les es propia en la regulación de las fundaciones, donde constituyen la regla general.

⁴¹ El artículo 23, letras b) y c) de la Ley de Fundaciones dispone que las fundaciones están obligadas a dar información suficiente de sus fines y actividades para que sean conocidos por sus eventuales beneficiarios y demás interesados; y a actuar con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de sus beneficiarios.

la jurídica elegida para llevar a cabo el proceso de reestructuración: fusión de fundaciones; asunción de sus cometidos por entidades de Derecho público; supresión de la actividad; o exclusión de fundaciones del sector público.

Cuando la reestructuración del sector público consiste en una fusión de fundaciones preexistentes, en principio la posición jurídica de los beneficiarios no se ve alterada, en tanto seguirán relacionándose con la fundación resultante de la fusión que asuma las relaciones jurídicas previas. Tan sólo la mayor o menor fortaleza patrimonial de la fundación resultante, y en consecuencia de su capacidad de atender los compromisos asumidos, podría resultar en un correlativo reforzamiento o debilitamiento de la posición del beneficiario.

Bien distintos son los casos en que las relaciones jurídicas de la fundación preexistente son asumidas por la Administración matriz o alguna otra entidad del sector público sometida al Derecho administrativo. En tales supuestos, en general se opera un sensible reforzamiento de las garantías de los ciudadanos, si bien esta conclusión debe ser matizada en atención a las concretas circunstancias de cada caso. Así no se producirá el reforzamiento cuando la regulación sectorial ya les hubiera reconocido los derechos propios de los ciudadanos, como en el ejemplo indicado de la atención sanitaria; o cuando el acceso a la prestación estuviera condicionado al pago de un precio que se mantenga. No obstante, con carácter general sí se opera tal reforzamiento cuando los destinatarios de las prestaciones pasan de ostentar la condición de meros beneficiarios de la fundación a la de ciudadanos, en cuanto quedan amparados por las garantías que les reconoce el Derecho administrativo. Así el acceso a las actividades o prestaciones de las fundaciones, necesariamente deberá tramitarse a través de procedimientos más o menos formalizados en los que se garantice la publicidad, la igualdad, la no discriminación, etc.; las prestaciones que les sean reconocidas constituyen derechos subjetivos ejercitables y exigibles; son de aplicación los cauces de revisión del Derecho administrativo para la resolución de las controversias; y, sin ánimo de extender más la relación de garantías, la Administración sólo podrá revisar de oficio las prestaciones reconocidas en los supuestos previstos en el Derecho administrativo. Sirva como ejemplo el caso de las ayudas económicas, que en el caso de las fundaciones del sector público se rigen únicamente por principios informadores (art. 46.6 de la Ley de Fundaciones y disposición adicional decimosexta de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones⁴²) y si son otorgadas por entidades públicas deberán adecuarse no sólo a aquellos principios, sino también a las reglas y procedimientos concretos de

⁴² Véase A. BLÁZQUEZ LIDOY, «Fundaciones públicas...», cit., pp. 339 y ss.

la Ley General de Subvenciones. El mismo reforzamiento de las garantías se opera en materia de personal o de contratación pública, en la medida en que las entidades que asuman las antiguas actividades fundacionales queden íntegramente sometidas a las reglas del Derecho administrativo.

En definitiva, se advierte cómo la reestructuración del sector público fundacional puede resultar en un reforzamiento de las garantías de los ciudadanos respecto de fundaciones del sector público que no se sometían plenamente las reglas del Derecho administrativo. Se produce así una sustitución del Derecho anteriormente aplicable, que era privado o una combinación de reglas privadas y administrativas, por un Derecho netamente administrativo.

El supuesto más extendido de reestructuración del conjunto del sector público consiste en la mera supresión de los servicios o líneas de actividad. La singularidad más destacable, cuando aquella supresión afecta a los servicios prestados por las fundaciones en mano pública, es que la posición jurídica de los beneficiarios es sensiblemente más débil que la de los ciudadanos que se relacionan con las entidades públicas plenamente sujetas al Derecho administrativo, pues el reconocimiento de las prestaciones por parte de las fundaciones del sector público no se articula a través de actos administrativos, por lo que no resultan de aplicación los estrictos requisitos de revisión de oficio previstos en la Ley de Procedimiento Administrativo. De manera que los poderes públicos disponen de una mayor flexibilidad para modificar la posición jurídica de los beneficiarios, incluso si de esta alteración se deriva un perjuicio para ellos.

En último lugar debe consignarse el supuesto de reestructuración consistente en excluir del sector público fundaciones que lo habían integrado, por haber dejado de reunir los requisitos al efecto. Jurídicamente, la exclusión supone la automática inaplicación de los principios y garantías del Derecho administrativo que, como se vio, se habían extendido a las fundaciones del sector público y su simultánea sustitución plena por las reglas del Derecho privado. En consecuencia, las relaciones jurídicas de la fundación con sus beneficiarios, contratistas, empleados y candidatos a cualquiera de estas categorías pasarán a regirse por el Derecho privado y el Derecho del trabajo aplicables con carácter general a todas las fundaciones, donde la autonomía de la voluntad tiene una mayor presencia, sobre todo en las fases precontractuales. La inaplicación de los principios y reglas del Derecho administrativo se manifiesta en la doble vertiente que ya quedó indicada: en cuanto a cierta pérdida de garantías, como la publicidad en las convocatorias, o la aplicación de los principios de no discriminación o interdicción de la arbitrariedad —al menos con el rigor exigible a los poderes públicos—; pero también

supone la liberación de las restricciones que impone la atención a los intereses públicos, como son las limitaciones en la oferta de empleo, en los incrementos salariales, la fiscalización por la intervención general y el organismo de control de cuentas, etc.

No interesa al objeto de este trabajo profundizar ahora en cada una de las circunstancias que pueden darse, pero sí conviene dejar indicado que la exclusión de una fundación del sector público es posible que no se traduzca únicamente en una sustitución del Derecho aplicable, sino que también podría implicar un debilitamiento patrimonial de la posición de los contratistas y empleados, en la medida en que la pertenencia de la fundación al sector público le supusiera contar con dotaciones presupuestarias, la cesión de recursos públicos, etc. En este punto, y dependiendo de las circunstancias del caso concreto, la reestructuración debería compatibilizarse con el respeto a la confianza legítima, en la medida en que la pertenencia de la fundación al sector público hubiera podido condicionar racionalmente la asunción de compromisos por parte de los contratistas y empleados⁴³.

V. Consideración final

El fenómeno de las fundaciones del sector público ha completado un ciclo y, en buena medida, también el Derecho que las regula.

El ciclo se inició a mediados de los últimos años noventa, en un periodo de bonanza económica que permitió una ampliación de las actividades y estructuras administrativas. En esta fase ascendente, la expansión de las fundaciones de la Administración se articuló jurídicamente mediante el Derecho general de las fundaciones, esto es, un Derecho esencialmente privado. Lo que, como es conocido, otorgó gran flexibilidad y margen de actuación a estas entidades dependientes de la Administración pública. Sin embargo, este Derecho también puso de relieve sus insuficiencias para ordenar el fenómeno fundacional público respecto de las dos grandes necesidades de la Administración, la protección de los derechos e intereses de los terceros y la atención al interés general (lo que incluye el poder de autoorganización administrativa).

La grave crisis económica desatada en 2007 y su posterior repercusión sobre las finanzas públicas han supuesto el final de aquel ciclo y el inicio de un periodo de reducción del sector público fundacional, a través de distintas fórmulas. A diferencia de lo acontecido durante los años noventa, en esta

⁴³ Véase a este respecto S. MUÑOZ MACHADO, *Tratado...*, cit., p. 633.

ocasión los poderes públicos han podido acometer el proceso contando con una sistematización del Derecho de las fundaciones del sector público. Lo que se está revelando especialmente importante para delimitar el margen de actuación de los poderes públicos.

Los presupuestos conceptuales del Derecho de las fundaciones de la Administración —obra conjunta de la doctrina académica, los legisladores autonómicos y estatal, así como de la jurisprudencia constitucional— descansan sobre dos pilares fundamentales. En el plano constitucional, la consideración de que las fundaciones de la Administración no son el resultado del ejercicio del derecho de fundación previsto en el artículo 34 de la Constitución, sino una manifestación del poder de autoorganización de la Administración pública. En el plano de la legislación ordinaria, el régimen de las fundaciones de la Administración se ha conformado por vía de modulaciones y transformaciones de la figura fundacional privada. Como por otra parte ha sido habitual en la génesis del Derecho administrativo, cuando ha tomado instituciones del Derecho civil y las ha adaptado a las necesidades del giro de la Administración (S. Martín-Retortillo).

Merece especial atención la circunstancia de que la «publicación» de la figura fundacional se ha apoyado en la pujante categoría del «sector público». Entendido como aquella parcela que comprende los poderes públicos, la Administración y sus estructuras organizativas. Este concepto funcional, flexible, y en expansión, ha pasado a un primer plano como centro de imputación de buena parte de las reglas del Derecho público, frente al concepto más rígido y formal de Administración pública (M. Vaquer). Con la particularidad de que ha acentuado el carácter instrumental de las entidades que lo integran, hasta el punto de hacer fungibles a las fundaciones, sociedades y restantes entidades dependientes o vinculadas a las Administraciones. La importancia para el Derecho del afianzamiento de la categoría del sector público es que ha permitido la extensión de las reglas del Derecho administrativo a la pléyade de organizaciones que lo integran, si bien no siempre con la intensidad que sería deseable.

Como se decía, el sector público fundacional ha completado un ciclo, pero no así su Derecho regulador, que aún está necesitado de un desarrollo que traslade desde el plano constitucional a la legislación ordinaria las importantes consecuencias que deben extraerse de la STC 120/2011. Por ejemplo, en aspectos como la duplicidad de controles administrativos sobre el sector público fundacional; la necesidad de articular jurídicamente las técnicas de integración de la figura fundacional en la estructura administrativa; o, desde el punto de vista competencial, el ejercicio del protectorado sobre las

fundaciones dependientes de Administraciones y poderes que no cuentan competencias en esta materia.

Este análisis retrospectivo de las fundaciones de la Administración necesariamente plantea la cuestión de su justificación. Esto es, una vez que la extensión de las reglas del Derecho administrativo a su organización y funcionamiento ha recortado sensiblemente el margen de actuación de los poderes públicos, se impone la pregunta de si aportan algo a la Administración que ésta no pudiera obtener más eficazmente a través de otras figuras jurídicas.

Las organizaciones complejas, sean públicas o privadas, necesitan o, cuando menos, les conviene disponer de una amplia panoplia de instrumentos para la realización de sus fines, sin que las fundaciones de la Administración sean una excepción. No corresponde al Derecho determinar la oportunidad de su utilización, sino garantizar que ésta satisface las necesidades de la Administración, al tiempo que protege adecuadamente los derechos e intereses de los ciudadanos, incluso asumiendo que la figura fundacional pierde parte de su interés. De manera que, para conocer la respuesta, será preciso esperar a la recuperación de las finanzas públicas y entonces, si estas fundaciones, ya bajo reglas de Derecho administrativo, siguen siendo un instrumento útil para la realización de determinadas actividades públicas, mantendrán su vigencia. De lo contrario, la figura languidecerá.

Bibliografía

- ALDAZABAL ETXEBARRIA, J., *Las fundaciones del sector público vasco: su régimen jurídico*, Lete, 2007.
- ALLI TURRILLAS, J.-C., *Fundaciones y Derecho administrativo*, Marcial Pons, 2010.
- AA.VV., *Administración Instrumental. Libro Homenaje a Manuel Francisco Clavero Arévalo*, Civitas/Instituto García Oviedo, Madrid, 1994.
- AA.VV., *Forme private e interessi generali: quale ruolo per le fondazioni?*, F. Roversi-Monaco et al. (dirs.), Bononia University Press, 2012.
- BERMEJO LATRE, J. L. y MIR PUIGPELAT, O., «Algunas notas sobre las primeras experiencias en la regulación de las fundaciones de iniciativa pública», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 104, 1999.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A., «Fundaciones públicas: consideraciones generales sobre su régimen jurídico», en *Tratado de Fundaciones*, DE LORENZO, R., et al. (dirs.), Aranzadi, 2010.
- BORRAJO INIESTA, I., «El intento de huir del Derecho administrativo», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 78, 1993.

- CAFFARENA LAPORTA, J., «Comentario al artículo 29», en *Comentarios a la Ley de fundaciones y de incentivos fiscales*, DE LORENZO, R., et al. (dirs.), Marcial Pons, 1995.
- «La extinción de la fundación», en *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, S. MUÑOZ MACHADO et al. (dirs.), Iustel, 2005.
- CANALS I AMETLLER, D., *El ejercicio por particulares de funciones de autoridad: (control, inspección y certificación)*, Comares, 2003.
- CARBALLEIRA RIVERA, M. T., *Fundaciones y Administración pública*, Atelier, 2009.
- CLAVERO ARÉVALO, M., «Personalidad jurídica. Derecho general y Derecho singular en las Administraciones autónomas», *Documentación Administrativa*, núm. 58, 1962.
- DEL SAZ, S., «Desarrollo y crisis del Derecho administrativo. Su reserva constitucional», en *Nuevas perspectivas del Derecho administrativo. Tres estudios*, Uned-Civitas, Madrid, 1992.
- «La huida del Derecho administrativo: últimas manifestaciones. Aplausos y críticas», *Revista de Administración Pública*, núm. 133, 1994.
- «Las fundaciones en el ámbito universitario», *Revista catalana de dret públic*, núm. 23, 1998.
- DESDENTADO DAROCA, E., *La crisis de identidad del Derecho administrativo: privatización, huida de la regulación pública y administraciones independientes*, Tirant lo Blanch, 1999.
- EMBED IRUJO, J. M., «Introducción general al curso. La fundación como modelo para la colaboración público-privada», en *El gobierno y la gestión de las entidades no lucrativas público-privadas*, EMBED IRUJO, J. M. y EMPARANZA SOBEJANO, A. (dirs.), Marcial Pons, 2012.
- GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, J., «Las fundaciones de la Administración», en S. MUÑOZ MACHADO et al. (dir.), *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, Iustel, 2005.
- «Técnicas de control y de integración administrativa de las nuevas fundaciones de gestión sanitaria», en MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S. (dir.), *La enseñanza del derecho administrativo; tercer sector y fundaciones; rutas temáticas e itinerarios culturales / XIII Congreso Italo-Español de Profesores de Derecho Administrativo, Salamanca, 9-11 de octubre de 2000*, Cedecs, 2002.
- *Derecho administrativo en la contratación entre privados*, Marcial Pons, Madrid, 2005.
- GARRIDO FALLA, F., «Un tema de seguridad jurídica: La regulación de los entes instrumentales», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 79, 1993.
- GÓMEZ-FERRER MORANT, R., «Prólogo» al libro de J. SOCÍAS CAMACHO, *Fundaciones del sector público. En especial, el ámbito sanitario*, Iustel, 2006.
- JIMÉNEZ-BLANCO, A., «Garantías institucionales y Derechos fundamentales en la Constitución», en *Estudios sobre la Constitución: Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*, vol. II, Civitas, 1991.
- LAGUNA DE PAZ, J. C., «La renuncia de la Administración pública al Derecho administrativo», *Revista de Administración Pública*, núm. 136, 1995.

- LEGUINA VILLA, J., «Algunas ideas sobre la Constitución y la huida del Derecho administrativo», *Revista Jurídica de Navarra*, núm. 19, 1995.
- MALARET, E. y MARSAL FERRET, M., *Las fundaciones de iniciativa pública: un régimen jurídico en construcción*, Fundació Carles Pi i Sunyer, 2005.
- MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J. L., «Fundaciones privadas del sector público: problemas de constitucionalidad», en S. MARTÍN-RETORTILLO BAQUER y J. TORNOS MAS (eds.), *La enseñanza del Derecho Administrativo, Tercer Sector y Fundaciones, Rutas Temáticas e Itinerarios Culturales* (XIII Congreso Italo-Español de Profesores de Derecho Administrativo, Salamanca, 9-11 octubre 2000), Cedecs, 2002.
- MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., *El Derecho civil en la génesis del Derecho administrativo y de sus instituciones*, Civitas, Madrid, 1996 (la primera edición fue del año 1960).
- «Reflexiones sobre la huida del Derecho administrativo», *Revista de Administración Pública*, núm. 140, 1996.
- MENÉNDEZ, P. «Las fundaciones del sector público», en *Fundaciones. Problemas actuales y reforma legal*, Aranzadi, 2011.
- MONTOYA MARTÍN, E., *Las empresas públicas sometidas al Derecho privado*, Marcial Pons, 1996.
- «Reflexiones sobre el sector público instrumental en un contexto de crisis económica: la inaplazable hora de la racionalización», ponencia presentada en el VII Congreso de profesores de Derecho Administrativo en Tarragona (10 y 11 de febrero de 2012).
- MORELL OCAÑA, L. y RUIZ OJEDA, A., «La técnica fundacional como instrumento de gestión administrativa en el Derecho público», en *Manual de fundaciones*, Civitas, 1999.
- MORENO MOLINA, J. A., «La problemática de la contratación de las fundaciones públicas: ¿aplicación del Derecho privado o del Derecho de la contratación pública?», en *Forme private e interessi generali: quale ruolo per le fondazioni?*, ROVERSI-MONACO, F., et al. (dirs.), Bononia University Press, 2012.
- MUÑOZ MACHADO, S., *Tratado de Derecho administrativo y Derecho público general, III. La organización territorial del Estado. Las Administraciones públicas*, Iustel, 2009.
- PAREJO ALFONSO, L., «Prólogo» al libro de VAQUER CABALLERÍA, M., *Fundaciones públicas y fundaciones en mano pública*, Marcial Pons, 1999.
- PIÑAR, J. L., «Fundaciones constituidas por entidades públicas. Algunas cuestiones», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 97, 1998.
- RAZQUIN LIZARRAGA, M., «Las fundaciones y la contratación pública», en *Forme private e interessi generali: quale ruolo per le fondazioni?*, ROVERSI-MONACO, F., et al. (dirs.), Bononia University Press, 2012.
- SALA ARQUER, J. M., «Huida al Derecho privado y huida del Derecho», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 75, 1992.

- SOCÍAS CAMACHO, J., *Fundaciones del sector público. En especial, el ámbito sanitario*, Iustel, 2006
- VAQUER CABALLERÍA, M., *Fundaciones públicas y fundaciones en mano pública*, Marcial Pons, 1999
- VILLAR ROJAS, F., «Las fundaciones sanitarias y sociales de la Administración pública», en *Forme private e interessi generali: quale ruolo per le fondazioni?*, ROVERSI-MONACO, F., et al. (dirs.), Bononia University Press, 2012.

La capacidad de las fundaciones para incorporar fundadores de forma sobrevenida

Leticia López-Lapuente Gutiérrez

Abogado, Uría Menéndez

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. LA EXPERIENCIA PRÁCTICA RECIENTE EN LA INCORPORACIÓN DE FUNDADORES «SUCEIVOS».—III. REFLEXIÓN SOBRE LA TERMINOLOGÍA UTILIZADA POR LA LEY 50/2002: 1. *Consideración previa: la naturaleza del negocio fundacional*. 2. *Términos utilizados por la normativa para referirse a las personas que participan en la creación y dotación fundacional*: A) El creador. B) El fundador. C) El tercero (*ex artículo 12 de la Ley 50/2002*). D) El aportante. E) Conclusiones a propósito de la nomenclatura utilizada por la normativa vigente.—IV. PRINCIPALES CONSECUENCIAS PRÁCTICAS DE SER (O NO) CONSIDERADO FUNDADOR: 1. *Facultades del fundador en el momento de la constitución de la fundación*. 2. *La figura del fundador y la relevancia de la voluntad del fundador durante la vida de la fundación y a su extinción*.—V. PRINCIPALES ARGUMENTOS A FAVOR Y EN CONTRA DE LA POSIBILIDAD DE INCORPORACIÓN DE FUNDADORES «SUCEIVOS».—VI. CONCLUSIONES.

I. Introducción

En la génesis de la figura de las fundaciones está sin duda el hecho de que una persona, física o jurídica, decide desprenderse voluntariamente de bienes de su titularidad para destinarlos a un interés general y, por tanto, en beneficio de una pluralidad de terceros. Este acto de generosidad realizado en aras de un provecho que excede la esfera de lo privado del titular del bien o de sus allegados más próximos ha merecido un reconocimiento social y jurídico. Si bien el reconocimiento jurídico otorgado a las fundaciones ha sufrido durante su historia una evolución dispar, desde las últimas décadas y en la actualidad esta institución goza en España de un desarrollo normativo consolidado —cuya piedra angular se encuentra en el reconocimiento constitucional¹ del derecho a fundar—, aunque sujeto a constante crítica y en constante progreso. Frente al recelo mostrado en otros momentos históricos

¹ *Vid.* artículo 34 de la Constitución Española de 1978.

ante un instituto que se asociaba fundamentalmente a la caridad y a una cierta injerencia frente a los poderes públicos, hoy parecen consolidadas en nuestra sociedad las ideas de la importante función social que desarrollan las fundaciones, de las ventajas de este instituto y de la necesidad de su desarrollo y protección. En la actualidad, el concepto de fundación se entiende por la mayoría como una fuerza social necesaria para llegar a lugares a los que la iniciativa pública no quiere o no puede llegar, cubriendo así necesidades sociales, culturales, científicas o de otro tipo en beneficio de la sociedad. De ahí, de este reconocimiento otorgado al acto altruista efectuado por las personas físicas o jurídicas, surge precisamente el que el ordenamiento haya configurado la voluntad del fundador como parte nuclear del Derecho de fundaciones y haya provisto diversos mecanismos jurídicos de protección a la figura del fundador y a las directrices establecidas por éste como la guía y el alma que deben regir la fundación.

Esta protección jurídica a la figura del fundador ha resultado, en todas las fases evolutivas de la normativa fundacional, una pieza clave en la configuración y actuación de las fundaciones. Como señala González Porras² los cinco elementos básicos de toda fundación son «la personalidad jurídica, la voluntad del fundador, la dotación, el fin fundacional y su organización». Sin embargo, la protección a la voluntad del fundador es una protección que (ya adelantamos) es limitada dado que, a lo largo de la historia y quizás con especial intensidad en las últimas décadas, ha quedado restringida por una serie de límites impuestos por la propia regulación fundacional. Si bien la cuestión de los límites a los poderes y a la voluntad del fundador se abordará en detalle más adelante en este estudio, basta señalar ahora las que, a nuestro entender, son las dos principales fuentes de restricciones a dicha voluntad: por un lado, la protección otorgada a los intereses generales que deben regir la actividad de toda fundación y, por otro, la existencia de una regulación imperativa que restringe los poderes del fundador para determinar cuestiones organizativas y materiales de la fundación y que impone asimismo un control a la actividad de las fundaciones por parte de órganos administrativos y judiciales.

Pero, si como hemos señalado, la protección jurídica de la figura del fundador tiene como principal origen y fundamento el hecho altruista de la adscripción voluntaria de bienes propios a un interés general, podría resultar paradójico que dicha protección se otorgara en exclusiva a aquellos «creadores» de la fundación (tal y como los denomina la propia Ley 50/2002 de

² La aportación dotacional y su posible reversión a los herederos del fundador», *Libro homenaje al profesor Manuel Albaladejo García*, 2004, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, p. 2172.

Fundaciones³) que intervienen en el momento inicial de la constitución de la fundación y que en cambio no se reconociera a aquellas personas que realizan exactamente el mismo acto filantrópico en un momento posterior al de la constitución. Esta posible paradoja se plantea porque la normativa vigente en materia de fundaciones y, en particular, el artículo 12.4 de la Ley 50/2002, con una lógica jurídica y económica destinada a promover y preservar la pervivencia de las fundaciones, reconoce la posibilidad de que tanto los fundadores como «*terceras personas*» puedan aportar bienes que pasen a formar parte de la dotación fundacional en momentos posteriores a su constitución⁴. Así, el citado artículo 12.4.º de la Ley señala lo siguiente:

«Artículo 12. Dotación.

(...)

4. *Formarán también parte de la dotación los bienes y derechos de contenido patrimonial que durante la existencia de la fundación se aporten en tal concepto por el fundador o por terceras personas, o que se afecten por el Patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales».*

Las preguntas que surgen intuitivamente tras la lectura de este artículo serían las siguientes: ¿quiénes son esas «terceras personas» a las que hace referencia la Ley 50/2002? ¿Es la del tercero una figura total o parcialmente equiparable a la del fundador o, por el contrario, ha querido la normativa establecer con carácter imperativo en el artículo 12.4.º que dicho tercero es una figura distinta a la del fundador? Y por último, si se mantuviera esta última tesis, entonces ¿qué contenido habría que darle a esta figura del tercero y qué derechos y prerrogativas, en su caso, tendría reconocidos?

Estas reflexiones son el fundamento del presente estudio que, sin embargo, no pretende limitarse a analizar la figura del fundador para compararla con la del «tercero» que realiza una dotación en un momento sucesivo. Por el contrario, este estudio también pretende reflexionar en general sobre los límites legales impuestos al fundador a la hora de ejercer y hacer valer su voluntad en aquellos aspectos no específicamente previstos en la normativa, como sería la posibilidad de incorporar a la fundación a fundadores «sucesivos» o «sobrevenidos», como quieran denominarse, en momentos posteriores a la constitución.

³ *Vid.* artículo 2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (la «Ley 50/2002»).

⁴ Dejamos al margen de este estudio la posibilidad de que el Patronato adscriba bienes y derechos a la dotación fundacional puesto que es un acto que se realiza en el ámbito interno de la fundación, frente a las dotaciones por fundadores y terceros, que son realizadas al margen de la gestión de la propia fundación y las que nos interesan para este análisis.

Por último, y a los efectos de delimitar el alcance del presente estudio, importa señalar que este análisis se realiza en relación con la normativa de ámbito estatal y excluye de forma específica el análisis de cualquier otra normativa autonómica distinta a la del País Vasco (a la que se refiere brevemente la Sección V dadas las peculiaridades de esta norma autonómica en particular en relación con un potencial reconocimiento de una figura equiparable a la del fundador «sucesivo»).

II. La experiencia práctica reciente en la incorporación de fundadores «sucesivos»

Se han dado en la práctica reciente de las fundaciones españolas situaciones en las que se ha pretendido, bien en el mismo momento de constitución de una fundación, bien en un momento posterior mediante la modificación de los estatutos fundacionales, regular expresamente en los estatutos la posibilidad de que los terceros que aporten dotación fundacional en un momento posterior al de la constitución sean denominados y tengan la consideración plena de fundador, creando una suerte de fundadores «sucesivos». Estos intentos se han realizado sobre el entendimiento por parte de estas fundaciones de que el Derecho fundacional vigente, a falta de una regulación específica de esta cuestión y sin una prohibición expresa, habilitaría la creación de esta figura de fundador «sucesivo» al amparo del principio de libertad y de autonomía de voluntad que inspira toda la Ley 50/2002.

Detrás de este interés de las fundaciones por crear esta nueva figura está la legítima intención de dotar de dinamismo a la fundación, de aumentar su capacidad de actuación y de asegurar en lo posible su pervivencia en el tiempo. Esta figura supondría sin lugar a dudas un importante aliciente para que los terceros que, por cualquier razón, no hayan tenido la oportunidad de participar en la constitución de la fundación se animen a destinar de forma duradera bienes y derechos a la fundación. También podría servir para subsanar posibles situaciones en las que, por motivos puramente circunstanciales y contingentes, una persona promotora de la fundación e interesada en la misma desde su concepción, no haya podido participar de su constitución, otorgando flexibilidad a la creación del instituto fundacional.

Sin embargo, los Protectorados correspondientes, en su condición de órganos administrativos facultados para controlar y validar la legalidad de los estatutos, han dado, en estas ocasiones en las que se les ha planteado esta cuestión, una interpretación estricta al artículo 12.4.º de la Ley 50/2002 y han entendido, tanto en sus resoluciones formales como en las consultas informales que

se les han planteado, que la Ley establece dos figuras diferenciadas sin posibilidad de equiparación; la del fundador y la del tercero que aporta dotación fundacional de forma sobrevenida. Manifiestan así que, conforme a su opinión, el término fundador debe ser reservado de forma exclusiva a aquéllos que aportan los bienes dotacionales exclusivamente en el momento de la constitución de la fundación y no después. En esta interpretación, que entendemos es discutible en los términos que analizaremos más adelante, el plano temporal (esto es, el momento en el que se realiza la aportación) parece prevalecer sobre cualesquiera otros planos o consideraciones, como pueda ser el plano estrictamente material o patrimonial (esto es, el hecho de que las actuaciones realizadas por el fundador y el tercero son esencialmente las mismas, ya que ambos adscriben bienes de su patrimonio a fines generales que se promueven a través de una fundación como entidad jurídica independiente).

De esta opinión mantenida por los Protectorados podrán derivar otras consecuencias jurídicas para el tercero que aporta sus bienes a la dotación durante la vida de la fundación, consecuencias que serán tanto o más relevantes que la mera cuestión terminológica —no exenta de cierta relevancia en sí misma por el reconocimiento social a la figura del fundador—. La interpretación de la norma por parte de los Protectorados al impedir la institución de la figura de los fundadores «sucesivos» y al establecer la diferenciación entre el concepto legal de fundador y el de tercero comporta razonablemente una interpretación del resto de preceptos de la Ley 50/2002 que impedirá, en principio, la equiparación de los derechos y obligaciones reconocidos al fundador a favor de estos terceros. En este caso, se podría interpretar que quien niega la mayor, niega la menor, por lo que si el tercero no puede denominarse fundador, no parece permitirse que se les atribuyan los derechos legales establecidos a favor de los fundadores. Así, si los Protectorados concluyen que los terceros previstos en el artículo 12.4.º de la Ley 50/2002 son una figura distinta a la del fundador y que no pueden equipararse a los fundadores ni tan siquiera por vía estatutaria, la lógica jurídica nos lleva a interpretar que no será posible aplicar analógicamente a estos terceros las facultades, responsabilidades y prerrogativas reconocidas a los fundadores en la Ley 50/2002 y su normativa de desarrollo⁵.

Sin embargo, esta línea interpretativa seguida por algunos Protectorados puede plantear, en nuestra opinión, algunos problemas que se expondrán en detalle en posteriores apartados. Destacan entre ellos la posible vulneración

⁵ Nos referimos aquí a la atribución de derechos por operativa legal automática. Ello debe entenderse sin perjuicio de que por vía estatutaria se le puedan reconocer determinados derechos y prerrogativas a estos «terceros», pero no en su condición de «fundadores».

del principio de libertad y autonomía de la voluntad reconocidos por la normativa, así como el vacío normativo al que se condenaría al tercero del artículo 12.4.º de la Ley 50/2002 dada la falta absoluta de reglamentación de esta figura.

Por último, téngase en cuenta que lo que se ha indicado acerca de la posición adoptada por los Protectorados no es absoluta, en el sentido de que, dada la pluralidad de Protectorados existentes en la actualidad y como ocurre con otras materias, nada impide que determinados Protectorados estén realizando o vayan a realizar una interpretación distinta a la aquí planteada. Sin embargo, este estudio busca llamar la atención sobre un problema práctico que, sin duda, diversas fundaciones españolas han vivido y que plantea un interesante análisis jurídico, doctrinal y jurisprudencial complejo y no resuelto.

III. Reflexión sobre la terminología utilizada por la Ley 50/2002

Sin ánimo de detenernos demasiado en el análisis de una cuestión que —al menos en parte— tiene naturaleza extra jurídica como es la de la nomenclatura utilizada por la norma fundacional, resulta relevante para este estudio el examen de los términos que utiliza la Ley 50/2002 y su normativa de desarrollo para referirse a las personas —ya sean físicas o jurídicas, de naturaleza pública o privada— que participan en el negocio fundacional o que de otra manera aportan bienes o derechos a la dotación fundacional. Nos encontramos fundamentalmente ante cuatro términos distintos utilizados en diversos apartados de la Ley 50/2002 y sus reglamentos en función, principalmente, del momento en el que dichas personas participan en el negocio fundacional o en la dotación: creador, fundador, tercero y aportante.

La antecesora de la vigente Ley 50/2002, la derogada Ley 30/1994⁶, contenía estos mismos cuatro términos, si bien de forma más limitada. Así por ejemplo, el uso del término «tercero» en relación con la dotación patrimonial tenía un contenido más restringido que el de la norma actual, ya que la Ley 30/1994 no preveía de forma expresa la posibilidad de la aportación dotacional sobrevenida más que por fundadores y Patronato en casos tasados⁷. Es por tanto el vigente marco legislativo el que ha venido a aportar una mayor complejidad a esta cuestión.

⁶ Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (la «Ley 30/1994»).

⁷ *Vid.* artículo 10.4.º de la Ley 30/1994.

1. *Consideración previa: la naturaleza del negocio fundacional*

Para entender el uso de los diversos términos introducidos por el Derecho positivo vigente es conveniente realizar una reflexión preliminar sobre la naturaleza del negocio fundacional. Esta cuestión ha sido analizada en detalle a lo largo de los años por numerosos estudios doctrinales y no es el objeto del presente estudio, por lo que nos referiremos a ella en lo estrictamente necesario para intentar comprender el porqué del uso por el legislador de una pluralidad de términos que, *a priori*, pueden parecer intercambiables.

Así pues, la doctrina ha discutido de forma recurrente la naturaleza del acto fundacional, dando como resultado fundamentalmente dos posturas al respecto. Por un lado, en la senda iniciada por parte de la doctrina alemana, algunos autores nacionales así como en ocasiones la jurisprudencia han entendido que la constitución de una fundación está compuesta por dos negocios jurídicos independientes: por una parte está la declaración de voluntad de la persona que manifiesta su deseo de crear una entidad independiente y de establecer unos determinados fines para la misma y, por otra, está el acto de la dotación patrimonial a dicha entidad independiente. Mientras, por otra parte, se encuentran quienes afirman que el negocio fundacional es único e inescindible y que, por tanto, no es posible entender de forma independiente los actos de creación y de dotación, siendo ambos necesarios para que se pueda dar el negocio fundacional. Son numerosos los autores que se decantan por esta última postura como, por ejemplo, Serrano Chamorro⁸ que afirma que «hay que abandonar la pura elaboración teórica y atender al Derecho positivo para ver si el acto de dotación es o no esencial», que señala también que el negocio fundacional «se trata (...) de un negocio único que comprende conjuntamente una destinación patrimonial y la creación de una persona jurídica, de un ente autónomo»⁹. Finalmente, algunos autores entre los que destaca Albaladejo¹⁰ han defendido una posición que podría considerarse ecléctica, en el sentido de que se muestran de acuerdo con la posibilidad de construir y distinguir no sólo conceptualmente sino también en la práctica ambos conceptos (creación y dotación), aunque reconocen que el Derecho positivo, con la intención de evitar la creación de entidades inoperativas para la vida civil y económica, no reconoce efectos jurídicos a la

⁸ M.^a E. SERRANO CHAMORRO, *Las fundaciones: dotación y patrimonio*, pp. 67 y 68, Thomson-Cívitas, 2003.

⁹ M.^a E. SERRANO CHAMORRO, *Las fundaciones...*, ob. cit., p. 84.

¹⁰ M. ALBALADEJO GARCÍA, *Derecho civil I. Introducción y parte general*, pp. 396 y ss., Edisofer, 2009.

creación de la fundación si ésta no se acompaña de la correspondiente y suficiente dotación.

Como se analizará a continuación, la Ley 50/2002 parece haber optado por la segunda de las posturas doctrinales planteadas, entendiendo la manifestación de la voluntad del fundador de constituir una entidad independiente dotada de fines y la aportación de la dotación como esenciales ambas para la existencia del negocio fundacional, pese a que la redacción de la norma no resulta especialmente clara (sobre todo al definir los sujetos que deben o pueden intervenir en dicho negocio fundacional). Como se verá, la Ley 50/2002 sí distingue en ocasiones el acto de la manifestación de voluntad y el de dotación desde un plano estrictamente teórico, pero configura ambos como inescindibles e imprescindibles para que se pueda consumir el negocio fundacional.

2. Términos utilizados por la normativa para referirse a las personas que participan en la creación y dotación fundacional

Hecha esta breve consideración acerca de la naturaleza del negocio fundacional, a continuación se analizan los distintos términos utilizados por la Ley 50/2002 y su normativa de desarrollo para referirse a aquellas personas que participan en el acto de constitución de la fundación, en el acto de aportación de dotación o en ambos —asumiendo, para facilitar este análisis que ambos actos, constitución y dotación, pueden diferenciarse cuando menos de forma teórica—. Como se ha adelantado, nos encontramos con que el legislador ha utilizado al menos cuatro términos distintos a estos efectos (creador, fundador, tercero y aportante), lo que dificulta el análisis de la figura del fundador y de los requisitos que éste debe cumplir para ser considerado como tal. Es por ello que la revisión de cada uno de estos conceptos de forma separada se hace necesaria para aislar e identificar de forma correcta y completa las características legales que debe cumplir el fundador a los efectos de considerar la posibilidad de incorporar fundadores «sucesivos» que cumplan esas mismas (o muy similares) características.

A) El creador

El primero de los términos utilizados por el Derecho positivo vigente, el de creador, lo encontramos únicamente en el artículo 2 de la Ley 50/2002 que establece que «*son fundaciones las organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general*». En términos prácticamente idénticos

se utilizaba el término «creador» por la norma previa del 94¹¹. Cabe preguntarse si este término, que como adelantábamos no vuelve a utilizarse ni en la Ley 50/2002 ni en su normativa de desarrollo, se introduce en la Ley como una figura distinta de la del fundador o como términos sinónimos.

Una primera interpretación sería que el uso del término «creador» en el citado artículo 2 de la Ley tiene como única finalidad la de poner un mayor énfasis en el hecho constitutivo y de manifestación de voluntad que en el aspecto dotacional del negocio fundacional pero que, más allá de esta precisión, el legislador utiliza este término con el mismo contenido que el de «fundador». En este sentido y atendiendo a la literalidad del precepto, el uso del término «creador», al igual que ocurría en la Ley 30/1994¹², se vincula expresamente al acto de voluntad («*voluntad de sus creadores*»). A favor de esta interpretación de considerar ambos términos equivalentes encontramos diversos argumentos. En primer lugar está el hecho de que, de haber querido establecer dos figuras diferenciadas, lo lógico hubiera sido que la Ley 50/2002 o su normativa de desarrollo hubieran dotado de algún contenido concreto a la figura del creador y no la hubieran dejado, como ocurre en realidad, sin la atribución de ningún derecho u obligación específicos. La equiparación entre ambos términos viene refrendada igualmente por el hecho de que, como hemos analizado con anterioridad, los Protectorados de fundaciones han venido interpretando la figura del fundador de forma restrictiva, de modo que entienden que solamente podrá ser considerado fundador aquél que comparezca al acto creador de la fundación y no a quienes comparezcan para aportar dotación en momentos posteriores a dicha creación. Por tanto, si se limita el concepto de fundador a las personas que comparecen en el momento de creación de la fundación, sea mediante acto *inter vivos* o *mortis causa*, ambos términos (creador y fundador) podrían entenderse utilizados por el legislador como sinónimos si perjuicio de que, como hemos señalado, con el uso del término «creador» el legislador habría querido dar prevalencia en este precepto concreto a la emisión de la voluntad de constitución del «creador» frente a su condición de aportante.

Sin embargo, cabría también una segunda interpretación de la inclusión del término «creador» en el artículo 2 de la Ley 50/2002. Es posible argu-

¹¹ La Ley 30/1994 establecía en su artículo 1 que «*son fundaciones las organizaciones constituidas sin ánimo de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general*».

¹² Y ello porque el artículo 1.1.º de la Ley 30/1994 establecía, en términos similares a los de la Ley 50/1992, que: «*Son fundaciones las organizaciones constituidas sin ánimo de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general*».

mentar que el legislador eligió voluntariamente el uso del término «creador» en vez de usar el término más utilizado y extendido de «fundador», y que ello se hizo con el objeto de expresar, de forma más precisa y coherente con otros preceptos del mismo texto normativo, que en la creación de la fundación pueden participar personas distintas del propio fundador y a las que de esta manera se les otorga un cierto reconocimiento jurídico. Como nos referiremos con más detalle al analizar el uso del término «tercero», el artículo 12.3.º de la Ley 50/2002 contiene la previsión de que en el acto de creación fundacional se podrá considerar dotación el compromiso de aportaciones realizada por parte de un «tercero». Por tanto, y puesto que la Ley 50/2002 contiene la previsión expresa de que, además de lo aportado por los propios fundadores cabe entender comprendida en la dotación inicial el compromiso voluntario de dotación emitido por «terceros», se puede concluir que pueden participar igualmente en la creación de una fundación personas que no tienen necesariamente la condición de fundadores. Esta sería la principal razón por la que la Ley 50/2002 evitaría el uso del término fundador en este precepto con el objeto de obtener una mayor precisión terminológica, ya que la inclusión del término «fundador» hubiera podido dar lugar a equívocos con respecto a la aportación de estos «terceros» permitida por el artículo 12.3.º y su participación en la creación de la fundación.

Conforme a esta segunda interpretación, el término «creador» abarcaría no solamente a los fundadores sino también a los terceros que intervienen en la constitución de la fundación aportando compromisos firmes de dotarla en un momento posterior. De esta forma la Ley otorgaría un cierto reconocimiento jurídico a esta participación. No obstante, es necesario reconocer que, más allá de la mayor precisión terminológica del uso del término «creador» como figura más amplia que la del «fundador», pocas (o ninguna) ventajas prácticas derivarían del hecho de este reconocimiento de los «terceros» como «creadores», ya que como se ha analizado, ni la Ley 50/2002 ni su normativa de desarrollo asignan a la figura del «creador» ningún acervo concreto de derechos u obligaciones.

Finalmente, para suscribir esta segunda interpretación, habría que entender que la voluntad a la que se refiere este artículo 2.1.º de la Ley 50/2002 no es la voluntad del fundador de constituir una persona jurídica independiente a la que nos hemos referido anteriormente al analizar los dos componentes «teóricos» del negocio fundacional único, sino que se refiere a una voluntad distinta. El tenor literal del precepto parece referirse a la voluntad expresada por los «creadores» en relación con el destino del patrimonio, no la constitutiva, o lo que es lo mismo, la voluntad de dichos «creadores» de afectar de modo duradero el patrimonio fundacional a la realización de unos

determinados fines y no a la voluntad de constituir un ente jurídico independiente. Esta interpretación de la voluntad del creador encajará mejor con el uso del término «creador» como término comprensivo de fundadores y terceros, ya que a estos últimos no se les exige —ni en las normas ni por la doctrina— manifestar una voluntad de constituir una fundación.

En todo caso, sea cual sea la interpretación que se comparta, el uso del término «creador» en la Ley 50/2002 no resulta especialmente significativo a los efectos de este estudio, ya que ninguna de las interpretaciones expuestas precluiría o excluiría necesariamente una posible equiparación estatutaria y el posible tratamiento como «fundadores» de los aportantes sucesivos.

B) *El fundador*

El segundo de los términos utilizados por la Ley 50/2002, el de fundador, es piedra angular de las fundaciones y de su normativa. No se concibe la figura de la fundación sino como un instrumento jurídico, al que se reconoce autonomía y personalidad jurídica propia, que ha sido creado por el ordenamiento exclusivamente para dar forma jurídica y reglar adecuadamente el deseo de las personas de destinar parte de sus bienes a fines de interés general. Como acertadamente citan Piñar Mañas y Real Pérez¹³ a Gierke, «la fundación es un organismo institucional reconocido por el Derecho como persona, en el cual se ha incorporado inmortalmente un trozo de la voluntad del fundador». Dada la relevancia del fundador y su función nuclear en el instituto fundacional, es normal la multitud de referencias a esta figura contenidas a lo largo de los textos normativos de fundaciones y la diversidad de derechos y obligaciones que se le reconocen en ellos de forma expresa.

Sin embargo, y a la vista de la discusión doctrinal acerca de la naturaleza del negocio fundacional antes expuesta, resulta necesario plantearse cuáles son los requisitos que debe cumplir una persona para ser considerada fundador a los efectos de la Ley 50/2002. Habría que analizar si la norma le exige participar en el acto de creación de la fundación, en el de aportación dotacional o en ambos. Aquí se encuentra, sin duda, el *quid* del presente estudio pues la conclusión a la que se llegue respecto a cuáles son los requisitos legales exigibles a la figura del fundador y respecto a la imperatividad de dichos requisitos será esencial para establecer la posibilidad o no de instituir fundadores «sucesivos». La relevancia del análisis de los requisitos exigidos a la figura del fundador reside también en el hecho de que, con independencia del uso de

¹³ J. L. PIÑAR MAÑAS, y A. REAL PÉREZ, *Derecho de fundaciones y voluntad del fundador*, Marcial Pons, 2000, p. 30.

una pluralidad de términos afines al del fundador por parte del Derecho positivo vigente, solamente a éste se le reconoce de forma expresa un conjunto claro y definido de derechos y obligaciones. En este sentido, únicamente se reconoce *ex lege* al fundador —y no a las figuras de creador, tercero y aportante— determinadas capacidades de control sobre el desarrollo y actividad de la fundación.

Como punto de partida para el estudio del contenido y requisitos legales exigibles al fundador hay que destacar que no existe en la Ley 50/2002 ni en sus reglamentos una definición legal de fundador, definición que sin duda hubiera sido de utilidad ante la variedad de términos relacionados utilizados por el legislador. No hay en la Ley 50/2002, ni en su normativa de desarrollo, ni en sus precedentes legislativos más próximos (en particular, en la Ley 30/1994) ningún precepto destinado a aclarar qué entiende el legislador por fundador y qué características posee esta figura. Es posible que, históricamente, dicha definición legal no fuera necesaria pero, ante las nuevas reglas que amplían el abanico de sujetos que pueden participar en la dotación fundacional, esta definición se hace más conveniente. Como consecuencia de este vacío, se hace necesario acudir a los distintos preceptos de la Ley 50/2002 y sus reglamentos en los que se hace mención al fundador para intentar componer los contornos y límites de esta figura. La principal dificultad a la hora de realizar este análisis está en el hecho de que estos diversos preceptos se centran, casi de forma exclusiva, en definir los derechos y obligaciones que se asignan *ex lege* al fundador y facilitan escasa información, en particular, sobre qué debe entenderse por fundador. Entre los diversos beneficios¹⁴ concedidos en favor del fundador encontramos sin duda el más esencial de todos ellos en el artículo 2.2.º de la Ley 50/2002, que establece que las fundaciones se deben regir por la voluntad del fundador (además de por sus estatutos y la Ley). Pero no todo es reconocimiento de derechos. También se apuntan a lo largo de las normas fundacionales algunas obligaciones y responsabilidades del fundador como, por ejemplo, la del artículo 12.1.º de la Ley 50/2002 que señala a éste como la persona responsable de justificar ante el Protectorado la suficiencia de la dotación para la consecución de los fines fundacionales¹⁵.

¹⁴ Un breve análisis de los principales beneficios y prerrogativas otorgados por la norma al fundador y las referencias a los correspondientes artículos se contiene con más detalle en la Sección IV de este estudio.

¹⁵ El artículo 12.1 de la Ley 50/2002 establece a estos efectos lo siguiente:
 «(...) Cuando la dotación sea de inferior valor, el fundador deberá justificar su adecuación y suficiencia a los fines fundacionales mediante la presentación del primer programa de actuación, junto con un estudio económico que acredite su viabilidad utilizando exclusivamente dichos recursos».

Sin embargo, el análisis de la figura del fundador deberá, en nuestra opinión, ir todavía más allá que la revisión de los requisitos que debe cumplir conforme a Derecho. Una vez aclarado mínimamente el contenido del término legal de fundador conforme a la literalidad de la Ley 50/2002 y su normativa de desarrollo, sea el que sea, deben plantearse dos cuestiones esenciales. La primera cuestión será si la norma fundacional ha pretendido establecer un concepto cerrado de «fundador» o si, por el contrario, el uso de este término se ha realizado de forma genérica e inespecífica. La segunda cuestión a plantear será si cabría o no, sobre la base la libertad y autonomía de la voluntad del fundador y posteriormente del Patronato a la hora de organizar y gestionar la fundación, crear la figura del fundador «sucesivo» asignando estatutariamente a un tercero que razonablemente posea características similares a las de fundador la denominación de fundador y los mismos (o similares) derechos y obligaciones que los otorgados por la norma al fundador.

Planteadas las cuestiones a analizar, es necesario pasar entonces a revisar los requisitos aplicables a la figura legal de fundador:

i) *Participación en el acto de constitución.* Lo que se deduce de las diferentes menciones legales y reglamentarias al fundador es el hecho de que:

- el fundador —y no cualquier otra de las figuras analizadas¹⁶— es quien manifiesta la voluntad de constituir la fundación y cómo debe esta fundación regirse con posterioridad¹⁷; y
- dicha voluntad gobernará la vida de la fundación junto con otros criterios rectores como son los estatutos o la Ley.

Esta voluntad del fundador se debe plasmar necesariamente y de forma expresa en la escritura de constitución cuando la creación se articule por negocio *inter vivos* —conforme establece el artículo 10.b) de la Ley— o en el testamento cuando la creación se realice por negocio *mortis causa* —conforme establece el artículo 9.4.º de la Ley—. Aclarado el hecho de que la Ley 50/2002 exige en la creación de la fundación la comparecencia de uno o varios fundadores, la verdadera cuestión reside en el hecho de si, por ello,

¹⁶ En este mismo sentido nos hemos manifestado al analizar del término «creador», al interpretar la voluntad de los «creadores» a la que hace referencia el artículo 2.1.º de la Ley 50/2002 como una referencia a la voluntad de afectar el patrimonio fundacional a unos determinados fines y no a la voluntad de constituir una fundación, que solamente es exigible a los fundadores y no a los denominados «terceros».

¹⁷ En este sentido se manifiestan, por ejemplo, los artículos 2.2.º, 9.4.º u 11.2.º de la Ley 50/2002.

la Ley 50/2002 excluye la posibilidad de la existencia de fundadores «sucesivos» por no participar éstos en dicho acto creador.

A nuestro entender, la exigencia legal de que en el momento de la constitución comparezcan uno o varios fundadores que manifiesten la voluntad de creación y los fines y directrices que deben regir la actividad fundacional no excluiría por sí misma la posibilidad de que pudieran existir fundadores que se vinculen a la fundación en un momento posterior al de la creación. No se aprecia obstáculo jurídico alguno a la posibilidad de que, en un momento posterior al constitutivo, una persona se adhiera a la voluntad de constituir una fundación expresada inicialmente por los fundadores. Una adhesión de estas características debería entenderse válida conforme a las reglas generales de Derecho y no encontramos en el Derecho positivo fundacional norma que la prohíba. De hecho, cabe argumentar incluso que el propio hecho de aportar dotación en un momento posterior al de creación conlleva necesaria e ineludiblemente la adhesión tácita del tercero aportante a la voluntad de constitución inicialmente expresada por el fundador, ya que muestra tanto una evidente conformidad del tercero con el negocio fundacional realizado por el fundador como su apuesta y compromiso con los fines generales que el fundador (o posteriormente el Patronato) hayan decidido establecer para la fundación.

ii) *Destinación de bienes a la dotación fundacional.* El segundo de los aspectos que conforma el negocio fundacional es el de la adscripción voluntaria de bienes propios a la dotación fundacional. Históricamente y en el sentido más clásico, el instituto de la fundación tenía un fuerte sentido patrimonial que, sin embargo, se ha ido aligerando parcialmente con el tiempo. En línea con esta evolución, la Ley 50/2002 define en su artículo 2.1.º las fundaciones como aquellas «*organizaciones constituidas sin ánimo de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general*»¹⁸. Un análisis literal de este artículo 2.1.º revela que ni este precepto, y ya adelantamos que ni ningún otro de los contenidos en la Ley 50/2002, exigen de forma expresa que todo fundador deba destinar bienes a la dotación patrimonial¹⁹. Lo que es-

¹⁸ Artículo 2.1 de la Ley 50/2002.

¹⁹ Por ejemplo, en el artículo 12.4.º de la Ley y en el 5.4.º del Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal se hace referencia a las aportaciones efectuadas por los fundadores, pero en ambos artículos se contemplan aportaciones dotacionales realizadas también por terceros, por lo que la aportación dotacional no se puede considerar característica exclusiva del fundador.

En todo caso, lo más cercano a una regla que vincule al fundador con la necesidad de dotar se puede encontrar en el artículo 8 de la Ley 50/2002, que su apartado 2.º señala, respecto a la capacidad de fundar, que «*las personas físicas requerirán de capacidad para disponer gratuitamente «inter vivos» o «mortis causa», de los bienes y derechos en que consista la dotación*». No

tablece el citado artículo 2.1.º de la Ley es que la voluntad de los fundadores constituyentes debe expresar la afectación de un patrimonio a determinados fines, sin hacer referencia al origen de dicho patrimonio (¿suyo o de otros?).

Este precepto debe entenderse, además, conjuntamente con el artículo 12.3.º de la Ley que, como ya se ha visto, acepta como dotación en el momento de la constitución el compromiso de aportaciones dotacionales de «terceros» distintos en principio de los propios fundadores. Como señala Serrano Chamorro²⁰ «el compromiso garantizado de aportación de terceros debe considerarse dotación a los efectos de adecuación y suficiencia a los fines fundacionales con el objeto de obtener el informe favorable del Protectorado para su inscripción en el Registro (...) no existen duda alguna de que el compromiso garantizado de aportar constituye un derecho de la fundación frente al tercero comprometido, quien de acuerdo con la garantía ofrecida podrá ejercitarla en caso de incumplimiento, por lo que forma parte de la dotación fundacional». Llevado al extremo este razonamiento, ¿cabría entonces conforme al Derecho positivo vigente la creación de una fundación en la que la dotación se compusiera exclusivamente de compromisos de aportaciones de terceros y en la que por tanto los fundadores no aportaran dotación alguna? ¿Es posible desligar completamente el concepto de fundador del requisito de aportar dotación fundacional? Si bien la literalidad de la norma vigente podría llegar a interpretarse en este sentido —no hay ninguna regla que establezca que la totalidad de la dotación no pueda estar compuesta de compromisos de terceros²¹—, no se puede obviar la tradición jurídica ni menos aún el contenido del derecho constitucional a fundar tal y como ha sido interpretado por la jurisprudencia. No solamente la génesis histórica y jurídica de este instituto sino también la doctrina y jurisprudencia se han manifestado partidarias de ligar la condición de fundador con el requisito de la aportación dotacional. Como hemos argumentado anteriormente, el negocio fundacional tiene como origen el hecho de que una persona, el fundador, decida desprenderse de

obstante, entendemos que la exigencia de que los fundadores personas físicas posean capacidad de disposición no puede interpretarse necesariamente como una exigencia de que todo fundador deba aportar dotación fundacional.

²⁰ M.ª E. SERRANO CHAMORRO, *Las fundaciones: dotación y patrimonio*, Thomson-Civitas, 2003, pp. 219 y 220.

²¹ Pese a que no se prohíbe esta posibilidad, hay que tener en cuenta que la Ley 50/2002 se posiciona de forma clara en contra de la constitución de fundaciones que no estén suficientemente dotadas y las que sustituyan la dotación por el mero propósito de recaudar donativos. En los casos en los que la dotación inicial estuviera compuesta exclusiva o fundamentalmente de compromisos de terceros no materializados, existirían importantes riesgos de que el Protectorado objetara esta dotación sobre la base de que ésta sería insuficiente para garantizar la operatividad de la fundación desde su constitución.

bienes de su titularidad para constituir un ente independiente destinado a cumplir fines de interés general. En este mismo sentido se ha manifestado la jurisprudencia, por ejemplo, en la Sentencia del Tribunal Constitucional («TC») n.º 341/2005, de 21 de diciembre, que se refiere a la doctrina establecida por la Sentencia del TC n.º 49/1988, de 22 de marzo y que señala que *«el art. 34 CE se refiere sin duda al concepto de fundación admitido de forma generalizada entre los juristas y que considera la fundación como la persona jurídica constituida por una masa de bienes vinculados por el fundador o fundadores a un fin de interés general. La fundación nace, por tanto, de un acto de disposición de bienes que realiza el fundador, quien los vincula a un fin por él determinado y establece las reglas por las que han de administrarse al objeto de que sirvan para cumplir los fines deseados de manera permanente o, al menos, duradera»*.

Según entendemos, conforme a la jurisprudencia, a la doctrina y la interpretación razonable de la Ley 50/2002, el acto de la aportación dotacional debe entenderse íntimamente vinculado con la figura del fundador, de manera que no deberá existir un fundador que no realice aportación, siquiera mínima, de bienes o derechos a la dotación, si bien la norma no exige que el fundador dote por un valor mínimo determinado para que sea considerado como tal fundador. En la práctica, por tanto, podrán existir fundadores cuya aportación dotacional sea muy limitada siempre que el valor total de la dotación —completado por las dotaciones de otros fundadores o por compromisos de terceros— se considere suficiente para el desarrollo de los fines de interés general propuestos conforme a lo previsto en la Ley 50/2002²². La aportación dotacional se configura en nuestra opinión, por tanto, como un requisito esencial para la consideración de una persona como fundador, ya que es el acto voluntario de liberar bienes de su esfera patrimonial en favor del fin general, y la voluntad de destinarlos en beneficio de una pluralidad de terceros ajenos a sí mismo y a sus allegados, lo que legitima en última instancia el haz de prerrogativas que concede la normativa fundacional al fundador. Haciendo un símil con la normativa societaria, es la aportación de capital lo que otorga al socio los derechos inherentes a la condición de socio y no su mera participación en el acto societario de constitución social²³.

²² Se establece en el artículo 12.1.º de la Ley 50/2002 que la dotación deberá ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales y que se presumirá suficiente la dotación cuyo valor económico alcance los 30.000 euros. Si la dotación no alcanzara esta cantidad, el fundador deberá justificar su adecuación y suficiencia a los fines fundacionales mediante la presentación de un programa de actuación y un estudio económico que acredite la viabilidad de la fundación.

²³ Ello sin perjuicio de los especiales derechos económicos que, por ejemplo, pueden reconocerse los socios fundadores de las sociedades anónimas conforme al artículo 27 de la Ley de Sociedades de Capital (Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio).

Si bien el paralelismo entre el derecho fundacional y el derecho societario no puede hacerse sin importantes reservas, tampoco puede olvidarse que ambos derechos tienen en común que son una manifestación de la autonomía de la voluntad de la persona respecto de sus propios bienes. Esta autonomía ampara que una persona pueda disponer de su patrimonio de forma libre dentro de unos determinados condicionantes legales y permite a dicha incluso la creación de una persona jurídica independiente para garantizar la consecución de determinados fines (con independencia de que estos fines sean de naturaleza mercantil o de promoción de intereses generales)²⁴.

Este símil no obsta que haya que reconocer las innegables peculiaridades del negocio fundacional y sus diferencias con el derecho societario, ya que el acto de la dotación reviste características inequívocas de liberalidad o gratuidad que no se dan en el negocio societario. En este sentido cabe citar, por ejemplo, a Durán Rivacoba²⁵ que señala que en las fundaciones «la voluntad del disponente resulta la de un acto gratuito y de liberalidad, pero respecto del patrimonio final causalizado mediante la fundación». No pretende en modo alguno argumentarse en este estudio que la causa del negocio fundacional o, más en concreto, de la aportación de dotación se encuentra en la recepción por el aportante de una serie de derechos de gestión o control sobre la fundación como contraprestación —lo que desvirtuaría la naturaleza del negocio fundacional—, ni tampoco pretende negarse la esencialidad de la emisión de la voluntad del fundador como requisito necesario para el negocio fundacional, sino que sostenemos que es la disposición de los bienes a favor de la fundación para promover unos fines de interés general (y no la mera participación en el acto constitutivo de la fundación) lo que en mayor parte justifica que el ordenamiento jurídico reconozca al fundador una serie de prerrogativas. En este sentido se manifiestan autores como Piñar Mañas y Real Pérez²⁶ al señalar que «ya que es el fundador quien gratuitamente se desprende de sus bienes para servir intereses generales (y en este sentido colabora con la organización estatal) el Derecho respeta la voluntad del bienhechor».

En conclusión, la figura del fundador tal y como se configura en la Ley 50/2002 posee unos contornos precisos y comporta la participación del fundador en el negocio fundacional entendido como un negocio jurídico único

²⁴ En este sentido de vincular el derecho de la propiedad y el derecho a fundar se manifiesta, por ejemplo, la Sentencia del TC n.º 341/2005.

²⁵ R. DURÁN RIVACOPA, *Fundaciones: problemas actuales y reforma legal*, Capítulo 8. *La voluntad del fundador*, Aranzadi, 2011, p. 269.

²⁶ J. L. PIÑAR MAÑAS, y A. REAL PÉREZ, *Derecho de fundaciones y voluntad del fundador*, Marcial Pons, 2000, p. 30.

(esto es, la participación tanto en la creación como en la dotación patrimonial) si bien, a nuestro entender, la existencia de este concepto legal de fundador no debe excluir por sí mismo la posibilidad de establecer estatutariamente la figura de fundadores «sucesivos» como aquellos fundadores vinculados a la fundación en un momento posterior al de su creación. La autonomía de la voluntad del fundador reconocida por la ley en el momento de la constitución (y posteriormente reconocida al Patronato) debería permitir el establecimiento de esta figura dada la ausencia de una prohibición clara en este sentido.

C) *El tercero (ex artículo 12 de la Ley 50/2002)*

La Ley 50/2002 se refiere en su artículo 12 a la figura del «tercero» como la de aquél que materializa una aportación de bienes o derechos a la fundación en concepto de dotación en un momento posterior al constitutivo, es decir, durante la vida de la fundación. Es conveniente aclarar que este estudio revisa el concepto de «tercero» cuando se utiliza por la Ley 50/2002 y su normativa de desarrollo exclusivamente en relación con la dotación patrimonial y no en otros contextos y con otras acepciones más genéricas de tercero que poco importan a nuestro análisis²⁷. Nos encontramos ante el término «tercero» que, utilizado en relación con la dotación patrimonial, se incluye en la Ley 50/2002 en un único artículo (art. 12, apartados 3.º y 4.º) y en diversos artículos del Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal²⁸ [art. 5, apartados 2.º y 4.º, art. 16.a) y art. 32.2.ºa)]. Estos artículos, el 12 de la Ley y los diversos preceptos del Reglamento, son los destinados a regular la dotación y el patrimonio fundacional en los respectivos textos normativos.

En síntesis, las menciones a la participación de «terceros» en la dotación fundacional pueden agruparse en las siguientes dos categorías:

i) Menciones al tercero que se «compromete» a aportar dotación en el momento de la constitución.

El apartado 3.º del artículo 12 de la Ley 50/2002 se refiere a esta figura del tercero para establecer que: *«se aceptará como dotación el compromiso de aportaciones de terceros, siempre que dicha obligación conste en títulos de los que*

²⁷ Por ejemplo, el concepto de tercero se utiliza de forma genérica (e irrelevante para este análisis) en los artículos 28 o 38.3.º de la Ley 50/2002 o en el artículo 44.b) del Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal.

²⁸ Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal (el «Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal» o el «Reglamento»).

llevan aparejada ejecución» (cursiva nuestra). A su vez, en desarrollo de este precepto legal, el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal señala en su artículo 5.4.º que dichos compromisos de aportaciones de terceros a la dotación inicial «habrán de constar en títulos de los que llevan aparejada ejecución, que deberán describirse en la escritura fundacional». Ambos textos exigen firmeza al compromiso del tercero, de tal forma que el compromiso no podrá ser considerado dotación inicial salvo que conste en los correspondientes títulos ejecutivos²⁹. El Reglamento añade además la exigencia de que estos títulos sean descritos en la escritura fundacional. Por tanto, nos encontramos ante la figura de un tercero delimitada en este caso como la de aquél que no consuma la aportación dotacional en el momento de la constitución de la fundación pero que sí manifiesta su compromiso firme de aportar dotación en ese mismo momento inicial, creando a estos efectos un derecho en favor de la fundación que podrá exigirse por ésta en algún momento posterior y con suficientes garantías. Este precepto ha de ponerse en relación con el hecho de que se permita la aportación dotacional tanto de bienes como de derechos³⁰, puesto que los compromisos de terceros no serían sino una categoría específica de derechos aportados en favor de la fundación, que serán exigibles frente al propio tercero aportante. Por último, hay que añadir que el resto de las menciones al tercero previstas en los artículos 16.a)³¹ y 32.2.ºa)³² del Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal no aportan requisitos formales o materiales adicionales

²⁹ La exigencia de que el compromiso conste en «títulos de los que llevan aparejada ejecución» sustituye en la Ley 50/2002 a la expresión (sin duda más sencilla) contenida en la Ley 30/1994, que exigía que los compromisos estuvieran garantizados. Así, el artículo 10.4.º de la Ley 30/1994 establecía que «se podrá considerar como dotación el compromiso de aportaciones de terceros siempre que estuvieran garantizadas».

³⁰ Este reconocimiento legal a la posibilidad de aportar derechos como dotación fundacional se encuentra, entre otros preceptos, en los artículos 8.2.º, 9.4.º y, fundamentalmente, en el 12.1.º de la Ley 50/2002.

³¹ «Artículo 16. Composición del patrimonio.

El patrimonio de la fundación está formado por los siguientes bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica:

a) *La dotación, integrada por la dotación inicial aportada por el fundador o por terceras personas, por los bienes y derechos de contenido patrimonial que durante la existencia de la fundación se aporten en tal concepto por el fundador o por terceras personas, y por los bienes y derechos que se afecten por el patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales. (...).*

³² «Artículo 32. Destino de rentas e ingresos. (...)

2. *No se incluirán como ingresos:*

a) *La contraprestación que se obtenga por la enajenación o gravamen de bienes y derechos aportados en concepto de dotación por el fundador o por terceras personas, así como de aquellos otros afectados por el patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales, incluida la plusvalía que se pudiera haber generado».*

a los compromisos del tercero, sino que se limitan exclusivamente a constatar y reiterar el hecho de que estos compromisos tendrán la consideración plena de dotación.

Cabe preguntarse qué es lo que diferencia al tercero del citado artículo 12.3.º del fundador, dado que ambos, por definición, destinan bienes o derechos de forma duradera a la fundación que tienen la consideración legal de dotación fundacional y ambas figuras realizan esta dotación en el momento de la constitución. Parece entonces que la única diferencia entre ambos, al menos desde el punto de vista de la aportación patrimonial, deriva del hecho de que el fundador consume la aportación en el momento de la constitución y el tercero, por el contrario, difiere en el tiempo la materialización de dicha aportación. En todo caso, éste no parece un hecho diferenciador relevante y con suficiente peso para negar al tercero la condición de fundador, sobre todo a la vista de que la propia Ley 50/2002³³ no pone objeciones en reconocer la condición de fundador a quien realiza una aportación dineraria de forma sucesiva, esto es, desembolsando inicialmente al menos el 25% de la aportación comprometida y debiendo hacerse efectivo el resto en un plazo no superior a cinco años contados desde el otorgamiento de la escritura pública de constitución de la fundación. Con ello, el legislador reduce significativamente la relevancia que pudiera otorgar al hecho de la materialización *ab initio* de la dotación.

Lo anterior parece indicar que nos encontramos ante un caso en el que lo verdaderamente relevante para discernir las figuras de fundador y tercero es la mera opción legal (o, dicho de otro modo, la decisión del legislador) sin que existan en apariencia motivos jurídicos de peso para adoptar dicha opción. Esto es especialmente relevante si tenemos en cuenta el posible impacto de esta opción, cual es la privación al tercero de la denominación de fundador y, en consecuencia, de los derechos que se le otorgan a éste en el control y destino de las fundaciones.

ii) Menciones al tercero que aporta dotación fundacional en un momento posterior al de la constitución.

El reconocimiento a la posibilidad de que, además de los fundadores y el Patronato, «*terceras personas*» puedan realizar aportaciones dotacionales con posterioridad al momento constitutivo se encuentra en el artículo 12.4.º que ya hemos transcrito con anterioridad. A su vez, el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal en su artículo 5.2.º desarrolla parcialmente y con respecto a las dotaciones de carácter no dinerario este precepto legal al esta-

³³ *Vid.* artículo 12.2.º de la Ley 50/2002.

blecer que: «en los aumentos de la dotación, cuando la aportación fuese no dineraria procedente del fundador o de terceros, se deberá hacer constar en la escritura pública correspondiente lo establecido en el párrafo anterior, así como la manifestación de la voluntad del aportante de que forme parte de la dotación». La norma reglamentaria se refiere por tanto a este «tercero» al establecer las formalidades que deben seguir las aportaciones no dinerarias realizadas con posterioridad a la constitución. En general, todas las aportaciones sobrevenidas hechas por fundadores, Patronato o terceros, tengan naturaleza dineraria o no, deberán constar en escritura pública dada su condición de modificación de la dotación fundacional, como resulta del artículo 24.1.ºb) del Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal³⁴ (en relación con el 25.1.º del mismo texto). La referencia a que esta escritura debe contener lo previsto en el primer párrafo del artículo 5.2.º del Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal aclara que los requisitos exigibles a estas dotaciones no dinerarias sobrevenidas serán esencialmente los mismos que los establecidos para las dotaciones no dinerarias hechas en el momento constitutivo, garantizando así que tanto fundador como tercero cumplan con una serie de requisitos destinados a asegurar la realidad de la aportación (p.e., mediante la inclusión de un informe de valoración del bien o derecho aportado). También se exige que la escritura contenga la declaración de voluntad expresa del aportante respecto a que los bienes o derechos aportados tengan la condición de dotación (y no de donación a la fundación de otra naturaleza). Para finalizar el análisis de las referencias incluidas en el Reglamento al «tercero», hay que señalar de nuevo que las que se contienen en los artículos 16.a) y 32.2.ºa) del Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal no aportan requisitos formales o materiales adicionales, sino que se limitan a constatar y confirmar el hecho de que esta aportación sobrevenida tendrá la consideración plena de dotación fundacional.

Para analizar este escenario de dotación sobrevenida realizada por terceros no es posible referirse a los antecedentes legislativos más recientes. A diferencia de lo que ocurría con la posibilidad de incorporar a la dotación inicial compromisos de terceros, que sí se preveía ya en la Ley 30/1994, esta regla de la dotación sobrevenida³⁵ por parte de terceros resultó una novedad de la Ley 50/2002 que no se contemplaba de forma expresa en la norma fundacional inmediatamente precedente.

³⁴ Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal.

³⁵ Sí se recogía en el artículo 10.2 de la Ley 30/1994 la posibilidad de aumentar dotación de forma sobrevenida, aunque se limitaba a la dotación hecha por fundadores o Patronato, en los siguientes términos:

En esencia, el artículo 12.4.º de la Ley 50/2002 reconoce que no solamente los fundadores que comparecieron en el acto de constitución podrán ampliar la dotación que realizaron *ab initio* en momento posterior, sino también todos aquellos que no comparecieron inicialmente en el momento constitutivo (entre los que podrán estar los terceros que aportaron compromisos de dotación cuya materialización se difirió en el tiempo) podrán destinar bienes y derechos de su esfera patrimonial a la dotación fundacional en cualquier momento durante la vida de la fundación. El reconocimiento legislativo a esta posibilidad resulta sin duda elogiable y supone un avance en el establecimiento de medidas legislativas que dinamicen este sector mediante la inyección de fondos y que faciliten la supervivencia en el tiempo de las fundaciones y su adaptación a posibles nuevas circunstancias, que es uno de los principales objetivos de la Ley 50/2002.

En nuestra opinión, es posible entender que la mención del legislador al «tercero» en este artículo 12.4.º de la Ley 50/2002 se hace exclusivamente por oposición lógica a la mención al fundador, es decir, para dejar claro y sin lugar a dudas —frente a lo que ocurría en las normas precedentes— que la posibilidad de dotar de forma sobrevenida no se reconoce solamente a aquellos que pudieron comparecer en la constitución como fundadores o al Patronato. Entendemos así que no existen razones de índole jurídica que obliguen a entender este precepto como un establecimiento de límites a los derechos de los «terceros» aportantes, prohibiendo su equiparación con los fundadores. Para amparar sin resquicio alguno de duda esta interpretación, lo deseable hubiera sido que el legislador hubiera incluido una regla expresa por la que se equipararan, total o parcialmente, las figuras de fundador y tercero en cuanto a derechos, facultades y obligaciones o, que al menos, permitiera esta posibilidad. Sin embargo, la mera ausencia de esta regla de equiparación de figuras en el texto legal no debería interpretarse de forma tal que se asuma por ello que hay una prohibición legal expresa de establecer estatutariamente dicha equiparación, tanto terminológica como de derechos. Esta interpretación restrictiva podría vulnerar, entre otros, el principio de autonomía de la voluntad reconocido ampliamente en la norma fundacional.

Una segunda opción sería la de interpretar, por el contrario, que el legislador, de entre las diversas opciones que se le presentaban y en particular ante la opción de equiparar las figuras de fundador y tercero, decidió establecer la diferencia terminológica y conceptual entre el fundador y el tercero y evitó

«2. (...) Tendrán, asimismo, la consideración legal de dotación los bienes y derechos que durante la existencia de la Fundación se afecten por el fundador o el Patronato, con carácter permanente, a los bienes fundacionales».

voluntariamente la inclusión de una regla que, de forma expresa, equiparase —o permitiese equiparar— las figuras o al menos los derechos de uno y de otro. En nuestra opinión, tal y como se ha expresado al analizar el uso del término «tercero» en el artículo 12.3.º en relación con el compromiso de aportación a la dotación inicial, no existen motivos que justifiquen una diferencia de trato legal tal entre los fundadores y los terceros. Entendemos que la interpretación del artículo 12.3.º como una prohibición de naturaleza imperativa de incluir una equiparación estatutaria vulneraría, como señalamos, el principio de autonomía de la voluntad.

Una de las principales características de la figura del «tercero» aquí analizada (ya sea por haber aportado compromisos a la dotación inicial o por haber destinado bienes a la dotación de forma sobrevenida) es el que, salvo el reconocimiento de dicha capacidad de aportar dotación, el Derecho positivo vigente no les reconoce de forma expresa ninguna otra prerrogativa³⁶. Esto, unido a la interpretación restrictiva de la figura mantenida por algunos Protectorados, es casi tanto como decir que la participación en la fundación de estos terceros se confinaría a dicha capacidad de aportación patrimonial y a nada más. Como analizaremos más en detalle en la Sección V, esto podría resultar incongruente con los motivos y las características de la figura que legitiman el reconocimiento de derechos en favor del fundador y que se comparten en su mayoría por la figura del tercero.

En nuestra opinión y para concluir, pese a que no puede dejar de reconocerse el hecho de que el legislador ha utilizado dos términos diferenciados para denominar al fundador y al tercero y no ha incluido regla por la que se equiparen los derechos y obligaciones de uno y otro, no existen razones de «relevancia» que impidan a las fundaciones establecer estatutariamente la figura del fundador «sucesivo». La posibilidad de establecer la figura en los estatutos fundacionales podría parecer aún más clara y legítima si ésta se instituyera y autorizara por los fundadores en el mismo momento constitutivo (o que al menos no se prohibiera) que si se realizara en una modificación estatutaria posterior por el Patronato, si bien nada en la norma fundacional parece prohibir la creación de esta figura con posterioridad a su creación y durante la vida fundacional.

³⁶ En todo caso, hay que tener en cuenta que tampoco se cierra ni se niega la posibilidad de que estatutariamente se les pudiera conceder algunos derechos a estos «terceros».

D) *El aportante*

Por último, el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal introduce el uso del término «aportante» para referirse de forma genérica a todas las personas que han realizado una aportación a la dotación fundacional. Estas referencias se encuentran en los artículos 5.2.º y 3.º, 6.2.º y 16.b) del citado Reglamento³⁷. Con respecto a su utilización por parte de los textos con rango legal, la derogada Ley 30/1994 usaba este término «aportante» apenas un par de veces en su Exposición de Motivos pero no en su articulado, mientras que la Ley 50/2002 ha soslayado completamente su uso.

No merece la pena detenerse demasiado en el análisis de este término de rango reglamentario dado que no goza de la relevancia para nuestro estudio de la que sí gozaban los anteriores términos analizados (i.e., creador, fundador y tercero). Baste señalar que el término «aportante» se utiliza para referirse y abarcar a todos aquellos que destinan bienes a la dotación fundacional, ya tengan éstos condición de fundadores, terceros o incluso el Patronato, ya hayan realizado la aportación en el momento constitutivo o con posterioridad. Se trata sin duda del término más amplio de todos los analizados, dado que por su alcance subjetivo y temporal comprendería a los «creadores» y a los que aportan dotaciones sobrevenidas, entre ellos a los «fundadores» y a los

³⁷ A continuación se extractan los citados artículos del Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal:

«Artículo 5. *Acreditación de las aportaciones a la dotación*

2. *Cuando la aportación a la dotación fuese no dineraria, se describirán los bienes y derechos objeto de la aportación en la escritura de constitución, y se indicarán sus datos registrales, si existieran, y el título o concepto de la aportación. Se incorporará a la escritura de constitución el informe de valoración a que se refiere el artículo siguiente.*

En los aumentos de la dotación, cuando la aportación fuese no dineraria procedente del fundador o de terceros, se deberá hacer constar en la escritura pública correspondiente lo establecido en el párrafo anterior, así como la manifestación de la voluntad del aportante de que forme parte de la dotación.

3. *Cuando la aportación no dineraria conlleve algún tipo de carga o gravamen para la fundación, el aportante estará obligado al saneamiento de la cosa objeto de la aportación, en los términos establecidos en el artículo 638 del Código Civil para las donaciones onerosas».*

«Artículo 6. *Valoración de las aportaciones a la dotación.*

2. *Las aportaciones no dinerarias realizadas a la dotación serán valoradas por un experto independiente nombrado por el patronato y a costa de la fundación, salvo cuando la aportación se produzca en el momento de constituir la fundación, supuesto en que el experto será designado por el aportante y a su costa. La designación habrá de recaer en personas que ejerzan una profesión o actividad directamente relacionada con la valoración o peritación de los bienes o derechos objeto de la aportación, y que cumplan los requisitos exigidos para su ejercicio».*

«Artículo 16. *Composición del patrimonio.*

b) *Los bienes y derechos directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, sin carácter permanente, por declaración expresa de su aportante, por acuerdo del patronato o por resolución motivada del protectorado o de la autoridad judicial».*

«terceros». El término se utiliza además en un contexto muy «práctico», siempre en relación con cuestiones de acreditación, valoración y composición de la dotación y patrimonio fundacional. No se puede perder de vista el hecho de que los diferentes términos usados por el legislador no tienen porqué evocar diversidad de sujetos o nuevas figuras diferenciadas, sino que pueden limitarse a señalar distintas facetas de un mismo sujeto, considerándolo desde un cierto ángulo. Esto es lo que parece ocurrir con el término «aportante», que se fija en la circunstancia de la aportación a la dotación, con independencia de la persona que la realice de entre las que están habilitadas para hacerlo conforme a la Ley 50/2002.

Como ocurría con respecto al término «creador», el uso por el legislador de una figura que pretende abarcar tanto a fundadores como a los terceros del artículo 12 de la Ley 50/2002, pese a indicar que el legislador configura a ambas figuras como diferentes, no resulta en nuestra opinión determinante para prohibir la equiparación terminológica o de derechos entre el tercero y el fundador mediante la creación de la figura del fundador «sucesivo». Por los motivos ya expuestos, esta interpretación restrictiva podría vulnerar la autonomía de la voluntad del propio fundador o del Patronato.

E) *Conclusiones a propósito de la nomenclatura utilizada por la normativa vigente*

La diversidad de términos utilizados por el Derecho positivo vigente para designar a las personas que participan en el negocio fundacional en el momento de su constitución o en el acto de dotación en momentos posteriores dificulta el análisis de la posibilidad de establecer estatutariamente la figura del fundador «sucesivo». Pese a estas dificultades, tras la revisión detallada efectuada de estos términos debemos concluir que no existen en nuestra opinión verdaderos obstáculos derivados ni del concepto de «fundador» que ha acuñado la normativa vigente ni del uso del término «tercero» por el legislador en el artículo 12 de la Ley 50/2002 y en su normativa de desarrollo que impidan la creación de la figura del fundador «sucesivo» en los términos descritos en este estudio.

IV. Principales consecuencias prácticas de ser (o no) considerado fundador

Parte del núcleo esencial del presente estudio se encuentra en el análisis, aunque sea de forma breve y no exhaustiva, del acervo de derechos y obligaciones reconocidos *ex lege* a la figura legal de fundador conforme a la Ley

50/2002 y sus reglamentos. Como hemos señalado anteriormente, la relevancia de que los Protectorados respalden o no la creación de la figura del fundador «sucesivo» resulta del reconocimiento legal al fundador de una serie de prerrogativas para la injerencia en el control de la gestión y destino de la fundación que, por el contrario, no se reconocen por el Derecho positivo vigente a la figura del tercero aportante. La consideración de dichos terceros como fundadores (si bien con carácter «sucesivo») permitiría que éstos, salvo pacto estatutario contrario, gozaran en la fundación de las mismas prerrogativas que las reconocidas al fundador que lo es *ab initio*.

Estas facultades reconocidas legalmente al fundador gravitan todas ellas en torno al principio general de que toda fundación deberá regirse conforme a la voluntad de sus fundadores (además de conforme a sus estatutos y la Ley) reconocido, entre otros, por el artículo 2.2.º de la Ley 50/2002. El grado de relevancia y de protección otorgados a la voluntad del fundador como principio rector de las fundaciones ha variado significativamente a lo largo de la Historia. En la actualidad, pese al reconocimiento expreso de la voluntad del fundador como rectora de la fundación, son diversos los límites impuestos a dicha voluntad, que modulan y restringen las facultades de actuación de los fundadores sobre las fundaciones una vez éstas son creadas. Para revisar de forma sistemática este haz de prerrogativas, obligaciones y responsabilidades del fundador y los límites impuestos a éstos, es conveniente distinguir dos momentos: las facultades y obligaciones del fundador en el momento constitutivo y las facultades y obligaciones durante la vida y a la extinción de la fundación.

1. *Facultades del fundador en el momento de la constitución de la fundación*

Es en el momento de la constitución de la fundación cuando las facultades del fundador se reconocen y ejercitan de forma más amplia. La voluntad del fundador es la fuente del propio instituto fundacional. Es el fundador quien decide voluntariamente, bien en acto *inter vivos* o *mortis causa*, la creación de una entidad jurídica independiente del propio fundador y el que la dota de unos determinados bienes³⁸, unos determinados fines y una determinada organización y gobierno. Por tanto las facultades del fundador se reflejan fundamentalmente en estos tres aspectos: la dotación patrimonial, los fines y la organización de la fundación. Y todo ello ocurre en un momento

³⁸ Estos bienes pueden ser aportados sólo por el fundador o fundadores y también por terceros. Tal y como ya se ha analizado en apartados anteriores.

fijo y determinado en el tiempo: el momento constitutivo. El fundador tiene poder de decisión sobre qué bienes y derechos van a conformar la dotación, qué fines deben perseguirse por la fundación y qué organización tendrá. Estos aspectos quedarán reflejados en la escritura fundacional o en el acto testamentario³⁹ y, a su vez, en los estatutos fundacionales incorporados a éstos.

Los límites a los que se enfrenta el fundador a la hora de establecer la dotación, los fines fundacionales y la organización resultan de la Ley 50/2002 y de su normativa de desarrollo que, por una parte, establecen una serie de normas imperativas —al imponer, por ejemplo, el contenido mínimo de los estatutos y de la escritura fundacional, las características que deben cumplir los fines para ser considerados de interés general, la obligatoriedad de establecer un patronato colegiado o los requisitos de suficiencia de la dotación— y, por otra, instauran unos entes públicos de control, el Registro y los Protectorados, que analizarán el cumplimiento del negocio fundacional en su constitución con la legalidad formal y material. Además, como otro límite a los amplios poderes del fundador en la constitución, la normativa adopta una postura «pro» fundación (que llega a prevalecer sobre la voluntad del fundador) que permitirá incluso la validez e inscripción de la fundación pese a la nulidad de alguna de las previsiones establecidas por el fundador en el documento constitutivo o en los estatutos, que se tendrán por no puestas siempre que su ausencia no afecte la validez constitutiva⁴⁰. Con todo, el ámbito de autonomía de la voluntad de los fundadores en el momento constituyente es muy amplio, como atestigua, por ejemplo, el artículo 11.1.ºf) de la Ley 50/2002 al permitir que los estatutos, además del contenido mínimo exigido, contengan «*cualesquiera otras disposiciones y condiciones lícitas que el fundador o fundadores tengan a bien establecer*». Por tanto, en lo no dispuesto de forma imperativa en la normativa fundacional primará la autonomía de la voluntad del fundador a la hora de organizar el funcionamiento de la fundación.

Por último, hay que señalar que en el momento de constitución se imponen al fundador también una serie de obligaciones, como la de justificar ante el Protectorado la adecuación y suficiencia de la dotación cuando ésta sea inferior al mínimo legal establecido.

³⁹ Si bien se reconoce que para la modalidad de constitución *mortis causa*, algunos de estos aspectos se completan por albacea o herederos en escritura, *ex* artículo 9.4.º de la Ley 50/2002.

⁴⁰ *Vid.* artículo 11.2.º de la Ley 50/2002.

2. *La figura del fundador y la relevancia de la voluntad del fundador durante la vida de la fundación y a su extinción*

Las facultades y beneficios otorgados por la ley al fundador son diversos, pero a ellos se les debe añadir además aquellas prerrogativas que —dentro de la licitud— el fundador se haya reservado y arrogado por vía estatutaria y al amparo de la autonomía de la voluntad referida en párrafos anteriores (por ejemplo, reservando al fundador el cargo vitalicio de patrono o la muy relevante facultad de designar y sustituir patronos). Entre las facultades ya previstas legalmente en favor de los fundadores y ejercitables durante la vida de la fundación están, por ejemplo, las que permiten al fundador no patrono ejercer acciones de responsabilidad frente al Patronato⁴¹.

Además, entre las protecciones otorgadas a los patronos, existe una previsión que claramente busca garantizar el respeto a la voluntad del fundador durante la vida de la fundación, como es la de que una de las funciones del Protectorado sea, precisamente, la de velar porque dicha voluntad sea cumplida. Así, el artículo 35.1.º de la Ley 50/2002 prevé que entre las funciones del Protectorado esté la de «*velar por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales, de acuerdo con la voluntad del fundador, y teniendo en cuenta la consecución del interés general*».

En todo caso, son numerosos los límites que en la práctica operan con respecto a la intervención e injerencia del fundador en la fundación una vez ésta se ha constituido. La *ratio* de estos límites es lógica, ya que la fundación se instituye como una entidad jurídica autónoma e independiente del fundador y que se destina a unos bienes de interés general, por lo que esta institución no se concibe por su propia naturaleza como una herramienta para cumplir los designios de su fundador. En el momento de su constitución la fundación cobra autonomía, se debe a sus propios fines y a la ley tanto o más que a la voluntad de su fundador y se gestiona por un órgano, el Patronato, al que el fundador puede pertenecer pero que debe adoptar las decisiones colegiadamente y con independencia. En este mismo sentido se ha manifestado y reafirmado el Derecho positivo fundacional en las últimas décadas al establecer, por ejemplo, la capacidad del Patronato para modificar los estatutos fundacionales previstos por los fundadores en la constitución (incluida la capacidad de modificación de los fines fundacionales), aunque con ciertos límites como son la prohibición expresa del fundador a dicha modificación o la obligatoria adaptación de los estatutos a las nuevas circunstancias cuando éstas obstaculicen la operación de la fundación. Otras restric-

⁴¹ *Vid.* artículo 17.33.c) de la Ley 50/2002.

ciones legales a la voluntad del fundador relevantes se encuentran, por ejemplo, en las disposiciones imperativas que regulan el destino que deben seguir los ingresos anuales obtenidos por la fundación o en el control de la actividad de la fundación por parte del Protectorado o los tribunales.

Estos límites resultan en una verdadera dilución de la relevancia práctica de la figura del fundador una vez la fundación ha sido constituida, lo que los convierte en muchos casos en una figura con más relevancia «representativa» que de gestión y decisión efectiva dentro de la fundación (sobre todo en aquellos casos en los que su aportación dotacional no ha sido especialmente relevante). Esta dilución del papel del fundador y su limitado poder gestor podría reforzar la posición a favor de la posibilidad de crear fundadores «sucesivos» ya que, al final, reconocer la condición de fundador no resultaría un modificación estructural del funcionamiento de la fundación.

Pese a todo, el margen de actuación que la ley sigue otorgando al fundador para intervenir en la actividad fundacional sigue siendo interesante, ya sea por las prerrogativas establecidas por el propio Derecho positivo como por el margen de libertad de actuación y de autonomía de la voluntad permitido a los fundadores para reglar, en todo lo que sea lícito, las fundaciones en el propio documento fundacional o en los estatutos. Por último, además de lo señalado anteriormente, la voluntad expresada por el fundador también se debe tener en cuenta conforme a lo establecido en la Ley 50/2002 para otra serie de actos esenciales en la vida de la fundación, como puede ser la capacidad de fusionar⁴² la fundación con otras fundaciones o incluso la extinción⁴³ de la fundación.

Para concluir este breve repaso respecto a las facultades, protecciones y los beneficios asignados a la figura del fundador, hay que señalar que el hecho de que estas facultades no se hayan reconocido por la ley a la figura del «tercero» que aporta dotación fundacional crea en nuestra opinión una brecha entre ambas difícilmente justificable a la luz de las enormes similitudes entre ambas figuras. Si bien se podría argumentar que, estatutariamente se podría reducir esta brecha mediante la inclusión en los propios estatutos de preceptos que reconocieran todos o parte de estos derechos de los fundadores a los «terceros» aportantes, lo cierto es que la interpretación restrictiva de esta posibilidad que están adoptando algunos Protectorados coarta enormemente esta posibilidad. Como se ha señalado anteriormente, de la negativa de estos

⁴² *Vid.* artículo 30.1.º de la Ley 50/2002 respecto a la posibilidad concedida a los fundadores de prohibir la fusión.

⁴³ *Vid.*, por ejemplo, artículos 31.e) o 33.2.º y 3.º de la Ley 50/2002.

Protectorados a la incorporación en los estatutos fundacionales de la figura de los fundadores «sucesivos» se podrían concluir objeciones también a la equiparación de sus facultades reconocidas *ex lege*.

V. Principales argumentos a favor y en contra de la posibilidad de incorporación de fundadores «sucesivos»

El principal argumento esgrimido por los Protectorados a los que recientemente se ha consultado para denegar la posibilidad de crear estatutariamente la figura de los fundadores «sucesivos» ha sido el de que el tenor literal de la Ley 50/2002 establece dos figuras diferenciadas, la del fundador y la del tercero. Entienden así que esta previsión tiene carácter imperativo y que no existe margen legal para equiparar estatutariamente ambas figuras⁴⁴. Sin embargo, como se ha ido analizando a lo largo de este estudio, no existe en nuestra opinión una base sólida para sostener que lo que pretende el legislador al utilizar separadamente los términos «fundador» y «tercero» es impedir una posible equiparación por vía estatutaria de ambas figuras o de sus prerrogativas. Y ello, en particular, por dos razones fundamentalmente:

a) porque toda interpretación de la norma deberá hacerse a favor de salvaguardar el principio de autonomía de la voluntad reconocido por la propia Ley 50/2002; y

b) porque del análisis detallado de los requisitos exigibles al fundador resulta que estos mismos requisitos se cumplen esencialmente por los terceros aportantes. Esto parece claro respecto al hecho de la aportación dotacional y, con respecto al requisito de la participación en el acto constitutivo, puede argumentarse que una adscripción posterior por parte del tercero a la voluntad fundacional expresada por el fundador —si esta posibilidad ha sido autorizada por el fundador en el acto fundacional o si se contempla en los estatutos— podría equiparse razonablemente a la participación del fundador en el acto de constitución. Si la mayor diferencia entre ambas figuras se encuentra en el hecho de que el tercero no ha participado en el acto de constitución, en nuestra opinión se cumplirían similares requisitos al adscribir y reiterar legítimamente dicho tercero la voluntad constitutiva —que ha sido expresada inicialmente por el fundador— en el momento en el que el tercero efec-

⁴⁴ En este sentido se pueden apoyar en preceptos como, por ejemplo, el artículo 10.a) de la Ley 50/2002, que exige que la escritura de constitución de la fundación establezca el listado e identifique debidamente y uno a uno a los fundadores, lo que puede llevar a pensar que el legislador conceptúa a los fundadores como un listado tasado, una «foto fija» sin posibilidad de ampliación.

túa la dotación sobrevenida. De hecho, y salvo que el tercero manifestara lo contrario, podría incluso argumentarse que el propio acto de la dotación sobrevenida implica de forma implícita dicha adscripción y reiteración de la manifestación de voluntad emitida en el acto constitutivo. A lo anterior habría que añadir lo desequilibrado que puede resultar la diferencia de trato legal a ambas figuras, por cuanto al fundador se le reconoce un conjunto de derechos respecto de la fundación, frente al vacío normativo del tercero.

La normativa fundacional tiene una naturaleza en su mayor parte imperativa, lo cual no es óbice para que, en aquello no expresamente regulado o prohibido, deba necesariamente respetarse la libertad del fundador o, posteriormente, la del Patronato en el ejercicio de sus funciones de gestión de la fundación. No existe en nuestra opinión nada en la configuración de la figura del fundador «sucesivo» que contradiga normas imperativas o principios generales del Derecho o, más en particular, de la normativa fundacional. Es más, el reconocimiento de derechos a los que aportan capital o dotación y se incorporan en un momento posterior al de la constitución del ente jurídico y su equiparación con los creadores del ente jurídico es una figura ampliamente reconocida en derecho societario (en la medida en la que es posible realizar ciertos paralelismos entre la norma societaria y fundacional) e incluso, ya ha sido reconocida parcialmente por el derecho fundacional autonómico (como veremos más adelante al analizar la normativa fundacional del País Vasco).

Es más, la necesidad de salvaguardar el principio de autonomía de la voluntad del fundador es un principio ampliamente reconocido por la propia Ley 50/2002 y que ha sido encumbrado y reiterado por la jurisprudencia en multitud de ocasiones. La Ley 50/2002 reconoce este principio de libertad de forma expresa en sus expositivos al establecer que *«el patrimonio de la fundación, regulado en el capítulo IV, es uno de los campos donde el principio de libertad inspirador de toda la Ley se pone más ampliamente de manifiesto (...)»*. También en los expositivos se proclama como uno de los tres objetivos de la Ley 50/2002 *«reducir la intervención de los poderes públicos en el funcionamiento de las fundaciones»*, de forma que se otorgue una mayor libertad de organización a los fundadores y al Patronato. Este principio enunciado en los expositivos se plasma de forma expresa a lo largo del texto legal en diversos artículos, entre los que destaca el artículo 11.1.ºf) de la Ley 50/2002 ya transcrito, al permitir incluir en los estatutos fundacionales cualesquiera disposiciones y condiciones lícitas que el fundador tenga a bien establecer y entre las que entendemos debería incluirse la facultad de configurar fundadores «sucesivos».

Este principio de autonomía de la voluntad de los fundadores y posteriormente del Patronato a la hora de organizar el funcionamiento de la fundación se confirma en nuestra jurisprudencia. Entre otras, la Sentencia del TC núm. 341/2005, de 21 de diciembre, señala que «*el reconocimiento del derecho de fundación figura en el Texto constitucional inmediatamente después del artículo que recoge el derecho a la propiedad y a la herencia (art. 33). Ello permite entender que aquel derecho es una manifestación más de la autonomía de la voluntad respecto a los bienes, por cuya virtud una persona puede disponer de su patrimonio libremente, dentro de los límites y con las condiciones legalmente establecidas, incluso creando una persona jurídica para asegurar los fines deseados*». En esta misma línea, la Sentencia del TC núm. 49/1988, de 22 de marzo, señala que «*en las fundaciones, como en las instituciones de beneficencia privada, la Administración ha tratado de invadir el terreno de su autonomía. Pero de la jurisprudencia se puede deducir que la función administrativa en este campo se ha de reducir a velar para que se cumpla la voluntad fundacional y para que se consigan los fines de interés general*» y que, «*en esta misma perspectiva hay que considerar que las fundaciones, en cuanto constituyen formaciones sociales autónomas, gozan de autonomía orgánica según «las reglas de su institución» (art. 37 del Código Civil), que corresponde ejercer, en primer lugar, al fundador, pero luego a los órganos fundacionales, en su caso con intervención del Protectorado y, en el marco de la Ley que, en todo caso, deberá respetar un margen significativo de autonomía orgánica —STC 18/1984, de 7 de febrero— y no intervenir en esa esfera (la de la organización) de manera que afecte en forma negativa a la capacidad de funcionamiento fundacional*». Por todo lo anterior, la interpretación de la Ley 50/2002 deberá hacerse a favor de la autonomía de la voluntad de fundadores y patronos y, como tal, consideramos razonable interpretar el uso del término «tercero» del artículo 12 de la Ley 50/2002 conforme a lo detallado en la Sección III.2.0) anterior, permitiendo a los estatutos incorporar la figura del fundador «sucesivo». Esto permitiría equiparar al «tercero», tanto desde un punto de vista terminológico como en cuanto a sus derechos y obligaciones, total o parcialmente con el fundador.

Un argumento que, si bien no ha sido utilizado de forma expresa por los Protectorados en su rechazo a la creación de esta figura, podría plantearse en contra de la creación del fundador «sucesivo» es el de la naturaleza recepticia (o no) del acto de aportación dotacional. Diversos autores han señalado que una de las principales diferencias entre la donación y la dotación fundacional se halla precisamente en el hecho de que el acto dotacional no tendría naturaleza recepticia al no requerir aceptación⁴⁵. Esta falta de

⁴⁵ En este sentido, por ejemplo, se manifiesta M.^a E. SERRANO CHAMORRO, *Las fundaciones: dotación y patrimonio*, Thomson-Civitas, 2003, pp. 74 y 75.

declaración recepticia resulta clara en el momento de la dotación inicial, puesto que dicha dotación se realiza con anterioridad al momento de constitución del ente receptor de los bienes y derechos (i.e., la fundación), por lo que es imposible que la fundación emita declaración recepticia alguna. Sin embargo, la fundación ya estará constituida en los casos de dotación denominada sucesiva o sobrevenida objeto de este estudio. En este caso, cabe plantearse si se requiere o no la recepción de la dotación por parte de la fundación a través, por ejemplo, de un acto expreso de aceptación del Patronato. El problema surgiría aquí para una fundación que hubiera reconocido estatutariamente la figura del fundador «sucesivo» si existieran limitaciones por parte de la fundación para rechazar aportaciones dotacionales sobrevenidas. Así, se podría dar la circunstancia de que todo aquel que decidiera unilateralmente realizar una aportación dotacional sería automáticamente considerado fundador «sucesivo» sin capacidad de la fundación para controlar esta conversión automática del tercero en fundador. Sobre este punto, la Ley 50/2002 establece la siguiente regla a propósito de la capacidad de la fundación para rechazar determinados elementos patrimoniales sobrevenidos:

«Artículo 22. Herencias y donaciones.

(...) 2. La aceptación de legados con cargas o donaciones onerosas o remuneratorias y la repudiación de herencias, donaciones o legados sin cargas será comunicada por el Patronato al Protectorado en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes, pudiendo éste ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos, si los actos del Patronato fueran lesivos para la fundación, en los términos previstos en esta Ley».

Conforme a este artículo 22.2.º de la Ley, que se desarrolla por el artículo 18.1.º del Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal⁴⁶, se en-

⁴⁶ El artículo 18 del Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal establece lo siguiente:

«Artículo 18. Contenido de la solicitud de autorización y de la comunicación.

1. La solicitud de autorización o la comunicación a que se refiere el artículo anterior, así como las comunicaciones relativas a herencias, legados y donaciones previstas en el artículo 22 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, deberán acompañarse de los siguientes documentos:

- a) Certificación del acuerdo adoptado por el patronato de la fundación.*
- b) Memoria acreditativa de las características del bien o derecho objeto del acuerdo y de los elementos y condiciones del negocio jurídico, con exposición de las razones en que se fundamenta e indicación del destino del importe.*
- c) Valoración de los bienes y derechos realizada por un experto independiente. Tratándose de valores cotizados en un mercado secundario oficial, tendrá la consideración de informe de experto independiente la certificación de una entidad gestora que opere en dicho mercado, en la que se acredite la valoración de los títulos de acuerdo con la cotización media del último trimestre».*

tiende que existe un cierto margen del Patronato para repudiar elementos patrimoniales destinados a la fundación por parte de terceros, si bien corresponde al Protectorado revisar si dicho rechazo no es lesivo para los intereses de la fundación —en cuyo caso puede llegar a exigir responsabilidades a los patronos—. En todo caso, en nuestra opinión, dentro del margen de autonomía de la voluntad que deberían tener fundadores y Patronato a la hora de establecer la figura del fundador «sucesivo», cabría salvar este inconveniente mediante la inclusión de una regla por la que dicha consideración de fundador «sucesivo» quedara sujeta a acuerdo del Patronato. De esta manera, no toda dotación sobrevenida por parte del tercero daría lugar a la consideración de fundador de dicho tercero aportante si esta consideración no viniera confirmada por un acto voluntario de la fundación.

Existen otros argumentos que también favorecerían una interpretación flexible del artículo 12 de la Ley 50/2002 que permitiera la creación de la figura de los fundadores «sucesivos». Entre otros, el argumento finalístico que se refiere a la creación de esta figura como elemento potencialmente dinamizador de las fundaciones. Dentro de los tres principales objetivos de la Ley 50/2002 está también, en palabras del legislador, el «*dinamizar y potenciar el fenómeno fundacional, como cauce a través del que la sociedad civil coadyuva con los poderes públicos en la consecución de fines de interés general*»⁴⁷. La equiparación del tercero aportante al fundador, tanto desde un punto de vista terminológico como respecto de sus facultades, haría sin duda alguna mucho más atractivas las dotaciones fundacionales sobrevenidas por parte de terceros y dotarían de mayor pulso financiero a este instituto en su conjunto. Este impulso a la dotación impactaría de forma positiva en el ámbito de actuación de las fundaciones y en el cumplimiento de los fines de interés general. No hay que olvidar tampoco que desde el momento en el que pueden modificarse los estatutos fundacionales por el Patronato, incluyendo en particular la modificación de los fines fundacionales, no parece que la normativa vigente se haya decantado por un modelo de fundación «congelado», en el sentido de proteger por encima de todo el que no se desvirtúen con el paso del tiempo y con la inclusión de nuevos participantes la voluntad inicial del fundador o fundadores en el momento de la creación. Por el contrario, esto refuerza la idea de que la Ley 50/2002 apuesta por un nuevo modelo más «dinámico» de fundación, como instituto vivo, diseñado para perdurar en su búsqueda y protección de intereses generales y con posibilidad de adaptarse a las nuevas circunstancias sociales.

⁴⁷ Referencia incluida en los expositivos de la Ley 50/2002.

Como argumento favorable a la figura del fundador «sucesivo» se encuentra también el hecho de que, de no poder equipararse ambas figuras, existirá normativa fundacional complementaria a la Ley 50/2002, como por ejemplo la fiscal, cuyo alcance e interpretación razonable se verán perjudicados. Por ejemplo, el artículo 3 de la Ley 49/2002⁴⁸, que lista los requisitos que deben cumplir las entidades para ser consideradas entidades sin fines lucrativos (y por tanto, los requisitos que les son exigibles para beneficiarse de incentivos fiscales), establece entre estos requisitos el que «los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos *no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios*». No se menciona en esta lista a los «terceros» que aportan dotación, si bien, por razones de lógica jurídica y coherencia, se debería entender que estos terceros tampoco pueden ser designados como beneficiarios principales de las fundaciones a las que destinan sus bienes, puesto que esto supondría desvirtuar la esencia del negocio fundacional.

Por último, puede considerarse también como un argumento favorable a la posibilidad de crear fundadores «sucesivos» el hecho de que ya exista en el Derecho autonómico vigente —en particular, en la normativa autonómica fundacional del País Vasco— una figura de características similares a las de estos fundadores «sucesivos». En particular, la Ley 12/1994, de 17 de junio, que regula las Fundaciones del País Vasco, recoge en su artículo 6 la siguiente regla:

«Artículo 6. Escritura de constitución.

La escritura pública de constitución contendrá los requisitos que se señalan a continuación, sin perjuicio de todas aquellas disposiciones lícitas que los fundadores establezcan:

(...) f) El fundador o fundadores podrán dar a la escritura pública el carácter de carta fundacional, con el fin de que puedan adherirse otras personas con el carácter de fundadores. En tal caso, se fijará el plazo durante el cual haya de formularse tal adhesión».

La opción planteada en este estudio respecto a la incorporación de fundadores «sucesivos» no es por tanto una opción extraña a nuestro derecho fundacional, puesto que esta posibilidad ya está reconocida, si bien de forma limitada, para las fundaciones del País Vasco. En palabras de Serrano Chamó-

⁴⁸ Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

ro, «la dotación posterior pero equivalente a la inicial y atributiva, como ella, de la condición de fundador es una posibilidad jurídica inspirada en la fundación sobrevenida de las sociedades anónimas que, aunque de modo excepcional, se consagra en el ordenamiento jurídico español, en particular en el artículo 6.f) de la LFPV (...)»⁴⁹.

El citado artículo 6.f) articula así de forma expresa la misma figura del fundador «sucesivo» que algunos Protectorados han venido rechazando en el ámbito nacional, si bien la figura vasca tiene un alcance temporal limitado. Solamente podrán ser asimilados a los fundadores que comparecen en el acto constitutivo aquellos terceros que aportan dotación fundacional durante el plazo de tiempo que fijan los fundadores originarios en la escritura de constitución. Existiendo como existe este precedente legislativo cuya compatibilidad con el derecho constitucional a fundar del artículo 34 de la Constitución Española y con el resto de legislación no ha sido discutida, se hacen más difíciles de entender las posibles reticencias mostradas por los Protectorados ante esta posibilidad.

A nuestro entender, además, la literalidad del artículo 6 de la ley vasca refuerza el argumento esgrimido en este estudio respecto a que son posibles y válidas en Derecho las adhesiones posteriores a la manifestación de voluntad originaria del fundador, como acto equivalente a dicha voluntad originaria (*«se fijará el plazo durante el cual haya de formularse tal adhesión»*).

V. Conclusiones

En nuestra opinión, el acervo de derechos y obligaciones que establece la Ley 50/2002 y su normativa de desarrollo en favor del fundador obtiene su legitimidad y razón de ser, en gran medida, por el acto altruista de destinar bienes propios a la fundación para la promoción de una serie de fines de interés general, sin que sea determinante el momento en el que se efectúa dicha aportación. Por ello, deberá ser posible establecer⁵⁰ en los estatutos fundacionales la figura del fundador «sucesivo» para reconocer a los terceros que realizan aportaciones dotacionales en momentos posteriores a la constitución, bien sea por los fundadores en el momento de constitutivo, bien sea a través de una decisión del Patronato de modificar los estatutos para introducir esta figura durante la vida de la fundación. La interpretación del ar-

⁴⁹ M.^a E. SERRANO CHAMORRO, *Las fundaciones: dotación y patrimonio*, Thomson-Civitas, 2003, pp. 132 y 133.

⁵⁰ En todo caso si el fundador lo prevé expresamente en el acto fundacional o, cuando menos, no lo ha prohibido expresamente.

título 12 de la Ley 50/2002 efectuada en años recientes por algunos Protectorados en el sentido de prohibir el establecimiento de esta figura, además de perjudicar en la práctica la dinamización del fenómeno fundacional, podría considerarse vulneradora del principio de autonomía de la voluntad que debe regir la vida de las fundaciones en aquello no previsto o prohibido por la normativa fundacional imperativa.

El nuevo plan contable para entidades sin fines de lucro

Nohemí Boal Velasco

Profesora de Economía Financiera y Contabilidad

Universidad CEU San Pablo

Vicedecana de la Facultad de Económicas y Empresariales de la Universidad CEU San Pablo

Enrique Rúa Alonso de Corrales

Profesor de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad CEU San Pablo.

Miembro del Consejo Asesor de la Asociación Española de Fundaciones (AEF)

Miembro de la Comisión de estudio de entidades sin fines lucrativos (AECA)

SUMARIO: I. HACIA UN PLAN CONTABLE PARA LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO.—II. ÁMBITO DE APLICACIÓN Y ESTRUCTURA DEL PLAN CONTABLE PARA LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS: 1. *Justificación de la necesidad de un plan contable para las entidades sin fines de lucro.* 2. *Ámbito de aplicación.* 3. *Estructura del plan contable para entidades sin fines de lucro.*—III. EL MARCO CONCEPTUAL DEL PLAN CONTABLE PARA ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS. PRINCIPALES NOVEDADES.—IV. LAS NORMAS APLICABLES A ACTIVOS NO CORRIENTES: 1. *Activos no generadores de flujos de efectivo.* 2. *Inmovilizados cedidos sin contraprestación.* 3. *Proyectos de investigación y desarrollo.* 4. *Derechos de cesión de uso gratuitos.* 5. *Patrimonio Histórico:* A) Concepto y valoración inicial. B) Valoración posterior: amortización y operaciones de restauración.—V. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS: 1. *Normativa contable aplicable a subvenciones y donaciones.* 2. *Reconocimiento. El concepto de «no reintegrabilidad».* 3. *Valoración.* 4. *Imputación como ingreso al excedente de la Cuenta de Resultados.* 5. *Subvenciones o donaciones otorgadas por fundadores, asociados o patronos.*—VI. GASTOS E INGRESOS, CRÉDITOS Y DÉBITOS DE LA ACTIVIDAD PROPIA: 1. *Las actividades económicas en las fundaciones.* 2. *Los gastos y débitos de la actividad propia:* A) Criterio de registro de los gastos. B) gastos de carácter plurienal y desembolsos para eventos futuros. 3. *Los ingresos y créditos de la actividad propia.*—VII. LAS CUENTAS ANUALES O ESTADOS CONTABLES DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS: 1. *Desde la reforma contable de 2007 hasta la aprobación del PGC ESFL 2011.* 2. *Las cuentas anuales a partir del ejercicio económico 2012:* A) El Balance. B) La Cuenta de Resultados. C) La Memoria.—VIII. OTRA INFORMACIÓN OBLIGATORIA PARA LAS FUNDACIONES A INCLUIR EN LA MEMORIA: 1. *Inventario.* 2. *Plan de actuación:* A) Regulación legal. B) Las normas de elaboración del plan de actuación. 3. *Información sobre el destino de rentas e ingresos:* A) El destino de rentas e ingresos: una obligación legal. B) Información en la Memoria. 4. *Información sobre los gastos de administración.*—IX. ALGUNAS REFLEXIONES.—BIBLIOGRAFÍA.

I. Hacia un plan contable para las entidades sin fines de lucro

Hasta el año 2007 las entidades sin fines lucrativos (ESFL), aquéllas que estuvieran obligadas según su legislación sustantiva, venían aplicando para la elaboración de las cuentas anuales el *Real Decreto 776/1998 por el que se aprueba las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y normas de información presupuestaria* (PGC ESFL 1998)¹.

Sin embargo, la reforma contable en España y la aprobación de nuevos planes contables, el *Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad* (PGC 2007) y el *Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad para pequeñas y medianas empresas* (PGC 2007 PYMES), adaptados a normativa internacional, de aplicación obligatoria a partir del año 2008, supuso un cambio importante en el ámbito contable para todas las entidades en España, y por supuesto para las entidades sin fines de lucro.

El primer problema planteado tras la reforma contable a las ESFL fue si la elaboración de cinco estados contables, como así se estableció a partir de 2008 para las entidades mercantiles, era trasladable a entidades que no tenían dicho carácter, y por tanto cuales serían los estados contables que fundaciones² y asociaciones declaradas de utilidad pública³, obligadas a la elaboración de cuentas anuales, deberían formular a partir de dicha reforma.

En este sentido la «Disposición transitoria quinta» del PGC 2007, establecía en relación a los desarrollos normativos del derogado PGC 1990 en materia contable, conocidos como adaptaciones sectoriales, que podrían seguir aplicándose en todo aquello que no se opusiera a la nueva normativa, no quedando por tanto derogados pero sí limitada su aplicación. Esta misma disposición establecía que, en relación a entidades no mercantiles, deberían respetarse en todo caso las particularidades contables que establecieran sus disposiciones específicas. Con ello quedo claro que las obligaciones contables sería por tanto las establecidas en su normativa propia.

En diciembre de 2010 el Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC) creó un grupo de trabajo para la elaboración de unas normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrati-

¹ Dicha normativa contable era una adaptación sectorial del *Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad* (PGC 1990).

² Reguladas por la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones (Ley 50/2002 de fundaciones).

³ Reguladas por la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación (Ley 1/2002 de Asociaciones) y el *Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública*.

vos. Fruto del trabajo realizado en el citado grupo se aprobó el *Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de elaboración del plan de actuación para entidades sin fines lucrativos* (PGC ESFL 2011), de aplicación en los ejercicios económicos iniciados a partir del año 2012. Con dicha adaptación se pone a disposición de las ESFL un marco de información financiera útil, en sintonía con el Plan General de Contabilidad y, en consecuencia, con las normas internacionales de información financiera, cuya aplicación sistemática permitirá que los aportantes de fondos, beneficiarios y otros interesados en la actividad desarrollada por estas entidades, puedan conocer la imagen fiel de su patrimonio, de la situación financiera y de las variaciones originadas en el patrimonio neto durante el ejercicio.

Además finaliza un largo periodo de cuatro años en donde las entidades no lucrativas han intentado compaginar las normas contables de las entidades mercantiles, con su «obsoleta» adaptación sectorial, mediante algunas consultas publicadas por el ICAC. Sin duda la nueva normativa repercutirá en una información más adecuada del sector y por ende en su transparencia.

Finalmente para una correcta aplicación de la normativa contable era necesario la publicación de dos textos refundidos, dado que en la norma recientemente aprobada, el PGC ESFL 2011, únicamente se regula los aspectos específicos, por lo que el resto de operaciones deben regirse por los planes generales, el PGC 2007 y PGC PYMES 2007.

Los dos nuevos textos refundidos, el Plan Contable para Entidades Sin Fines de Lucro (PCESFL 2013) y Plan Contable para Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines de Lucro (PCPMESFL 2013) son dos planes contables para estas entidades que reúnen toda la norma contable aplicable. El objetivo es proporcionar un marco operativo único que contenga todos los elementos necesarios para el registro de las operaciones que puedan realizar y para la rendición de cuentas. En este artículo realizaremos una reflexión y análisis de los principales aspectos de los mismos.

II. *Ámbito de aplicación y estructura del plan contable para las entidades sin fines lucrativos*

1. *Justificación de la necesidad de un plan contable para las entidades sin fines de lucro*

Las entidades sin fines lucrativos se caracterizan, al margen de las actividades económicas que pudieran realizar, por la ausencia de lucro, si se las

compara con otros operadores económicos que intervienen en el mercado con el objetivo de rentabilizar su inversión.

Es importante tener en cuenta que la ausencia de lucro está en la entidad por sus propias características, en concreto por la finalidad no lucrativa de sus fines y la ausencia del reparto del lucro económico que generen entre sus partícipes, y no en las actividades que realiza, por ello, aunque en algunas ocasiones dichas actividades generen un lucro económico, dicho lucro financiará otras actuaciones que finalmente repercutirán en la sociedad en general. Es por ello que los aportantes de fondos a estas entidades no esperan ningún rendimiento directo en dicha aportación.

Dada la existencia de determinadas peculiaridades en su operativa así como en su fines generales, sin duda el PCESFL 2013, nuevo plan general de contabilidad para estas entidades, está justificado por las características diferenciales del sujeto contable al que va dirigido.

2. *Ámbito de aplicación*

En relación al ámbito de aplicación de la nueva normativa debemos hacer referencia a lo establecido en el PGC ESFL 2011⁴, donde se especifica que ésta será obligatoria para todas las fundaciones de carácter estatal así como para las asociaciones declaradas de utilidad pública. Sin embargo no debemos olvidar que las leyes de fundaciones autonómicas remiten en la elaboración de las cuentas anuales a los modelos, normas y criterios establecidos en la adaptación sectorial del plan general contable para las entidades sin fines lucrativos o a la legislación sectorial aplicable, por lo que será también de aplicación a las fundaciones de ámbito autonómico, salvo a las de ámbito catalán, que cuentan con un plan de contabilidad para las fundaciones privadas⁵.

Por otra parte, a las asociaciones no declaradas de utilidad pública su legislación les exige que lleven una contabilidad conducente a expresar la imagen fiel del patrimonio y de sus resultados aunque no les obliga a la elaboración de unos estados contables concretos⁶. Sin embargo para la obtención de la citada imagen fiel lo conveniente y razonable sería la elaboración de estados contables aplicando el nuevo plan contable.

⁴ Artículo 3 del Real Decreto 1491/2011 por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a ESFL.

⁵ Decreto 259/2008, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Plan de Contabilidad de las fundaciones y asociaciones sujetas a la legislación de la Generalidad de Cataluña.

⁶ Artículo 14 de la Ley 1/2002 de Asociaciones.

En cuanto a su aplicación al resto de entidades del denominado sector no lucrativo, no debemos olvidar que la norma se ha elaborado pensando en cualquier entidad sin fines lucrativos, por lo que si dicha entidad elabora estados contables, bien de forma obligatoria o bien de forma voluntaria, sería deseable la aplicación de esta normativa contable.

3. Estructura del plan contable para entidades sin fines de lucro

Los nuevos planes contables recientemente aprobados, el PCESFL 2013 y el PCPMESFL 2013, siguen, como no podía ser de otra manera, la estructura tradicional del plan contable mercantil, por lo que nos encontramos con un texto dividido en cinco partes:

- 1) Marco conceptual.
- 2) Normas de registro y valoración.
- 3) Normas de elaboración de las cuentas anuales.
- 4) Cuadro de cuentas.
- 5) Definiciones y relaciones contables.

Dado que dichos textos refundidos suponen la unión del PGC 2007 y el PGC ESFL 2011, o del PGC PYMES 2007 con la citada adaptación sectorial, dichos planes son completos y regulan todo lo necesario para la llevanza de la contabilidad y elaboración de estados contables por parte de estas entidades.

Por otra parte se ha incluido dentro del PCPMESFL 2013 el concepto de «microentidad» con el objetivo de facilitar, en la medida de lo posible, las obligaciones contables de las ESFL de reducido tamaño, incluyendo dentro de las normas de registro y valoración del citado plan contable, algunas concretas para microentidades, así como un modelo de memoria simplificada.

En relación a los límites que se establecen actualmente para que una entidad sea considerada como PMESFL o microentidad a efectos contables, vienen expresados en la siguiente tabla⁷ (Tabla 1). La entidad deberá cumplir al menos dos de las tres condiciones durante dos ejercicios consecutivos⁸:

⁷ Artículo 8 del Real Decreto 1491/2011 por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a ESFL.

⁸ Salvo el ejercicio económico de su constitución.

TABLA 1.—*Limites para considerar a una ESFL como PMESFL o microentidad*

Variables	ENTIDAD	
	PMESFL	Microentidad
Activo total neto	≤2.850.000 €	≤150.000 €
Volumen anual de ingresos (Ingresos de la entidad por actividad propia más la cifra neta de negocios si realiza actividad mercantil)	≤5.700.000 €	≤150.000 €
N.º medio de empleados	≤ 50	≤ 10

III. El marco conceptual del plan contable para entidades sin fines lucrativos. Principales novedades

En el marco conceptual, primera parte del PCESFL 2013 y PCPMESFL 2013, se respeta lo establecido en la normativa contable mercantil, aunque existen algunas novedades que conviene destacar.

En relación a las cuentas anuales éstas comprenden el Balance, la Cuenta de Resultados y la Memoria. En principio se trata de los estados contables obligatorios recogidos en la legislación fundacional⁹ y en la de las asociaciones declaradas de utilidad pública¹⁰, que es a quien va inicialmente dirigida la nueva normativa.

Las cuentas anuales deben redactarse con claridad para que la información suministrada sea comprensible y útil para los aportantes, beneficiarios y otros interesados, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera (*Balance*) y de las variaciones originadas en el patrimonio neto durante el ejercicio (*Cuenta de Resultados*), así como de la actividad desarrollada y una detallada descripción sobre los flujos de efectivo (*Memoria*).

Dentro de las definiciones de los elementos que forman parte de las cuentas anuales se han realizado las siguientes matizaciones en las referidas al balance:

a) *Activos*: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad como resultado de sucesos pasados, de los que se espera que

⁹ Artículo 25 de la Ley 50/2002 de fundaciones.

¹⁰ Artículo 5 del Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública.

la entidad obtenga rendimientos aprovechables en su actividad futura¹¹. En particular, cumplirán esta definición aquéllos que incorporan un potencial de servicio para los usuarios o beneficiarios de la entidad.

b) *Pasivos*: obligaciones de la entidad donde es probable tener que desprenderse de recursos para su cancelación.

c) *Patrimonio neto*: constituye la parte residual de los activos una vez deducidos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas en concepto de dotación fundacional o fondo social, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores que no tengan la consideración de pasivos, así como los excedentes acumulados u otras variaciones que le afecten.

Por último con respecto a los criterios de valoración se ha incorporado el «coste de reposición depreciado», definido como el importe actual que debería pagarse si se adquiriese un activo con la misma capacidad o potencial de servicio, menos, en su caso, la amortización acumulada calculada sobre la base de tal coste, de forma que refleje el funcionamiento, uso y disfrute ya efectuado del activo, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica que pudiera afectarle. En epígrafes posteriores veremos la aplicación de dicho valor en las normas de registro y valoración y su utilidad.

IV. Las normas aplicables a activos no corrientes

1. Activos no generadores de flujos de efectivo

Las entidades sin fines lucrativos, por sus especiales características, poseen activos cuyo objetivo no es la obtención de flujos de efectivo. Por ello, en el PCESFL 2013¹² se establece la necesidad de diferenciar aquellos bienes de inmovilizado que generan flujos de efectivo de los que si lo hacen, de cara a la aplicación de las normas de registro y valoración¹³. De esa forma se definen¹⁴:

¹¹ En relación a los activos cabe destacar las importantes matizaciones realizadas, eliminándose que para considerarse un activo debería obtenerse «rendimientos económicos» del mismo.

¹² Dentro de la Norma de registro y valoración 2.^a Inmovilizado material, apartado 1. Definiciones.

¹³ Lógicamente existe la posibilidad de reclasificaciones entre ambas categorías debido a cambios en el uso de los bienes o sus características.

¹⁴ Dado que en la práctica se plantearán situaciones en las que el inmovilizado tenga diversos usos y por tanto la clasificación no resulte sencilla, la propia norma establece que:

a) Si es mantenido principalmente para producir flujos económicos sociales y puede también proporcionar rendimientos comerciales a través de una parte de sus instalaciones o

—*Inmovilizado generador de flujos de efectivo*: son los que se poseen con el fin de obtener un beneficio o generar un rendimiento comercial a través de la entrega de bienes o la prestación de servicios. La posesión de un activo para generar un rendimiento comercial indica que la entidad pretende obtener flujos de efectivo a través de ese activo.

—*Inmovilizado «no generador» de flujos de efectivo*: son los que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económicos sociales que generan dichos activos y que benefician a la colectividad, esto es, su beneficio social o potencial de servicio.

En cuanto a los aspectos diferenciadores de los inmovilizados no generadores de flujos de efectivo en lo referente a la normativa contable podemos destacar:

a) *Deterioro de bienes no generadores de flujos de efectivo.*

Un inmovilizado material o intangible sufre un deterioro de valor cuando su «importe recuperable» es inferior a su valor contable, hecho que se comprueba al menos una vez, al cierre del ejercicio, en lo que se denomina «test de deterioro», y siempre después de haber registrado la amortización si procede.

El plan contable mercantil establece que se considera el *importe recuperable* el mayor entre el valor razonable menos costes de venta y su valor en uso. Sin embargo, para el cálculo del valor en uso es necesario de que se trate de un bien generador de flujos de efectivo, dado que éste se define como la suma de los flujos de caja esperados de dicho activo y actualizados.

Pues bien cuando el inmovilizado se haya clasificado como «no generador de flujos», se sustituirá el valor en uso por el coste de reposición del activo¹⁵. Sin duda esta circunstancia supondrá que en dichos bienes no tendrá que medirse necesariamente su deterioro por su valor razonable, lo cual podría suponer un perjuicio importante.

componentes o bien a través de un uso incidental: se considerará íntegramente como no generador de flujos de efectivo.

b) Si no está claro si la finalidad principal de poseer un activo es generar o no un rendimiento comercial: dados los objetivos generales de estas entidades, existe una presunción de que tales activos pertenecen a la categoría de activos no generadores de flujos de efectivo.

¹⁵ Para establecer este criterio se tomó como referencia la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público n.º 21 *Deterioro de activos no generadores de flujos de efectivo* y la *ACT Accounting Policy-Impairment of Assets* de Australia de Noviembre de 2008.

b) *Permutas de inmovilizados no generadores de flujos de efectivo.*

Desde una óptica contable, se define la permuta como el intercambio de un bien de activo por otro, pudiendo existir adicionalmente la entrega de activos monetarios. Se trata pues, de otra forma de adquisición de bienes de inmovilizado entregando otros activos no monetarios, o la combinación de éstos con activos monetarios.

En el PCESFL 2013 se han regulado las permutas de bienes «no generadores de efectivo», en concreto se determina que cuando se intercambien dichos bienes se deberá:

— *Inmovilizado recibido*: registrarlo por el valor en libros del entregado más las contrapartidas monetarias pagadas o pendientes de pago si hubiera (con el límite del valor razonable del inmovilizado recibido).

— *Inmovilizado cedido*: se dará de baja por su valor en libros.

Con este tratamiento contable se evita que se registren plusvalías no realizadas como así pudiera ocurrir en los bienes generadores de flujos de efectivo si la permuta fuera calificada como comercial¹⁶, incrementando el excedente del ejercicio y por ende la obligación del destino obligatorio de rentas e ingresos¹⁷.

2. *Inmovilizados cedidos sin contraprestación*

En ocasiones las entidades sin fines de lucro ceden algunos inmovilizados registrado en su activo sin recibir contraprestación por dicha cesión. Hasta la fecha lo habitual era que no se registraba ningún apunte por dicha circunstancia, ni se modificaba el valor contable de los activos cedidos que continuaban en el balance de la entidad cedente por el mismo valor contable.

En aplicación de la norma segunda en su apartado 5. *Inmovilizado cedido sin contraprestación* del PCESFL 2013, debemos registrar la cesión gratuita de bienes de inmovilizado, debiendo diferenciar:

a) *Cesiones a perpetuidad o por un periodo de tiempo igual o superior a la vida útil del activo*: deberá darse de baja el activo registrando un gasto en el excedente de la Cuenta de Resultados por el valor contable del activo cedido¹⁸.

¹⁶ Dado que el PCESFL 2013 para las permutas de bienes generadores de flujos establece, si la permuta fuera clasificada como comercial, la necesidad de valorar el bien recibido por su valor razonable, llevando la diferencia respecto al valor contable del entregado como gasto o ingreso al excedente de la Cuenta de Resultados.

¹⁷ En aplicación del artículo 27 de la Ley 50/2002 de fundaciones.

¹⁸ Dado que se entiende la entidad ha transmitido los riesgos y ventajas del bien durante la totalidad de su vida útil.

b) *Cesiones por un periodo inferior a la vida útil del inmovilizado*: el gasto se reconocerá por un importe equivalente al valor en libros del derecho cedido¹⁹ empleando como contrapartida una cuenta compensadora del inmovilizado (cuyo saldo se reclasificará al de amortización acumulada durante el plazo de la cesión a medida que se consuma el potencial de servicio del derecho cedido). En este caso cabe señalar que en caso de cesión de bienes no amortizables, no se registraría la cesión dado que el valor contable del activo sería cero, lo que entendemos es una deficiencia de la norma contable. Por otro lado, no se contempla la posibilidad de que el bien retorne a la entidad con anterioridad al periodo de cesión, por incumplimiento de las condiciones por las que se cedió, o por cualquier otra causa.

Además, la importancia del reflejo de esta operación es que, en ambos casos, deberá registrarse al dar de baja el bien o registrar la disminución de su valor, un gasto contable como «ayuda no monetaria», en el excedente de la Cuenta de Resultados.

3. *Proyectos de investigación y desarrollo*

Los gastos de investigación y desarrollo vienen regulados por la norma 6.^a Normas particulares sobre el inmovilizado intangible del PCESFL 2013. En principio los costes en los que incurre una entidad para llevar a cabo un proyecto de este tipo son siempre gasto del ejercicio recogido en el excedente de la Cuenta de Resultados, sin embargo, pueden activarse (de forma separada) cuando se cumplan simultáneamente las dos siguientes condiciones:

1. Los costes estén especificados de forma individual para cada proyecto y su coste claramente diferenciado en el tiempo.
2. Tener motivos fundados del éxito técnico y de la generación de un potencial de servicio en la actividad futura de la entidad del proyecto de que se trate.

Una vez activados deben amortizarse, la parte de investigación como máximo en 5 años, y la correspondiente al desarrollo durante su vida útil, si bien se prevé (salvo prueba en contrario) que no superará los 5 años.

¹⁹ En el proyecto de Borrador de las normas publicadas por el ICAC en su Web se establecía que debería recogerse dicho gasto por su valor razonable, llevándose la diferencia respecto al valor contable como beneficio o pérdida al excedente de la Cuenta de Resultados. Finalmente dicha opción no prosperó.

En el supuesto de que dejen de cumplirse las condiciones de activación debe darse de baja, reflejándose una pérdida (por el valor contable del proyecto en dicho momento).

4. *Derechos de cesión de uso gratuitos*

Resulta habitual para las entidades sin fines lucrativos, el recibir sin contraprestación el derecho a la utilización de distintos activos durante un periodo de tiempo. A este respecto, siempre y cuando la tenencia de dichos derechos cumpla la definición de activo y los criterios para el reconocimiento de los intangibles, deberán ser registrados en el activo no corriente como inmovilizado intangible.

En relación a su valoración, al no existir un precio de adquisición dada su forma de obtención, se aplicará el valor razonable, siempre que pudiera estimarse de forma fiable.

Dentro del PCESFL 2013 se ha habilitado para su registro la cuenta 207. *Derechos sobre activos cedidos en uso*. Respecto a su amortización se realizará durante la vigencia de dicho derecho o periodo de cesión del inmovilizado.

5. *Patrimonio Histórico*

A) *Concepto y valoración inicial*

Formarán parte del Patrimonio Histórico aquellos elementos recogidos en la *Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español* que cumplan determinadas características. Se trata de bienes que la comunidad considera oportuno preservar por razones de índole artística o cultural, siendo uno de sus rasgos característicos el hecho de que son bienes «no reemplazables».

Inicialmente les será de aplicación la misma normativa que al resto de los inmovilizados materiales, salvo lo expresado en la norma de registro y valoración 8.ª *Bienes del Patrimonio Histórico* del PCESFL 2013.

En referencia a su valoración inicial deberán valorarse por su precio de adquisición en el caso de que fuera onerosa, o por su valor razonable si se obtuviera de forma gratuita, que suele ser la forma habitual. En cualquier caso debe tenerse en cuenta:

—En el caso de adquisición gratuita, si no puede estimarse de forma fiable el valor razonable, el valor inicial estará constituido únicamente por los gastos de acondicionamiento, si los hubiera.

—No formarán parte del valor de estos bienes las instalaciones y elementos distintos de los consustanciales que formen parte de los mismos o de su exorno aunque tengan carácter de permanencia²⁰.

Para el registro de estos bienes se crea el *Subgrupo 24. Patrimonio Histórico*, que luego figurará en el activo no corriente del balance, al cual se le ha reservado el apartado A.II. Deberá lógicamente darse cumplida información en la Memoria.

B) *Valoración posterior: amortización y operaciones de restauración.*

En relación a los bienes del Patrimonio Histórico debemos tener en cuenta que dadas sus características y la obligación de realizar una conservación adecuada de los mismos, deberá realizarse periódicamente operaciones de revisión y conservación, lo que desde el punto de vista contable se denomina «grandes reparaciones»²¹. En el momento de adquisición del bien se determinará los costes de la «gran reparación» y distinguirán dentro del valor inicial asignado al mismo. El importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el periodo que medie hasta la «gran reparación».

Una vez realizada la «gran reparación», por su coste se reconocerá en el valor contable del bien como una sustitución²². Se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado bien.

Por otra parte, en relación a la valoración posterior habrá también que tener en cuenta:

—No se someterán a amortización cuando su potencial de servicio sea usado tan lentamente que sus vidas útiles estimadas sean *indefinidas*, sin que sufran desgaste por su funcionamiento, uso o disfrute.

—Podría dotarse un deterioro de valor en el momento que el valor contable supere el importe recuperable.

²⁰ Se registrarán en la partida correspondiente en función de su naturaleza.

²¹ En el PGC ESFL 98 se establecía la necesidad de dotar una provisión para riesgos y gastos para lo que se creó la cuenta (145) *Provisión para reparaciones y conservación de bienes del Patrimonio Histórico*. Sin embargo desde la aprobación de la reforma contable en el año 2007 donde el concepto de provisión únicamente permite dotarla cuando exista una obligación actual por un suceso pasado, cabía la duda de si dicha provisión podría ser dotada o no.

²² Si cumple las condiciones para su reconocimiento como activo.

En este sentido cabe destacar que las obras de arte y objetos de colección que no tengan la calificación de bienes del Patrimonio Histórico deberán ser objeto de amortización, salvo que la entidad acredite que la vida útil de dichos bienes también es indefinida.

V. Subvenciones, donaciones y legados

1. Normativa contable aplicable a subvenciones y donaciones

Dentro de la segunda parte del PCESFL 2013, denominada «Normas de registro y valoración», se incluye la Norma 20.^a «Subvenciones, donaciones y legados recibidos» donde se regula el reconocimiento inicial y tratamiento contable posterior de las operaciones relativas a subvenciones y donaciones.

2. Reconocimiento. El concepto de «no reintegrabilidad»

Las condiciones para el reconocimiento como «no reintegrable» de la subvención o donación en su reflejo contable viene condicionado por el cumplimiento de tres requisitos:

- a) Exista un acuerdo individualizado de concesión a favor de la entidad.
- b) Se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión.
- c) No existan dudas razonables sobre su recepción.

El otorgante de la subvención o el donante quiere que el acto de desprenderse de determinados recursos tenga como consecuencia que la entidad receptora destine los fondos a lo previsto o que cumpla determinados requisitos respecto a la inversión financiada o donada. Es por ello que habitualmente se establecen condiciones que, en caso de incumplimiento, supondrían la devolución de las mismas.

Dichas condiciones son habitualmente *a posteriori* lo que dificulta el reconocimiento inicial de la subvención como «no reintegrable»²³.

La Norma Internacional de Contabilidad n.º 30 *Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre las ayudas públicas* exige para el reconocimiento de la subvención que haya una prudente seguridad de que:

²³ El ICAC reguló el concepto de NO REINTEGRABILIDAD de las subvenciones y donaciones a través de la *Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias*, a partir de dicha resolución que ya estaba siendo de aplicación a partir de 2010, debería haberse registrado como ya se regula en esta normativa.

- a) la entidad cumpla las condiciones asociadas a su disfrute,
- b) se recibirán las subvenciones en la forma predeterminada.

El mero hecho de recepción de la misma no evidencia de forma concluyente que las condiciones asociadas a la misma han sido o serán cumplidas.

El objetivo de la norma española es que, en aquellos casos en los que la actuación o actividad subvencionada se ejecutan en un periodo de tiempo prolongado, se clarifique cuando debe considerarse «no reintegrable» a efectos contables. De esa forma para el reconocimiento como «no reintegrable» aplicaríamos los siguientes criterios:

a) *Subvenciones para adquirir activos que exigen mantenimiento de la inversión durante un periodo*: cuando en la fecha de cierre del ejercicio ya se ha realizado la inversión y no existan dudas razonables de su mantenimiento en el periodo establecido.

b) *Subvenciones para la construcción, mejora, renovación o ampliación de un activo*, si las condiciones exigen la finalización de la obra y puesta en condiciones de funcionamiento: cuando al cierre del ejercicio se haya realizado la actuación total o parcialmente²⁴.

c) *Subvenciones para financiar gastos específicos de ejecución plurianual*, si se exigen la finalización de la actuación y la justificación de la realización de las actividades subvencionadas: cuando al cierre del ejercicio se haya realizado la actuación total o parcialmente²⁵.

En referencia al registro y tratamiento contable habrá que tener en cuenta:

—Las calificadas como «no reintegrables» se registran como ingreso imputado directamente al patrimonio neto²⁶, para posteriormente, y sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la aplicación de la subvención o donación, imputarlo como ingreso contable al excedente del ejercicio²⁷ de la Cuenta de Resultados.

—Las calificadas como «reintegrables» se registrarán como pasivo²⁸, corriente o no corriente, atendiendo a su vencimiento.

²⁴ En caso de ejecución parcial, se reconocerá «no reintegrable» en proporción a la obra ejecutada.

²⁵ En proporción al gasto ejecutado, si no existen dudas razonables de que se concluirá según condiciones.

²⁶ Mediante una cuenta del grupo 9 que posteriormente se recogerá dentro de la Cuenta de Resultados en el *Apartado C/ Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto*.

²⁷ Dentro del apartado A/ Operaciones continuadas del modelo normal.

²⁸ Conviene recordar el concepto de pasivo dentro del marco conceptual contable como «obligaciones actuales surgidas de sucesos pasados, para cuya extinción la entidad espera des-

El registro contable es independiente de la corriente monetaria, por lo que en el caso de no haberse cobrado se registrará el correspondiente derecho de cobro, que se dará de baja cuando se produzca dicha circunstancia.

3. *Valoración*

En el caso concreto de aquéllas que tengan «carácter monetario» deberán ser valoradas por el importe concedido. Sin embargo, es más complejo la valoración en aquéllas que no tienen carácter monetario, donde se recibe un bien o derecho, valorándose en este caso por el valor razonable del activo recibido en el momento de su reconocimiento contable, para lo que será necesario, en la mayor parte de las ocasiones, la valoración de un experto o perito.

4. *Imputación como ingreso al excedente de la Cuenta de Resultados*

La subvención o donación registrada en el patrimonio neto deberá llevarse posteriormente como ingreso al excedente²⁹ de la Cuenta de Resultados³⁰.

Este procedimiento tiene como objetivo buscar la correlación entre el gasto que supone a la entidad el destino de los fondos y el ingreso contable que se impute para su compensación³¹. Esta correlación queda fijada en el Marco Conceptual de la Contabilidad en su apartado 5.^a *Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales* del PCESFL 2013.

La propia norma contable establece unos criterios particulares que ayudan a que la entidad determine como deberá ser la imputación del ingreso. De esta forma:

—Subvenciones o donaciones «a la actividad», será ingreso contable imputado al excedente del ejercicio de su concesión, aunque cabría la posibi-

prender de recursos económicos», por lo que pese a parecer extraño dicha calificación, responde claramente al concepto contable de pasivo.

²⁹ Dentro por tanto del Apartado A/ de dicho estado contable.

³⁰ Con objeto de no duplicar el ingreso patrimonial en dicho estado contable, al realizar la imputación al excedente deberá de utilizarse una cuenta del Subgrupo 84. *Transferencia de subvenciones, donaciones y legados al excedente del ejercicio*, cuenta que finalmente se verá reflejada en el apartado D/ Reclasificación al excedente del ejercicio de la Cuenta de Resultados con signo negativo.

³¹ El proceso contable es lógico ya que se pretende que el excedente contable de cada periodo por motivo de estas operaciones sea cero.

lidad, en función de las circunstancias o condiciones establecidas, de su diferimiento al excedente de ejercicios posteriores.

—Subvenciones o donaciones para financiar gastos específicos, se imputará al excedente en función del devengo de los gastos financiados.

—Subvenciones o donaciones «de capital», se realizará un seguimiento del activo financiado, de forma que cuando estos activos tengan repercusión en el excedente, vía amortización o deterioro³², se imputará el ingreso. Si dichos activos causaran baja por venta u otra operación, también se imputará el ingreso pendiente.

—En el caso de condonación de un pasivo, deberá realizarse un seguimiento del activo o gasto financiado por el pasivo, para que se impute el ingreso en función de su naturaleza; en caso de no poder determinarse será ingreso del ejercicio de su condonación.

—Cuando los fondos recibidos no tuvieran finalidad concreta, serían ingreso contable en el momento de su reconocimiento inicial.

5. Subvenciones o donaciones otorgadas por fundadores, asociados o patronos

Dentro de la norma contable n.º 20 *Subvenciones donaciones y legados recibidos*, en su apartado 1. Reconocimiento del PCESFL 2012, se establece que cuando el aportante es el fundador, asociado o patrono se aplique los mismos criterios antes reseñados salvo que se realice como aportación a dotación fundacional o fondo social en cuyo caso se registrará directamente a los fondos propios en la partida correspondiente.

VI. Gastos e ingresos, créditos y débitos de la actividad propia

1. Las actividades económicas en las fundaciones

Las ESFL además de realizar actividades encaminadas al logro de sus fines estatutarios, podrán realizar actividades económicas relacionadas con sus fines, complementarias o accesorias a los mismos.

En la legislación fundacional³³ a las fundaciones se les permite la realización de actividades económicas, de forma que pudiéramos diferenciar:

³² Además, en caso de que fuera por deterioro, éste se considerará irreversible.

³³ Ley 50/2002 de fundaciones y sus desarrollos reglamentarios.

a) *Actividad económica propia*: la realizada para el cumplimiento de sus fines que puede prestarse de forma gratuita o con contraprestación, en cuyo caso no debe obtenerse un lucro económico.

b) *Actividad mercantil*: ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos para intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios para obtener lucro.

Además de realizar la actividad de forma directa, podrán también participar en otras actividades económicas a través de participaciones en sociedades mercantiles, siempre y cuando se trate de sociedades donde no se responda de las deudas sociales.

En virtud pues de la legislación fundacional, las fundaciones podrán desarrollar actividad económica debiéndose diferenciar entre propia y mercantil³⁴ y parece inferirse que esta última, con carácter general, es la realizada por la entidad percibiendo un precio de mercado por el servicio que presta, al margen de que esté relacionada con los fines fundacionales, sea complementaria o accesoría.

Dado esta circunstancia en el PCESFL 2013 se han establecido normas de registro y valoración específicas para regular lo que denomina gastos e ingresos propios de ESFL así como débitos y créditos de la actividad propia en el caso de que la corriente real no coincida con la financiera.

2. Los gastos y débitos de la actividad propia

A) Criterio de registro de los gastos

Los gastos realizados se contabilizarán en el excedente de la Cuenta de Resultados del ejercicio en el que se incurran, al margen de la fecha en que se produzca la corriente financiera³⁵.

En relación al registro de los mismos deberá tenerse en cuenta³⁶:

³⁴ En la introducción del PGC ESFL 2011 se establece que con el objetivo de preservar la comparabilidad de la información económico-financiera de la actividad empresarial en el modelo contable interno, independientemente de cuál sea la naturaleza jurídica del operador económico que la realiza, esta regulación determina que los criterios contables aplicados por estas entidades en el ejercicio de su actividad mercantil no difieran de los aplicados por las empresas.

³⁵ Aplicación del Principio de devengo establecido dentro del Marco Conceptual del PCESFL 2013.

³⁶ Norma 16.^a Gastos e ingresos propios de las entidades no lucrativas del PCESFL 2013.

a) Cuando la corriente financiera se produzca antes que la corriente real, la operación en cuestión dará lugar a un activo o gasto anticipado, que no será reconocido como un gasto en el excedente del ejercicio hasta que se perfeccione el hecho que determina dicha corriente real.

b) Cuando la corriente real se extienda por períodos superiores al ejercicio económico, cada uno de los períodos debe reconocer el gasto correspondiente, calculado con criterios razonables produciéndose lo que contablemente se denomina una «periodificación del gasto».

B) *Gastos de carácter plurienal y desembolsos para eventos futuros*

Las ayudas monetarias otorgadas en firme por la entidad y otros gastos comprometidos de carácter plurianual se contabilizarán en el excedente de la Cuenta de Resultados en que se apruebe su concesión, con abono a una cuenta de pasivo, por el valor actual del compromiso asumido en firme de forma irrevocable e incondicional³⁷.

En el caso de que la ayuda esté devengada pero aún no se haya producido la corriente financiera, surge lo que se denomina «débitos por la actividad propia»³⁸. Dichos débitos tendrá la calificación contable de instrumento financiero dado que cumplen los criterios para considerarlos pasivos financieros³⁹.

En relación a los desembolsos relacionados con la organización de eventos futuros (exposiciones, congresos, conferencias, etcétera) se reconocerán en el excedente de la Cuenta de Resultados como un gasto en la fecha en la que se incurran, salvo que estuvieran relacionados con la adquisición de bienes del inmovilizado, derechos para organizar el citado evento o cualquier otro concepto que cumpla la definición de activo y fuera posible su activación.

Para el registro de las ayudas concedidas y algunos otros gastos específicos de estas entidades en el PCESFL 2013 se han desarrollado unas cuentas concretas en el subgrupo 65. *Ayudas monetarias de la entidad y otros gastos de gestión*. En concreto tenemos:

³⁷ Se aplicará este mismo criterio en aquellos casos en los que la prolongación de la ayuda no esté sometida a evaluaciones periódicas, sino al mero cumplimiento de trámites formales o administrativos.

³⁸ Se aplicará lo establecido en la Norma 11.^a Créditos y débitos del PCESFL 2013.

³⁹ El pasivo se registrará a corto o largo plazo en función de su vencimiento a un año o menos, o a más de un año. En caso de registrarse a corto plazo se valorará por su nominal, pero si se registrase a largo plazo se deberá valorar por su coste amortizado.

TABLA 2.—*Relación de algunas cuentas del subgrupo 65 y su contenido.*

CUENTA DE GASTO	CONTENIDO
650. Ayudas monetarias ⁴¹	Importe de las prestaciones de carácter monetario concedidas directamente a personas físicas o familias, así como a entidades, y realizadas en cumplimiento de los fines propios de la entidad.
651. Ayudas no monetarias	Importe de las prestaciones de carácter no monetario concedidas a personas físicas o familias, así como a entidades, y realizadas en cumplimiento de los fines propios de la entidad.
653. Compensación de gastos por prestaciones de colaboración	Gastos producidos por voluntarios ⁴² y otros colaboradores como consecuencia de las actividades desarrolladas en la entidad.
654. Reembolsos de gastos al órgano de gobierno	Cantidades que se entregan a los miembros del órgano de gobierno como consecuencia del reembolso de los gastos, debidamente justificados, que el desempeño de su función les ocasiona.
658. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad.	Importe de los reintegros de subvenciones, donaciones y legados que, habiendo sido imputados a resultados, sean exigibles como consecuencia del incumplimiento por parte de la entidad de los requisitos o condiciones establecidos en la concesión de los mismos.

3. Los ingresos y créditos de la actividad propia

En la contabilización de los ingresos en cumplimiento de los fines de la entidad se tendrán en cuenta las siguientes reglas⁴²:

- a) Los ingresos por entregas de bienes o prestación de servicios se valorarán por el importe acordado.
- b) Las cuotas de usuarios o afiliados se reconocerán como ingresos en el período al que correspondan.

⁴⁰ Desarrollo a nivel de cuatro cifras atendiendo a cada tipo de ayudas: individuales, a entidades o realizadas a través de otras entidades o centros.

⁴¹ Se entiende por «voluntario» el que colabora con la entidad para el desarrollo de programas y actividades que constituyen el fin propio de la misma y no media remuneración de ningún tipo, bien sea en dinero o en especie.

⁴² Norma 16.^a Gastos e ingresos propios de las entidades no lucrativas del PCESFL 2013.

c) Los ingresos procedentes de promociones para captación de recursos, de patrocinadores y de colaboraciones se reconocerán cuando las campañas y actos se produzcan.

d) En todo caso, deberán realizarse las periodificaciones necesarias.

En el caso de que el ingreso esté devengado pero aún no se haya producido la corriente financiera, surge lo que se denomina «créditos por la actividad propia»⁴³. Dichos créditos tendrá la calificación contable de instrumento financiero dado que cumplen los criterios para considerarlos activos financieros⁴⁴.

Para el registro de los ingresos propios en el PCESFL 2013 se han establecido unas cuentas para su registro en el subgrupo 72. *Ingresos propios de la entidad*. En concreto tenemos:

TABLA 3.—*Relación de las cuentas del subgrupo 72 y su contenido*

CUENTA DE INGRESOS	CONTENIDO
720. Cuotas de asociados y afiliados	Cantidades de carácter periódico y cuantía determinada, percibidas por cuotas de personas afiliadas o asociadas a la entidad.
721. Cuotas de usuarios	Cantidades percibidas de los usuarios en concepto de participación en el coste de la actividad propia de la entidad.
722. Promociones para captación de recursos	Ingresos derivados de campañas para la captación de recursos tales como operaciones en participación u otros ingresos análogos distintos del patrocinio.
723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones	Cantidades percibidas de los patrocinadores y colaboraciones empresariales al objeto de contribuir a la realización de los fines de la actividad propia de la entidad.
728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones	Cantidades ingresadas por reintegro de ayudas y asignaciones de la actividad propia concedidas por la entidad y recogidas en el subgrupo 65, por incumplimiento de las condiciones exigidas o por cualquier otra causa que determine su devolución.

⁴³ Se aplicará lo establecido en la Norma 11.^a Créditos y débitos del PCESFL 2013.

⁴⁴ El activo se registrará a corto o largo plazo en función de su vencimiento a un año o menos, o a más de un año. En caso de registrarse a corto plazo se valorará por su nominal, pero si se registrase a largo plazo se deberá valorar por su coste amortizado.

VII. Las cuentas anuales o estados contables de las entidades sin fines lucrativos

La nueva normativa contable aplicable a las entidades no lucrativas tiene como fin último la elaboración de los estados contables o cuentas anuales. Por ello en la tercera parte del PCESFL 2013 se establecen las normas generales a seguir en la elaboración y el formato de las cuentas anuales de estas entidades.

1. Desde la reforma contable de 2007 hasta la aprobación del PGC ESFL 2011

Hasta el ejercicio 2011, el ICAC a través de la Consulta n.º 1 BOICAC n.º 73: «*Sobre la aplicación del PGC 2007, por parte de una entidad no lucrativa, sujeta hasta el momento a las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad para entidades sin fines lucrativos*» establecía, entre otras cuestiones, qué estados contables debían elaborar las entidades no lucrativas, remitiéndose en este aspecto a su regulación sustantiva. Por tanto para el caso de asociaciones de utilidad pública, fundaciones de competencia estatal y la mayor parte de las de competencia autonómica, serán tres estados contables (Balance, Cuenta de Resultados y Memoria), no estando obligadas a elaborar ni el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto ni el Estado de Flujos de Efectivo, estados contables que si establece como obligatorio el Código de Comercio para las entidades mercantiles.

En referencia a los formatos y contenido de las cuentas anuales, el ICAC, en su BOICAC n.º 76 fechado en diciembre de 2008, publicó la Consulta n.º 4: «*Sobre los modelos de balance y cuenta de resultados de las entidades sin fines lucrativos que apliquen las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad, aprobadas por el Real Decreto 776/de 30 de abril*», donde establecía los modelos de Balance y Cuenta de Resultados que deben elaborar estas entidades (tanto en su formato normal como abreviado⁴⁵).

El criterio seguido por el ICAC en la elaboración de los modelos partía de la idea de que serían los establecidos en la tercera parte del PGC 2007, a los que deberá incluirse aquellas partidas propias de estas entidades recogidos en el PGC ESFL 1998. Sin embargo dicha consulta no presentó un modelo de Memoria e únicamente incluyó algunas pautas sobre su contenido que luego analizaremos.

2. Las cuentas anuales a partir del ejercicio económico 2012

Tras la aprobación del PGC ESFL 2011 y de la elaboración del PCESFL 2013 y del PCPMESFL 2013, las cuentas anuales que deben elaborar las

⁴⁵ Para poder realizar los modelos abreviados la entidad deberá cumplir los requisitos generales establecidos en la legislación mercantil.

entidades sin fines lucrativos para todos aquellos ejercicios económicos iniciados con posterioridad al 1 de enero de 2012, vienen recogidos en la tercera parte de las citadas normas.

Conviene recordar que, en caso de que la entidad no lucrativa sea sociedad dominante de otras entidades mercantiles y por tanto forme lo que en el Código de Comercio se denomina «Grupo consolidable», será de aplicación lo establecido en éste y deberá formular cuentas consolidadas⁴⁶.

Tal y como se define en su norma sustantiva y en el marco conceptual contable del PCESFL 2013, los estados contables o cuentas anuales de las fundaciones y asociaciones de utilidad pública serán tres, el Balance, la Cuenta de Resultados y la Memoria, que pasamos a desarrollar a continuación.

A) *El Balance*

El Balance será el documento que nos informe sobre el patrimonio de la entidad, mostrando sus dos aspectos, por un lado el activo o el empleo de recursos económicos, y por otra parte la forma de financiarlos, es decir, el pasivo, que recogerá las obligaciones de pago, y por diferencia entre ambos el patrimonio neto.

El modelo a elaborar por las entidades sin fines de lucro sigue el modelo empresarial o general establecido en el PGC 2007, pero con ciertas modificaciones con la inclusión de partidas o denominaciones propias de las entidades sin fines lucrativos.

En el activo vendrán separados los denominados «corrientes», aquéllos cuya conversión en liquidez se producirá en el plazo máximo de un año, siendo por exclusión los «no corrientes» los restantes. Dentro del «activo no corriente» vendrán diferenciados los activos por su naturaleza, debiéndose incluir en su caso los bienes que integren el Patrimonio Histórico.

En el pasivo y patrimonio neto, tendremos la estructura financiera de la entidad. Respecto al pasivo recogerá las obligaciones a las que tendrá que atender la entidad en un período igual o inferior al año denominado «pasivo corriente», mientras que el resto aparecerán en el epígrafe de «pasivo no corriente». La financiación no exigible será el patrimonio neto de la entidad, que vendrá compuesto principalmente por sus fondos propios, es decir, dotación fundacional o fondo social, las reservas y por otra parte las subvenciones y donaciones recibidas reconocidas como no reintegrables y aún no imputadas como ingreso al excedente de la Cuenta de Resultados.

⁴⁶ Disposición adicional primera. Cuentas anuales consolidadas. PGC ESFL 2011.

El *modelo abreviado* de Balance para entidades sin fines lucrativos que se establece en el PCESFL 2013 sería:

Balance					
ACTIVO			PATRIMONIO NETO Y PASIVO		
A. Activo no corriente	Ej.X2	Ej.X1	A. Patrimonio neto	Ej.X2	Ej.X1
I. Inmovilizado intangible			A.1. Fondos propios		
II. Bienes del Patrimonio Histórico			I. Dotación fundacional/ Fondo social		
III. Inmovilizado Material			II. Reservas		
IV. Inversiones Inmobiliarias			III. Excedentes de ejercicios anteriores		
V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas l.p.			IV. Excedentes del ejercicio		
VI. Inversiones financieras a largo plazo			A.2. Ajustes por cambios de valor		
VII. Activos por impuesto diferido			A.3. Subvenciones, donaciones y legados recibidos		
B. Activo corriente			B. Pasivo no corriente		
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta			I. Provisiones a largo plazo		
II. Existencias			II. Deudas a largo plazo		
III. Usuarios y otros deudores de la actividad propia			III. Deudas con empresas y entidades del grupo y asociadas l.p.		
IV. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar			IV. Pasivos por impuesto diferido		
V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas c.p.			V. Periodificaciones a largo plazo		
VI. Inversiones financieras a corto plazo			C. Pasivo corriente		
VII. Periodificaciones a corto plazo			I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta		
VIII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes			II. Provisiones a corto plazo		
			III. Deudas a corto plazo		
			IV. Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo		
			V. Beneficiarios-acreedores		
			VI. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar		
			VII. Periodificaciones a corto plazo		
TOTAL ACTIVO (A+B)			TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)		

B) *La Cuenta de Resultados*

La Cuenta de Resultados es sin duda el documento que mayores transformaciones ha sufrido en la nueva norma contable, dado que el concepto de «resultado» ha sido ampliado del tradicional de pérdidas y ganancias, recogiendo actualmente «resultados patrimoniales».

La nueva Cuenta de Resultados de las ESFL recoge las variaciones originadas en el patrimonio neto por diversos conceptos:

- El excedente: los gastos e ingresos devengados durante el ejercicio, para evitar duplicados.
- Los ingresos y gastos reconocidos directamente al patrimonio neto (en aplicación de las normas de registro y valoración aplicables).
- Transferencias o reclasificaciones realizadas al excedente del ejercicio, para evitar duplicidades.
- Los ajustes provocados por cambios en criterios contables y correcciones o errores, que en aplicación de las normas contables suponen modificación de reservas.
- Variaciones de dotación fundacional o fondo social.
- Otras variaciones del patrimonio neto.

El resultado total del periodo nos indicará el incremento o disminución patrimonial producida durante el ejercicio y en consecuencia si se dispone de un mayor patrimonio y mayores recursos para hacer frente a sus actividades o por el contrario se ha consumido parte del patrimonio de la entidad.

Dentro del apartado *A/* de la Cuenta de Resultados, se separan gastos e ingresos que proceden de las actividades de la entidad de aquellos de operaciones financieras. En cuanto a los gastos están clasificados por naturaleza. Por último indicar que deberá separarse el excedente antes y después de impuestos.

La Cuenta de Resultados en el modelo abreviado recogido en el PCES-FL 2013 sería:

Cuenta de Resultados	(Debe) Haber	
	Ej. X2	Ej. X1
A) EXCEDENTE DEL EJERCICIO		
1. Ingresos de la entidad por actividad propia a) Cuotas de usuarios y afiliados b) Aportaciones de usuarios c) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboradores d) Subvenciones, donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio e) Reintegro de ayudas y asignaciones		
2. Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil		
3. Gastos por ayudas y otros a) Ayudas monetarias b) Ayudas no monetarias c) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados		
4. Variación de existencias de productos terminados y en curso fabricación		
5. Trabajos realizados por la entidad para su activo		
6. Aprovisionamientos		
7. Otros ingresos de la actividad		
8. Gastos de personal		
9. Otros gastos de la actividad		
10. Amortización del inmovilizado		
11. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio		
12. Exceso de provisiones		
13. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado		
A.1) EXCEDENTE DE LA ACTIVIDAD (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13)		
14. Ingresos financieros		
15. Gastos financieros		
16. Variación de valor razonable en instrumento financiero		
17. Diferencias de cambio		
18. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros		

Cuenta de Resultados	(Debe) Haber	
	Ej. X2	Ej. X1
A.2) EXCEDENTE DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS (14+15+16+17+18)		
A.3) EXCEDENTE ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)		
19. Impuesto sobre beneficios		
A.4) VARIACION DEL PATRIMONIO NETO RECONOCIDA EN EL EXCEDENTE DEL EJERCICIO (A.3+19)		
B) INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO		
1. Subvenciones recibidas		
2. Donaciones y legados recibidos		
3. Otros ingresos y gastos		
4. Efecto impositivo		
B.1) VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO POR INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS DIRECTAMENTE EN EL PATRIMONIO NETO (1+2+3+4)		
C) RECLASIFICACIONES AL EXCEDENTE DEL EJERCICIO		
1. Subvenciones recibidas		
2. Donaciones y legados recibidos		
3. Otros ingresos y gastos		
4. Efecto impositivo		
C.1) VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO POR RECLASIFICACIONES AL EXCEDENTE DEL EJERCICIO (1+2+3+4)		
D) VARIACIONES DE PATRIMONIO NETO POR INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO (C.1+B.1)		
E) AJUSTES POR CAMBIOS DE CRITERIOS		
F) AJUSTES POR ERRORES		
G) VARIACIONES EN LA DOTACION FUNDACIONAL O FONDO SOCIAL		
I) RESULTADO TOTAL, VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO DEL EJERCICIO (A.4+D+E+F+G+H)		

C) *La Memoria*

La Memoria es sin duda el documento contable que mayor información reporta sobre la entidad. Su objetivo es el desarrollo y explicación del contenido del Balance y Cuenta de Resultados, así como añadir otra información relevante de la entidad.

Además en el caso de fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública, se incluye información detallada sobre sus actividades, así como toda aquella requerida por su legislación sustantiva, por lo que sin duda, para estas entidades se trata de un documento más exigente que la que elaboran las entidades mercantiles.

En relación al modelo de Memoria y contenido mínimo a incluir, desde la reforma contable en España hasta el año 2011 no existió un formato estandarizado dado que, en la consulta del BOICAC n.º 76 antes mencionado, únicamente establecía las siguientes pautas para su elaboración:

- Deberá incluir básicamente la información exigida en el PGC 2007.
- Información específica prevista en el PGC ESFL 1998.
- Aquella requerida por la normativa sustantiva que le es aplicable.

Ello ha provocado que durante el período entre 2008 y 2011, fundaciones y asociaciones no hayan tenido un modelo de memoria y hayan atendido a los diferentes modelos que los respectivos Protectorados y órganos de control han elaborado como orientativos para la rendición de cuentas.

Sin embargo con el PCESFL 2013 y PCPMESFL 2013, se han establecido cuatro modelos de memoria con un contenido mínimo claro, dichos modelos serían:

- *Memoria normal*: el que inicialmente deberían elaborar todas las entidades sin fines lucrativos que estén aplicando el PCESFL 2013.
- *Memoria abreviada*: para aquellas entidades que, estando aplicando el PCESFL 2013, pudieran elaborarlo por cumplir las condiciones de presentación de los modelos abreviados⁴⁷.

⁴⁷ En la Norma 3.ª Estructura de las cuentas anuales (tercera parte del PCESFL 2013) se establecen los siguientes límites:

a) *Balance y Memoria abreviadas*: aquellas que a la fecha de cierre concurren dos de las tres circunstancias siguientes:

1) El valor de su activo, según el balance, no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.

2) El importe neto de su volumen anual de ingresos, suma del punto 1 y 2 del apartado a) de la cuenta de resultados, no supere los cinco millones setecientos mil euros.

- *Modelo para PMESFL*: para aquellas entidades que apliquen el PCPMESFL 2013.

- *Modelo simplificado*: para aquellas entidades que estén aplicando el PCPMESFL 2013 y han sido consideradas como microentidades.

El modelo normal contiene 31 puntos que serían:

MEMORIA MODELO NORMAL PCESFL 2013	
1. Actividad de la entidad	17. Ingresos y gastos
2. Bases de presentación de las cuentas anuales	18. Provisiones y contingencias
3. Excedente del ejercicio	19. Información sobre medio ambiente
4. Normas de registro y valoración	20. Retribuciones a largo plazo al personal
5. Inmovilizado material	21. Subvenciones, donaciones y legados
6. Bienes del Patrimonio Histórico	22. Fusiones entre entidades no lucrativas y combinaciones de negocios
7. Inversiones inmobiliarias	23. Negocios conjuntos
8. Inmovilizado intangible	24. Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Gastos de administración
9. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar	25. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas
10. Instrumentos financieros	26. Hechos posteriores al cierre
11. Usuarios y otros deudores de actividad propia	27. Operaciones con partes vinculadas
12. Beneficiarios-Acreedores	28. Otra información
13. Fondos propios	29. Información segmentada
14. Existencias	30. Estado de flujos de efectivo
15. Moneda extranjera	31. Inventario
16. Situación fiscal	

3) Numero medio anual de empleados no supere los cincuenta.

b) *Cuenta de Resultados abreviada*: aquellas que a la fecha de cierre concurren dos de las tres circunstancias siguientes:

1) El valor de su activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros.

2) El importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los veintidós millones ochocientos mil euros.

3) Numero medio anual de empleados no supere los doscientos cincuenta.

El modelo abreviado contiene 18 puntos que serían:

MEMORIA MODELO ABREVIADO PCESFL 2013	
1. Actividad de la entidad	10. Beneficiarios-Acreedores
2. Bases de presentación de las cuentas anuales	11. Fondos propios
3. Excedente del ejercicio	12. Situación fiscal
4. Normas de registro y valoración	13. Ingresos y gastos
5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias	14. Subvenciones, donaciones y legados
6. Bienes del Patrimonio Histórico	15. Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales. Gastos de administración
7. Activos financieros	16. Operaciones con partes vinculadas
8. Pasivos financieros	17. Otra información
9. Usuarios y otros deudores de actividad propia	18. Inventario

El modelo para PMESFL contiene 18 puntos que serían:

MEMORIA MODELO ABREVIADO PCESFL 2013	
1. Actividad de la entidad	10. Pasivos financieros
2. Bases de presentación de las cuentas anuales	11. Fondos propios
3. Excedente del ejercicio	12. Situación fiscal
4. Normas de registro y valoración	13. Ingresos y gastos
5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias	14. Subvenciones, donaciones y legados
6. Bienes del Patrimonio Histórico	15. Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales. Gastos de administración
7. Usuarios y otros deudores de la actividad propia	16. Operaciones con partes vinculadas
8. Beneficiarios-Acreedores	17. Otra información
9. Activos financieros	18. Inventario

El modelo simplificado, que podrán elaborar aquellas entidades que han sido calificadas como «microentidades» contiene los siguientes puntos:

MEMORIA MODELO SIMPLIFICADO DEL PCPMESFL 2013	
1. Actividad de la entidad	8. Usuarios y otros deudores de actividad propia
2. Bases de presentación de las cuentas anuales	9. Beneficiarios-Acreedores
3. Excedente del ejercicio	10. Situación fiscal
4. Normas de registro y valoración	11. Subvenciones, donaciones y legados
5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias	12. Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales. Gastos de administración
6. Bienes integrantes del Patrimonio Histórico	13. Otra información
7. Pasivos financieros	14. Inventario

VIII. Otra información obligatoria para las fundaciones a incluir en la Memoria

1. Inventario

Las fundaciones son entidades patrimonialistas ya que se constituyen con conjunto bienes y derechos afectados por el fundador a la consecución de fines de interés general. Históricamente el patrimonio era el elemento fundamental definidor en estas entidades, donde se espera que sea generador de rentas necesarias para que la entidad lleve a cabo sus fines; si bien es cierto que hoy en día encontramos muchas fundaciones donde el patrimonio no es ya el elemento fundamental que las caracteriza.

El inventario es un documento obligatorio para todas las fundaciones de carácter estatal⁴⁸, así como para la mayoría de las de competencia autonómica y constituirá un documento integrante de la Memoria. También las asociaciones están obligadas en su legislación a presentar un «inventario de bienes»⁴⁹.

Dicho inventario deberá ser incluido como un punto en la memoria contable⁵⁰ confeccionándose un documento en el que se indicará para los

⁴⁸ Artículo 25 Ley 50/2002 de fundaciones.

⁴⁹ Artículo 14 Ley 1/2002 de Asociaciones

⁵⁰ En los cuatro modelos, normal, abreviado, PMESFL y simplificado.

distintos elementos patrimoniales que los Protectorados determinen en función, entre otros criterios, de su importancia cuantitativa y la vinculación a fines propios de la entidad, los siguientes aspectos:

- Descripción del elemento.
- Fecha de adquisición.
- Valor contable.
- Variaciones producidas en la valoración.
- Pérdidas por deterioro, amortizaciones y cualquier otra partida compensadora que afecte al elemento patrimonial.
- Cualquier otra circunstancia de carácter significativo que afecte al elemento patrimonial, tales como gravámenes, afectación a fines propios o si forman parte de la dotación fundacional.

2. Plan de actuación

A) Regulación legal

Con la derogación de la Ley 10/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general y la aprobación de la Ley 50/2002 de fundaciones se sustituye la obligación de aprobar un presupuesto anual, por la presentación de un «plan de actuación», con lo que manteniéndose la finalidad esencial de ofrecer información acerca de los proyectos o actividades fundacionales, se facilita en gran medida la gestión en las fundaciones, o al menos ésa es la intención.

Por ello el artículo 25.8 de la Ley 50/2002 de fundaciones determina la obligación de que el Patronato, en los tres meses anteriores al cierre del ejercicio, elabore un plan de actuación para el siguiente año, donde se recojan los objetivos y actividades que deseen desarrollar. Sin embargo, no se establece ningún modelo en espera de que sea el ICAC el que lo desarrolle.

Tras la aprobación del RD 1337/2005 Reglamento de fundaciones, no se establece la forma de elaboración y presentación del mismo, pero en su artículo 26 se incluye que el plan de actuación contendrá información significativa de cada una de las actividades propias y mercantiles, de los gastos estimados para cada una de ellas, y de los ingresos y otros recursos previstos obtener. Además deberán incluirse indicadores que permitan comprobar el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos.

El Protectorado, una vez comprobada la adecuación formal, lo depositará en el Registro de fundaciones de competencia estatal.

Al cierre del ejercicio, formando parte de la memoria contable, deberá incluirse el grado de cumplimiento del plan de actuación para el ejercicio cerrado, indicando los recursos empleados, su procedencia, y el número de beneficiarios en las actuaciones realizadas.

B) *Las normas de elaboración del plan de actuación*

Finalmente, el PGC ESFL 2011 incluye en su artículo 2. Aprobación del plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, las normas de elaboración y presentación del mismo.

Dado además la obligación de informar de las actividades realizadas por la entidad por parte de la legislación fundacional, se han desarrollado unas normas para la elaboración del plan de actuación que además sirvan para rendir la información exigida sobre las actividades. Ello ha supuesto una ventaja indudable, el reunificar la información de actividades, pero si debemos reseñar también que fruto de dicha fusión, ahora el plan de actuación exige una mayor información de la que está establecida en la legislación, así como algún problema de elaboración al que haremos referencia.

Atendiendo a los requerimientos legales, el contenido dado al mismo en el Anexo 2 del PGC ESFL 2011 es el siguiente:

1. **ACTIVIDAD**

Deberá realizarse por cada actividad que realice la fundación⁵¹.

A) Identificación.

Denominación de la actividad	
Tipo de actividad (propia o mercantil)	
Identificación de la actividad por sectores	
Lugar de desarrollo de la actividad	

Se deberá además incluir una descripción detallada de la actividad prevista.

⁵¹ No se define el concepto de «actividad» por lo que será la entidad la que deberá definir las mismas, siendo aconsejable hacerlo de una forma genérica intentando agrupar los proyectos que la entidad realice.

B) Recursos humanos empleados en la actividad.

Tipo	Número	N.º horas/año
	Previsto	Previsto
Personal asalariado		
Personal con contrato de servicios		
Personal voluntario		

Con esta información se pretende conocer qué número de trabajadores y personas voluntarias y con qué dedicación están vinculados a cada actividad.

C) Beneficiarios o usuarios de la actividad.

Tipo	Número
	Previsto
Personas físicas	
Personas jurídicas	

Sin duda se trata de una información relevante el conocer cuáles son los beneficiarios de cada actividad, que deberán ser cuantificados en la medida de lo posible. La dificultad sin duda estriba en determinar el concepto «beneficiario» de la actividad que en muchas ocasiones puede no ser claro, así como la cuantificación prevista.

D) Objetivos e indicadores de la realización de la actividad.

Objetivo	Indicador	Cuantificación

En relación a la creación de indicadores tampoco existen pautas concretas, debiendo por tanto la entidad establecer los objetivos e intentar crear indicadores de distinta índole que pudiera medir el cumplimiento de los mismos. Sin duda entendemos que ésto es muy importante dado que las actividades realizadas por una entidad sin fines de lucro, y en concreto por una fundación, deben perseguir unos objetivos, y para poder informar del grado de cumplimiento de los mismos debemos buscar indicadores, cuantitativos o cualitativos, que puedan medirlo.

En este sentido es de destacar el Documento n.º 3 «Indicadores para entidades sin fines de lucro» elaborado por al Comisión de Estudio de entidades sin fines lucrativos de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (Julio 2012), en donde se establecen indicadores que pudieran ser de utilidad para este cometido.

2. PREVISIÓN DE RECURSOS ECONOMICOS A EMPLEAR POR LA ENTIDAD

Por cada actividad se deberá informar:

Gastos/Inversiones	Importe previsto
Gastos por ayudas y otros	
a) Ayudas monetarias	
b) Ayudas no monetarias	
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno	
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	
Aprovisionamientos	
Gastos de personal	
Otros gastos de explotación	
Amortización del Inmovilizado	
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado	
Gastos financieros	
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros	
Diferencias de cambio	
Deterioro y resultado por enajenaciones instrumentos financieros	
Impuestos sobre beneficios	
Subtotal gastos	
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)	
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico	
Cancelación deuda no comercial	
Subtotal recursos	
TOTAL	

Para expresar los recursos empleados en realización de cada actividad, se emplearán los registros contables de la entidad, realizando un reparto de los gastos registrados en el excedente del ejercicio⁵² entre las actividades definidas por la entidad, dejando una última columna para los que no serían imputables a ninguna actividad concreta.

Sin embargo también deben incluirse otros recursos empleados como la adquisición de determinados bienes de inmovilizado que se supone se emplearán en esa actividad (activos no corrientes, tales como materiales, intangibles o Patrimonio Histórico), o incluso la cancelación de la deuda. El problema que se plantea en este sentido es que si dichas inversiones son amortizables, estamos duplicando los recursos empleados, dado que la amortización es un gasto y por tanto está incluido en el apartado correspondiente dentro de los mismos, y si incluimos también la inversión, finalmente aparecerán por duplicado. Entendemos que cuando esto ocurra, sería más apropiado incluir la amortización dado que expresará más adecuadamente lo empleado en la actividad en ese período concreto y no el total de la inversión.

3. PREVISIÓN DE RECURSOS ECONÓMICOS A OBTENER POR LA ENTIDAD

3.1) Previsión de ingresos a obtener por la entidad

INGRESOS	Importe total
Rentas y otros ingresos derivados del patrimonio	
Ventas y prestaciones de servicios de las actividades propias	
Ingresos ordinarios de las actividades mercantiles	
Subvenciones del sector público	
Aportaciones privadas	
Otros tipos de ingresos	
TOTAL INGRESOS PREVISTOS	

En el caso de los ingresos previstos no es necesario mostrar los generados por cada actividad realizada, salvo que se hubiera catalogado a ésta de carácter mercantil. Sin embargo, la relación que aparece en el modelo sigue lo establecido en la regulación legal, por lo que no responde a una relación concreta de la Cuenta de Resultados.

⁵² Apartado a/ de la Cuenta de Resultados.

3.2) Previsión de otros recursos económicos a obtener por la entidad

OTROS RECURSOS	Importe total
Deudas contraídas	
Otras obligaciones financieras asumidas	
TOTAL OTROS RECURSOS PREVISTOS	

Por último habrá que tener en cuenta que debe incluirse en la memoria contable la «liquidación» del plan de actuación preventivo que aprobó la entidad antes del inicio del período contable, por lo que deberá incluir la misma información desarrollada anteriormente incorporado en cada tabla dos columnas, una con lo previsto y otra con lo realizado. Además se detallarán las desviaciones más significativas que se hayan producido indicando las causas que las han ocasionado.

3. Información sobre el destino de rentas e ingresos

A) *El destino de rentas e ingresos: una obligación legal*

Con la aprobación en el año 2002 de la hoy en día vigente Ley de fundaciones de competencia estatal, uno de los objetivos fue aminorar y facilitar la gestión en estas entidades, y uno de los aspectos que más preocupaba reformar era cómo articular el destino obligatorio de rentas e ingresos. Finalmente el artículo 27 de la Ley 50/2002 de fundaciones indica que:

- Debe destinarse al menos el 70% de los resultados de las explotaciones económicas y de los ingresos obtenidos por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de los citados resultados o ingresos, al logro de los fines fundacionales.
- La parte «no destinada» si la hubiera: se llevará a reservas o a incrementar la dotación fundacional, por decisión del Patronato.
- Gastos realizados: parte proporcional de personal, servicios exteriores, financieros, otros gastos de gestión y tributos, excluyendo los gastos realizados para fines estatutarios.
- Plazo: ejercicio de obtención de las rentas e ingresos y los cuatro siguientes.

Sin embargo aún existen conceptos complejos de determinar y un aspecto importante no había sido todavía resuelto; que se entiende por «destino efectivo» y en consecuencia como la entidad demostraba si ha cumplido o no con esta obligación.

Con la aprobación del RD 1337/2005, de 11 de noviembre, Reglamento de fundaciones de competencia estatal (RD 1337/2005 Reglamento de fundaciones) se aclaran muchas dudas; se trata de un punto de inflexión ya que a partir de ese momento la contabilidad se convierte en la clave para el cálculo de las cuantías a destinar y de la demostración del cumplimiento. En dicho reglamento, su artículo 32 establece:

- Debe destinarse al menos el 70% resultado contable corregido con determinados ajustes.
- Los ingresos y gastos se tomarán de los registros contables en aplicación de las Normas de adaptación del PGC a las ESFL, lo que supone la aplicación del principio del devengo.
- Establece una relación de ingresos no computables y gastos no deducibles.
- Establece qué se entiende por la efectividad del destino de rentas e ingresos.

Sin embargo, sigue incluyendo alguna incoherencia, como que las aportaciones a la dotación fundacional no se incluyen; ya que no se trata en ningún caso de un ingreso contable no haría falta ni siquiera aclarar que no entraría en el cálculo al partir del excedente de la Cuenta de Resultados.

Finalmente será en la memoria contable donde deberá incluirse una información detallada de:

- 1) El cumplimiento de este precepto legal, indicando los gastos e inversiones consideradas como destino efectivo.
- 2) La base de cálculo sobre la que se ha aplicado el porcentaje de destino.
- 3) Información acerca de los denominados «gastos de administración».
- 4) Saldos pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

B) *Información en la Memoria*

En función de lo establecido en el PCESFL 2013 y PCPMESFL 2013, la información que debe incorporarse en la memoria para aquellas entidades que elaboren los cuadros de destino de rentas serían:

a) Grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos:

A través del siguiente cuadro, que figurará en un apartado de la memoria contable, se informará de la cuantía que debe destinar la fundación a fines, de los recursos destinados, y de si se cumple o no el destino obligatorio:

La utilidad del cuadro es que, a través del mismo, se logra ordenar la información, lo que ayudará a su lectura, pero en ningún caso nos facilita el cálculo no dándonos respuestas a algunos aspectos subjetivos existentes⁵³.

Se trata de un cuadro de doble entrada, en donde se muestra información tanto de la cuantía que la entidad debe destinar como de lo realmente destinado y en consecuencia del cumplimiento o no de esta obligación.

Dado que la legislación establece para el cumplimiento el ejercicio económico de obtención de las rentas e ingresos y los cuatro siguientes, el cuadro tiene información histórica de los ejercicios precedentes.

De esta forma en las columnas se irá recogiendo la siguiente información:

- *Primera columna:* el ejercicio contable, siendo N el año en curso y lógicamente se mostrará información de los cuatro anteriores.

- *Segunda columna:* el resultado del ejercicio, que tal y como se establece en la legislación es el punto de partida, aunque recordemos que tras la aprobación del PCESFL 2013, dicho resultado correspondería al excedente del ejercicio.

- *Tercera y cuarta columna:* los ajustes⁵⁴ a realizar al resultado contable para determinar la base.

- *Quinta columna:* la base de cálculo del destino de rentas e ingresos, que matemáticamente será la suma/resta de la segunda, tercera y cuarta columnas.

- *Sexta columna:* el importe que debe destinarse a fines, calculado por la aplicación del porcentaje aprobado por el Patronato a la base de cálculo de la columna anterior.

- *Séptima columna:* los recursos realmente destinados a fines, que se habrán calculado en la tabla que vamos a analizar en el apartado siguiente. También se calculará el porcentaje efectivamente destinado, mediante el cociente entre la cuantía destinada realmente y la base de cálculo que muestra la quinta columna.

⁵³ Dentro del grupo de trabajo constituido por el ICAC para la elaboración del PCESFL 2013, se elaboraron algunas alternativas para facilitar el cálculo de la base a la que aplicar el porcentaje, así como el importe destinado. Sin embargo, y dado que finalmente la norma contable sería de rango inferior a la legislación fundacional y en consecuencia no podría contradecir o interpretar la misma, dichas propuestas no prosperaron, por lo que para poder avanzar en este sentido habrá que modificar la legislación sustantiva a este respecto.

⁵⁴ Ajustes negativos por los ingresos no computables y positivos por los gastos no deducibles.

• *Octava columna:* se mostrará el cumplimiento o no cada año, por lo que dicha columna a su vez se dividirá en otras seis subcolumnas que mostrarán el año de presentación de las cuentas y los cuatro anteriores, así como una última para ver en su caso, la cuantía pendiente.

b) Recursos aplicados en el ejercicio:

En el siguiente cuadro se informará de los recursos aplicados a fines durante el ejercicio, diferenciando gastos de inversiones.

CUADRO 2.—*Información obligatoria en la memoria sobre los recursos destinados a fines*

	Importe		
1. Gastos en cumplimiento de fines			
	Fondos propios	Subvenciones, donaciones y legados	Deuda
2. Inversiones en cumplimiento de fines (2.1 + 2.2)			
2.1. Realizadas en el ejercicio			
2.2. Procedentes de ejercicios anteriores			
a) Deudas canceladas en el ejercicio incurridas en ejercicios anteriores			
b) Imputación de subvenciones, donaciones y legados de capital procedentes de ejercicios anteriores			
TOTAL (1 + 2)			

En el primer apartado (1) se informará de los gastos en cumplimiento de fines del período del que se esté informando, cuyo importe deberá coincidir con los ajustes negativos recogidos en el cuadro anterior (Cuadro 1) del ejer-

cicio N, dado que los gastos considerados como «no deducibles» por los que se efectuaron dichos ajustes son aquéllos realizados en cumplimiento de fines.

En el segundo apartado (2) se recogerán las inversiones en cumplimiento de fines, diferenciando las realizadas en el ejercicio presente (2.1) de las procedentes de ejercicios anteriores (2.2).

En las del ejercicio presente habrá que diferenciar si han sido financiadas con subvenciones, deuda o fondos propios, de forma que en caso de ser financiadas con pasivo la cuantía a reflejar será por la parte amortizada del mismo, mientras que si ha sido mediante subvenciones o se trata de inversiones donadas, la cuantía a reflejar será por el ingreso imputado al excedente de ese ejercicio. Por último si no ha sido financiada la inversión con pasivo ni con subvenciones o donaciones, se entenderá financiada con fondos propios, por lo que figurará por el importe total de la misma.

Dado esta casuística las inversiones realizadas en un período pueden ser recursos destinados en varios años. Si por ejemplo la entidad adquiere un ordenador por importe de 1.000 euros en el año 20X0, pagando el 50% a contado y financiando el resto que deberá pagar en los años 20X1 y 20X2, finalmente el ordenador será «recursos destinados a fines» en tres períodos distintos en función de la amortización del pasivo.

4. Información sobre los gastos de administración

Sin duda se trata de otro concepto de difícil encaje contable, sobre todo en lo que se refiere a «gastos directamente ocasionados por la administración de bienes y derechos» ya que la contabilidad externa y la información que nos suministra la Cuenta de Resultados son totalmente insuficientes ya que nos muestra los resultados por naturaleza y no por función. Habría en todo caso que recurrir a la contabilidad interna o analítica de la entidad y a un criterio funcional de reparto de gastos. En referencia a los gastos para resarcir a los patronos, la información está recogida en la cuenta (654) «Reembolso de gastos al órgano de gobierno».

Sin embargo en cuanto a la limitación legal de dichos gastos, sí está referido a las siguientes magnitudes contables:

- *Fondos propios*: Balance. Patrimonio neto y Pasivo. Apartado A.1/ Fondos propios (Dentro del apartado A/Patrimonio Neto).

- *Base de cálculo*: Memoria contable.

Sobre los gastos de administración también habrá que suministrar información en la memoria. En concreto habrá que incorporar dos cuadros:

a) *Detalle de los gastos de administración.*

En el siguiente cuadro la fundación deberá determinar en qué cuentas en concreto se encuentran los gastos de administración, estableciendo en las dos primeras columnas la cuenta, en la tercera el detalle del gastos y por tanto criterio para su consideración como gastos de administración, mientras que en la cuarta columna el porcentaje o criterio para su inclusión como tal.

Por último la quinta columna mostrará el importe considerado como gasto de administración de cada cuenta incluida.

CUADRO 3.—*Información obligatoria en la Memoria sobre los gastos de administración*

DETALLE DE GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				
N.º DE CUENTA	PARTIDA DE LA CUENTA DE RESULTADOS	DETALLE DEL GASTO	CRITERIO DE IMPUTACIÓN A LA FUNCIÓN DE ADMINISTRACIÓN DEL PATRIMONIO	IMPORTE

b) *Límites de los gastos de administración: cumplimiento.*

Por último y dado el límite legal de los gastos de administración, en el siguiente cuadro se intenta mostrar si se supera o no dicho límite.

CUADRO 4.—*Información obligatoria en la Memoria sobre el cumplimiento de los límites referentes a los gastos de administración*

GASTOS DE ADMINISTRACIÓN						
Ejercicio	Límites alternativos (art. 33 Reglamento RD 1337/2005)		Gastos directamente ocasionados por la administración del patrimonio	Gastos resarcibles a los patronos	TOTAL GASTOS ADMON. DEVENGADOS EN EL EJERCICIO	Supera (+) No supera (-) el límite máximo (el mayor de 1 y 2) - 5
	5% de los fondos propios	20% de la base de cálculo del art. 27 Ley 50/2002 y art. 32.1 Reglamento RD 1337/2005				
N	(1)	(2)	(3)	(4)	(5) = (3) + (4)	

De esta forma en la primera columna se hará referencia al ejercicio de referencia, mientras que la segunda y tercera columna reflejará los límites establecidos en la legislación.

En la cuarta y quinta columna se incluirán los gastos de administración que tiene la fundación separando los gastos resarcibles a los patronos de aquellos otros directamente ocasionados por la administración del patrimonio, dejando la sexta columna para que muestren los gastos totales de administración por suma de las dos anteriores.

Por último en la columna séptima se mostrará el cumplimiento o no de los límites que figuran en la legislación comparando el total de gastos de administración (columna sexta) con el límite máximo (importe mayor entre las columnas segunda y tercera).

IX. Algunas reflexiones

Con la aprobación de la nueva normativa se ha realizado un importante avance en materia contable para un sector que hasta el momento no tenido un desarrollo adecuado.

Desde la reforma contable del año 2007, la situación que, las entidades sin fines lucrativos en general y las fundaciones en particular, venían sopor-tando era insostenible por lo que se hacía necesaria la aprobación de una normativa contable que viniera a desarrollar los principales aspectos contables de estas entidades.

Dado que el legislador al elaborar la legislación sustantiva de fundaciones y asociaciones no tuvo en cuenta las particularidades de las mismas a la hora de exigir la formulación de los estados contables, dejándose guiar por el modelo de las entidades mercantiles, era el momento para que, en la medida de lo posible, a través de las nuevas normas las entidades sin fines lucrativos reivindicaran un cambio en la información contable que deben reportar, en aras de una mayor transparencia; porque sin duda las entidades no lucrativas son las primeras interesadas en dar información sobre sus actividades, patrimonio, resultados, etc., pero de forma razonable y ordenada.

Algunos cambios importantes de la nueva normativa, como la existencia de criterios simplificados para entidades de menor tamaño, regulación de operaciones propias, el nuevo formato de la Cuenta de Resultados, información de las actividades realizadas, etc. es el primer paso para marcar diferencias con la información que suministran las sociedad mercantiles. Sin duda habrá que seguir avanzando en este sentido, y en un futuro habrá que replantearse

qué estados contables realmente deberían formular, qué información referente a sus actividades en cumplimiento de fines deben suministrar, cómo registrar la actividad económica que realizan, etc. pero sin duda con las normas recientemente aprobadas se ha abierto una línea clara donde se pone de manifiesto la necesidad de diferenciar el modelo contable de estas entidades respecto al tradicional modelo mercantil.

Las ventajas de tener a partir de ahora una norma común a aplicar son muchas y aunque también serán muchos los problemas que supondrán el cambio, así como las deficiencias que seguro se irán poniendo de manifiesto a medida que las normas se vayan aplicando, no nos cabe duda que merece la pena y que sin duda esta normalización va a suponer un importante avance para la mejora en la gestión de estas entidades y una transparencia necesaria por la injusta imagen que en algunas ocasiones se tiene del sector cuando salen a luz escándalos de determinadas organizaciones que inmerecidamente tienen el apellido de «no lucrativas» o de las personas que las gestionan, y que pese a ser casos muy aislados, perjudican mucho la imagen del mismo.

Por último indicar la importancia de tener una normativa contable que aglutine la normativa general así como la específica, por lo que entendemos era necesaria la publicación por parte del organismo regulador correspondiente, en este caso el Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC) de textos refundidos convenientemente armonizados que facilitaran la aplicación práctica. Con el plan contable de entidades sin fines lucrativos y el plan contable para pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos, entendemos que estos objetivos han quedado cubiertos.

Bibliografía

- BOAL VELASCO, N. y RUA ALONSO DE CORRALES, E., «Aplicación práctica de las normas de adaptación del PGC a las ESFL (I)», *Partida Doble*, abril 2012.
- «Aplicación práctica de las normas de adaptación del PGC a las ESFL (II)», *Partida Doble*, mayo 2012.
- FLORES JIMENO, M. R. y otros, «Problemática contable del patrimonio histórico en entidades sin ánimo de lucro», *Técnica Contable*, enero 2001.
- GUTIERREZ VIGUERA, M., *Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos y sus implicaciones fiscales*. Wolters Kluwer, 2012.
- RUA ALONSO DE CORRALES, E., *Contabilidad de Fundaciones. Manual Práctico*, Ediciones CINCA, 2006.
- «La reforma contable en España. La aprobación de la adaptación del Plan General Contable para entidades sin fines lucrativos», *Revista Española del Tercer Sector*, núm. 19, septiembre-diciembre 2011.

- *Las entidades sin fines lucrativos ante la reforma contable: la nueva adaptación sectorial al plan general de contabilidad*, AECA 95, Madrid, septiembre 2011.
 - *Las principales novedades en las normas de registro y valoración del nuevo PGC para entidades sin fines lucrativos*, Cuadernos de la Asociación Española de Fundaciones, Madrid, diciembre 2011.
- SÁNCHEZ ARROYO, G., *La contabilidad en las entidades sin finalidad lucrativa*, ICAC, Madrid, 1990.

Las fundaciones ante el régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas¹

Jacobo Dopico Gómez-Aller

Profesor Titular (acreditado Catedrático) de Derecho Penal
Universidad Carlos III de Madrid

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. PRIMERA APROXIMACIÓN AL NUEVO SISTEMA: 1. *De las «consecuencias accesorias» a la responsabilidad penal.* 2. *Rasgos fundamentales del régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Código Penal.* 3. *En concreto: autonomía e independencia de la responsabilidad penal de la persona jurídica.*—III. LAS FUNDACIONES COMO SUJETOS PENALMENTE RESPONSABLES: 1. *Las fundaciones, sujetos idóneos a los efectos del artículo 31 bis CP.* 2. *Las fundaciones de menor tamaño.* 3. *¿Pueden ser algunas fundaciones sujetos excluidos (art. 31 bis 5 CP)?*—IV. DOS VÍAS DE IMPUTACIÓN DE RESPONSABILIDAD PENAL A LAS FUNDACIONES Y OTRAS PERSONAS JURÍDICAS: 1. *Primera vía de imputación: el delito cometido por el administrador de hecho o de derecho, o por el representante:* A) Patrono, administrador de hecho o de derecho y representante. B) En nombre o por cuenta de la persona jurídica, y en su provecho. 2. *Segunda vía de imputación: el delito cometido por un empleado, debido a que no se ha prestado el debido control:* A) Los sujetos sometidos a la autoridad de los administradores y representantes. B) En el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de la persona jurídica. C) El delito ha podido cometerse por no haberse ejercido sobre el trabajador el debido control, atendidas las concretas circunstancias del caso. 3. *Exigencias derivadas del principio de culpabilidad: ¿contiene el 1.º inciso del artículo 31 bis CP un modelo vicarial puro?*—V. SÓLO HAY RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS POR UN CATÁLOGO CERRADO DE DELITOS.—VI. APROXIMACIÓN AL SISTEMA DE PENAS: 1. *El catálogo de penas.* 2. *Un doble sistema de penas: pena principal y penas accesorias facultativas:* A) Requisitos para imponer las penas accesorias facultativas previstas en el artículo 33.7, apartados b) a g). B) Requisitos especiales para imponer penas interdictivas de larga duración o la disolución. 3. *Imposición como medidas cautelares.* 4. *Determinación de la pena stricto sensu:* A) Las circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal de las personas jurídicas. Atenuantes y agravantes. B) Confesión. C) Reparación. D) Colaboración en la investigación con pruebas nuevas y decisivas. E) Establecimiento posdelictivo de medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica.—VII. LAS FUNDACIONES Y LOS PROGRAMAS DE CONTROL INTERNO, PREVENCIÓN DE DELITOS, COMPLIAN-

¹ Este trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación RESP-PJ («La implantación del nuevo sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Derecho español y su repercusión en los mercados», ref. CCG10-UC3M/HUM-5415).

CE PROGRAMS, ETC.: 1. *La indeterminación legal del deber de control*. 2. *Consecuencias jurídico-penales de la adopción de medidas, procedimientos o programas preventivos adecuados*.—VIII. «PANTALLAS» Y FUNDACIONES INSTRUMENTALIZADAS PARA LA COMISIÓN DE DELITOS.—IX. RÉGIMEN DE EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LA PERSONA JURÍDICA Y SUS EXCEPCIONES. APLICABILIDAD A LOS CASOS DE FUSIÓN DE FUNDACIONES (ART. 30 LF).—BIBLIOGRAFÍA CITADA.

I. Introducción

Una fundación puede ser considerada *ella misma* responsable de un delito y puede ser penada por él conforme al Derecho español vigente. Se trata de una afirmación que hasta hace muy poco tiempo sería considerada no ya herética, sino fruto de la ignorancia de cuestiones jurídicas básicas (como, por ejemplo, que sólo puede ser considerada delito la conducta libre y voluntaria de un *ser humano*). Sin embargo, a partir del 23 de diciembre de 2010 las cosas han cambiado radicalmente.

La Ley Orgánica 5/2010 introdujo en nuestro sistema penal un cambio fundamental, cuyo alcance apenas comenzamos a vislumbrar: la responsabilidad penal de las personas jurídicas por determinados delitos. Según afirma la exposición de motivos de la Ley, con esta nueva regulación se pretendía dar respuesta a numerosas Decisiones Marco y algunas Directivas que obligaban a los Estados miembros de la Unión Europea a «adoptar las medidas necesarias para garantizar que las personas jurídicas puedan ser consideradas responsables de las infracciones» cometidas en su beneficio bajo ciertas circunstancias (si bien, como se ha señalado, las mencionadas normas no exigían que fuesen consideradas *penalmente* responsables por esos delitos).

El precepto central de este nuevo sistema es el artículo 31 bis CP, cuyo apartado 1 establece:

«En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho.

En los mismos supuestos, las personas jurídicas serán también penalmente responsables de los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso».

Esa responsabilidad penal puede plasmarse en un extenso *catálogo de penas* recogido en el artículo 33.7 CP, que prevé consecuencias jurídicas que van

desde la simple *multa* hasta la más contundente: la *disolución*. Entre ambos extremos existe una variada panoplia, que contiene respuestas como la suspensión de actividades, la clausura de locales, la intervención judicial y distintos tipos de interdicciones e inhabilitaciones.

Una primera aproximación a estas dos normas desde la perspectiva del administrador o representante de una persona jurídica activa instantáneamente la alarma de los riesgos legales, máxime cuando se presta atención al segundo inciso del artículo 31 bis 1 CP, que introduce una extensa *criminalización de la falta de control debido* (es decir: por ciertas *faltas de diligencia*).

En las próximas páginas se abordará la cuestión de la responsabilidad penal de las fundaciones desde una perspectiva tópica, que permita proporcionar respuestas a las principales cuestiones que surgen tanto para el estudioso del Derecho de Fundaciones como para el patrono o asesor jurídico de una fundación.

II. Primera aproximación al nuevo sistema

1. De las «consecuencias accesorias» a la responsabilidad penal

Como se ha señalado, diversas normas europeas imponían a los Estados la obligación de adoptar sanciones a las personas jurídicas en relación con ciertos delitos, dejándoles libertad para decidir qué naturaleza debían revestir esas sanciones. El Legislador español ha optado por un auténtico sistema de *responsabilidad penal* de la persona jurídica.

Hasta la entrada en vigor de la Ley Orgánica 5/2010, las personas jurídicas no podían ser declaradas responsables de un delito ni ser penadas. Existía, no obstante, un sistema de *consecuencias accesorias* contenidas en el artículo 129 CP, que *facultaba* al Juez a realizar sobre las personas jurídicas —con expresa mención de las fundaciones— cierto tipo de intervenciones asegurativas (cuyo contenido era similar a muchas de las penas actuales)² en la medida en que fuesen necesarias para la interrupción de una continuidad delictiva. Hubo no poco debate dogmático sobre la naturaleza jurídica de estas consecuencias, y no faltaron voces que las calificaron de auténticas *penas*. Más allá del debate nominal, interesa destacar que:

² Clausura de la empresa, sus locales o establecimientos, temporal o definitiva; disolución; suspensión de actividades; prohibición temporal o definitiva de realizar en el futuro actividades, operaciones mercantiles o negocios de la clase de aquellos en cuyo ejercicio se hubiese cometido, favorecido o encubierto el delito; e intervención de la empresa por un plazo máximo de 5 años.

- las «consecuencias accesorias» eran de aplicación *facultativa*;
- su aplicación debía responder a una necesidad de «prevenir la continuidad delictiva y los efectos de la misma», que debía motivarse en la resolución.

La combinación de estas dos circunstancias fue sin duda uno de los factores que determinaron la *escasísima aplicación de estas consecuencias accesorias durante sus quince años de vigencia*³. Sin embargo, como veremos a continuación, el nuevo sistema⁴ adopta en estos dos puntos una respuesta diametralmente opuesta.

2. Rasgos fundamentales del régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Código Penal⁵

A continuación se enumerarán los principales rasgos que caracterizan el vigente sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas.

³ Aplicación que, además, casi nunca se dirigió a *verdaderas* empresas de economía real: ver por todos J.-M.^a SILVA SÁNCHEZ, «La aplicación judicial de las consecuencias accesorias para empresas», en *InDret* 2/2006; F. MIRÓ LLINARES, «Reflexiones sobre el principio *societas delinquere non potest* y el artículo 129 del Código Penal (Al hilo de su décimo aniversario y de su escasa aplicación jurisprudencial)», en SOLER PASCUAL (dir.), *Responsabilidad de las personas jurídicas en los delitos económicos. Especial referencia a los consejos de administración. Actuar en nombre de otro*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2007, pp. 208 y ss.

⁴ Con la introducción del artículo 31 bis CP, el artículo 129 CP deja de contener estas «consecuencias accesorias para personas jurídicas» y pasa a albergar las consecuencias para entidades *sin* personalidad jurídica. No obstante, por un error de técnica legislativa todavía alguno de los delitos que se remitían al antiguo artículo 129 CP (arts. 262, 294, 318, 366, 386) *siguen remitiéndose a él* para la aplicación de consecuencias accesorias a *personas jurídicas*. La interpretación menos forzada de esta torpeza legislativa es considerar que las consecuencias contenidas actualmente en el nuevo artículo 129 CP son de aplicación *facultativa* a estos delitos (J. DOPICO GÓMEZ-ALLER, «Responsabilidad penal de las personas jurídicas», en *Memento Experto Reforma Penal 2010*, pp. 23-24; sigue el criterio que allí expuse, en ocasiones con las mismas palabras, la Circular 1/2011 de la Fiscalía General del Estado, apartado III.2, pp. 56-57).

⁵ Para un estudio más pormenorizado del régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Código Penal español ver, por todos, los siguientes trabajos: S. BACIGALUPO SAGGESE, Comentario al art. 31 bis CP, en M. GÓMEZ TOMILLO (dir.), *Comentarios al Código Penal*, 2.^a ed., Valladolid, 2010; J. DOPICO GÓMEZ-ALLER, «Responsabilidad penal de las personas jurídicas», en *Memento Experto Reforma Penal 2010*, pp. 11 y ss. (también en *Memento Penal 2011*, Ed. Francis Lefebvre, 2011, pp. 319 y ss., 459 y ss.); J. G. FERNÁNDEZ TERUELO, «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Código Penal español (una visión crítica)», en *Rev. Jurídica de Castilla y León*, núm. 25, 2011, pp. 7 y ss.; M. GÓMEZ TOMILLO, *Introducción a la responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Lex Nova, Valladolid, 2010; C. GÓMEZ-JARA DÍEZ, «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la reforma del Código Penal», *Diario La Ley*, núm. 7534, 23-12-2010; EL MISMO, «Aspectos sustantivos relativos a la responsabilidad penal de las personas jurídicas», en BANACLOCHE PALAO, ZARZALEJOS NIETO y

- Se trata de un modelo que permite *enjuiciar y castigar a una persona jurídica por un delito imputable a ella*.

- Con el nuevo sistema, la imposición de la pena es *obligatoria* para el Juez o Tribunal una vez constatados los requisitos del artículo 31 bis CP. Se trata de la primera y más evidente diferencia con el anterior sistema de consecuencias accesorias. La condena no depende, pues, de que exista un riesgo de continuidad delictiva (como se verá más adelante, ese riesgo sólo determina que se puedan imponer *ciertas penas especialmente gravosas*).

- Las posibilidades de imputación a la persona jurídica exigen que se trate de un delito *en provecho* de la persona jurídica y por su cuenta, y son dos:

- imputación del delito cometido por el *administrador o representante* o

- cometido por *alguien bajo su autoridad*, debido a que no fue objeto de un control suficiente.

- La responsabilidad de la persona jurídica es autónoma y en buena medida independiente de la de la persona física. Para condenar a la persona jurídica no es necesario demostrar qué concreta persona física cometió el delito. Si se logra individualizar a dicha persona física, se penará a ambas.

- El modelo legal busca promocionar la *autoorganización* de las personas jurídicas para evitar que en su seno se adopten modos delictivos de conseguir *sus objetivos sociales*. No se trata, pues, de que la entidad prevenga, detecte y reaccione ante delitos cometidos *contra* ella (para lo cual *ya tiene incentivos*), sino que se esfuerce en investigar conductas que *le favorecen* pero que son delictivas.

- En principio, y pese a que como se verá existe no poco debate al respecto, debe partirse de que se trata de un modelo de responsabilidad *por la propia conducta*, y no un modelo de responsabilidad *objetiva por el hecho ajeno*, lo cual sería inconstitucional. Por ello, para hablar de un delito imputable a

GÓMEZ-JARA DÍEZ, *Responsabilidad penal de las personas jurídicas. Aspectos sustantivos y procesales*, La Ley, Madrid, 2011; A. NIETO MARTÍN, «La responsabilidad penal de las personas jurídicas tras la LO 5/2010», en *Revista Xurídica Galega*, núm. 63, 2009, pp. 47 y ss.; Í. ORTIZ DE URBINA GIMENO, «Responsabilidad penal de las personas jurídicas», en *Memento Penal Económico y de la Empresa 2011*, Ed. Francis Lefebvre, 2011, pp. 153 y ss.; L. RODRÍGUEZ RAMOS, «¿Cómo puede delinquir una persona jurídica en un sistema penal antropocéntrico? (La participación en el delito de otro por omisión imprudente: pautas para su prevención)», en *Diario La Ley*, núm. 7561, 3-2-2011; J. M. ZUGALDÍA ESPINAR, «Societas delinquere potest», en *La ley penal: revista de derecho penal, procesal y penitenciario*, núm. 76, 2010; L. ZÚÑIGA RODRÍGUEZ, *Bases para un modelo de imputación de responsabilidad penal a las personas jurídicas*, 3.^a ed., Aranzadi, Pamplona, 2009.

la persona jurídica se debe exigir que ésta haya incurrido en un *defecto de organización*, es decir: que haya *permitido*, por incumplimiento de sus deberes de control, que se haya cometido un delito.

Más adelante ahondaremos en esta cuestión. El requisito de imputación a la *propia persona jurídica por un defecto de organización* es evidente cuando hablamos de la imputación por delitos de empleados *indebidamente controlados*, pero es más problemática cuando hablamos de delitos *de los administradores o representantes*.

- Sólo hay responsabilidad penal por un catálogo cerrado de delitos (sistema *numerus clausus*)⁶.

- La pena básica es la multa, pero en casos de personas jurídicas con especiales perfiles de peligrosidad, y dados ciertos requisitos, pueden adoptarse penas más graves como la suspensión de actividades, la clausura de locales, la prohibición de realizar las actividades en cuyo ejercicio se cometió el delito, la inhabilitación administrativa, la intervención judicial o incluso la disolución.

3. *En concreto: autonomía e independencia de la responsabilidad penal de la persona jurídica*

Obviamente, como en cualquier otro plano del Derecho, las conductas de las personas jurídicas necesariamente presuponen acciones u omisiones de concretas personas físicas. Sin embargo, *las responsabilidades de la persona física y la jurídica son autónomas y en gran medida independientes*⁷. Así, en el caso de que se logre individualizar al sujeto responsable del delito cometido en favor de la persona jurídica, procederá imponer dos penas: una a la persona física y otra a la persona jurídica⁸.

⁶ S. MIR PUIG, *Derecho penal, Parte general*, 9.ª ed., Reppertor, Barcelona, 2011, 7/74.

⁷ ZUGALDÍA ESPINAR, *Fundamentos de Derecho Penal. Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, p. 582; L. MORILLAS CUEVA, *Addenda a la obra Derecho Penal. Parte general. Tòmo II. Vòlumen I. Teoría Jurídica del Delito. Nociones Generales. El delito doloso: Juicio de antijuricidad*, 2011, p. 14.

⁸ Es la regla más habitual en la mayoría de los ordenamientos (ver también art. 13.2 del *Corpus Juris de Disposiciones Penales para la Protección de los Intereses Financieros de la Unión Europea* (Versión Florencia, 1999), artículo 13.2: «La responsabilidad penal de las agrupaciones no excluirá la de las personas físicas, autores, inductores o cómplices de los mismos hechos». Por citar un antecedente remoto, ya A. MESTRE (*Las personas morales y su responsabilidad penal*, Góngora, Madrid, s/f, p. 245; el original francés es de 1899) acudía a las reglas de la coautoría para cohonestar la pena de la persona física y la de la jurídica.

Otros sistemas, como el suizo, establecen modelos de *responsabilidad penal subsidiaria* «en caso de no identificarse al responsable individual debido a deficiencias de organización de la

En efecto: para condenar a la persona jurídica basta con probar que el delito al que se refiere el artículo 31 bis CP ha sido cometido por el administrador o representante (inciso 1.º) o por la persona sometida a su autoridad (inciso 2.º), aunque no se llegue a individualizar la concreta persona física responsable ni a dirigir el procedimiento contra ella (art. 31 bis 2)⁹. También puede exigírsele responsabilidad a la persona jurídica aunque la persona física autora material del delito ya hubiese fallecido o se hubiese sustraído a la acción de la justicia (art. 31 bis 3).

Otro rasgo que habla de la autonomía e independencia de ambas responsabilidades es la *incomunicabilidad* de las circunstancias atenuantes *relativas a la culpabilidad*, que no pueden ser trasladadas de la persona física en quien concurre a la persona jurídica (art. 31 bis 3). Asimismo, tampoco es aplicable la regulación de la *coautoría* y la *participación delictiva* entre personas físicas y jurídicas.

Por último, no es necesario que el delito de la persona física (administrador o empleado) llegue a *consumarse* para poder imputar responsabilidad penal a la persona jurídica: en este sentido, la mención al «delito» en el artículo 31 bis abarca tanto el delito *consumado* como el *intentado* (a menos, lógicamente, que el motivo de la no consumación sea precisamente *la diligencia de la persona jurídica, sus administradores o empleados en la prevención del delito*). Eso sí: la

empresa» (J. HURTADO POZO, «Responsabilidad penal de la empresa en el Derecho Penal Suizo», en AA.VV., *La ciencia penal en el umbral del siglo XXI*, México, 2001, pp. 449-467, p. 458). Estos sistemas han sido criticados por la doctrina porque introducen la tentación de inventar *directivos de banquillo*, cargos que existen sólo para funcionar como cabeza de turco o parapeto penal que que «por bien que se le pague, siempre saldrá más barato que la sanción orientada a la capacidad de producción de la empresa» (J. M. ZUGALDÍA ESPINAR, *La responsabilidad penal de empresas, fundaciones y asociaciones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, p. 283).

⁹ Con la introducción de este precepto, que no figuraba en los textos prelegislativos, el legislador acogió las sugerencias que se le hacían desde la doctrina; ver, por ejemplo, las Conclusiones del Seminario «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Proyecto de Reforma del Código Penal de 2009», celebrado en la Universidad Complutense de Madrid el 9 de febrero de 2010, que tuve la oportunidad de codirigir junto con el Prof. Dr. Lascuraín Sánchez, y cuyas actas, debates y conclusiones han sido publicadas en la obra colectiva DOPICO GÓMEZ-ALLER (dir.), *La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Proyecto de reforma de 2009. Una reflexión colectiva*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012 (respecto de la introducción de esta regla contenida en el art. 31 bis 2, ver Conclusión 3.ª, p. 170).

En este Seminario, inaugurado por el Ministro de Justicia, trabajó un equipo de más de 70 juristas (académicos de varias Universidades españolas y europeas, Magistrados, Fiscales y abogados) para analizar técnicamente el proyecto. Esta iniciativa dio cauce a una interesante colaboración técnica entre las instancias prelegislativas, la Universidad y los concretos operadores jurídicos, que sólo fue posible por la actitud abierta y generosa del Ministerio y la intensa dedicación de sus asesores, entre los que debe destacarse al Dr. Ortiz de Urbina Gimeno (UPF).

persona física autora material del delito debe haber *iniciado los actos ejecutivos* del mismo. La mera falta de «control debido» por parte de la persona jurídica sin inicio de actos ejecutivos por parte de un trabajador no es suficiente para que quepa imputarle responsabilidad penal, pues no cabría hablar de *delito* en el sentido del artículo 31 bis 1.

Esta autonomía es lógica consecuencia de que *la infracción reprochada a la persona física y la reprochada a la persona jurídica son distintas*. Esto, que es evidente cuando hablamos del 2.º inciso del artículo 31 bis 1 CP (donde la infracción reprochada a la persona jurídica es el *incumplimiento del deber de control*), requiere un mayor esfuerzo interpretativo en relación con el 1.º inciso.

III. Las fundaciones como sujetos penalmente responsables

1. Las fundaciones, sujetos idóneos a los efectos del artículo 31 bis CP

El precepto no aporta una definición a efectos penales del término «persona jurídica». Por ello, se deberá estar al concepto extrapenal de persona jurídica, sin que quepan interpretaciones extensivas ni mucho menos analogías para aplicar el régimen de responsabilidad penal a realidades sociales o económicas similares pero carentes de personalidad jurídica. Precisamente para reaccionar ante estas realidades el artículo 129 CP prevé un —cuestionable— régimen específico¹⁰.

Obviamente, la mención a las personas jurídicas del artículo 31 bis CP abarca a las fundaciones. El sujeto colectivo responsable es la persona jurídica, no *la sociedad mercantil* ni *la sociedad a efectos penales* (art. 297 CP)¹¹.

Quizá intuitivamente el rasgo definitorio de la *falta de ánimo de lucro* y la adscripción de su patrimonio a fines de interés general podría llevar a pensar que las fundaciones deberían ser excluidas, por la vía de una restricción teleológica, del rango de sujetos idóneos de este precepto. Sin embargo, se trataría de una objeción sin base en la normativa vigente. Como se verá en detalle más adelante, el vigente sistema de imputación de responsabilidad penal a entes colectivos no requiere que la entidad tenga finalidad lucrativa:

¹⁰ Al respecto ver DOPICO GÓMEZ-ALLER, «Aproximación al sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas», en L. POZUELO PÉREZ, *Derecho penal de la construcción. Aspectos urbanísticos, inmobiliarios y de seguridad en el trabajo*, 2.ª ed., Comares, Granada, 2012, pp. 625 y ss.

¹¹ Aunque en cualquier caso las fundaciones *también* están expresamente incluidas en la definición del artículo 297 CP (DOPICO GÓMEZ-ALLER, *Memento Experto Reforma Penal 2010*, p. 14; MIR PUIG, *Derecho Penal. Parte General*, 7/76).

la referencia al *provecho* de la persona jurídica contenida en los dos incisos del artículo 31 bis CP no ha de entenderse en el estrecho y limitado sentido del *lucro* mercantil sino en su acepción más natural: como obtención de un *beneficio* o evitación de un *perjuicio*.

2. Las fundaciones de menor tamaño

Prácticamente desde todas las perspectivas político criminales se ha rechazado la criminalización de las personas jurídicas de menor tamaño¹². Esta criminalización, como hemos visto, tiene como objetivo que las entidades colectivas introduzcan en su seno pautas, políticas y procedimientos tendentes a la prevención de conductas delictivas; y esa *formalización del debido control interno* tiene sentido en entidades de gran tamaño.

Por ello, la solución más razonable hubiese sido la *exclusión de las personas jurídicas de menor tamaño*, cuya punición, en opinión de la doctrina absolutamente mayoritaria, es absolutamente innecesaria e irrazonable. La cuestión que surge ahora es: ¿es posible una interpretación restrictiva que excluya a estas personas jurídicas del ámbito del artículo 31 bis CP?

Algunos autores han intentado esta exclusión de la mano de conceptos dogmáticos como la «*inimputabilidad*» de las personas jurídicas sin complejidad interna suficiente¹³. Sin embargo, pese a compartir con ellos lo razonable del objetivo pretendido, estimo que la regulación positiva no deja gran margen para esta exclusión.

En efecto: el artículo 31 bis 2 CP establece una regla para la *coordinación de ambas responsabilidades en los casos de pena de multa*:

«Cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas la pena de multa, los jueces o tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllos».

Esta regla se prevé *precisamente para supuestos como los de pequeñas empresas*, en las que a efectos materiales la economía de la *persona física* del administrador y la de la *persona jurídica* de la empresa coinciden en buena medida. Por ello, se acude a una fórmula que es empleada con frecuencia en la evitación del *bis in idem*. Esto evidencia que no se trata tanto de dar cumpli-

¹² Por todos, en la doctrina española reciente, ver NIETO MARTÍN, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*, pp. 324-325; desde la perspectiva de los fundamentos dogmáticos, ver GÓMEZ-JARA, *La culpabilidad penal de la empresa*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pp. 245 y ss.

¹³ C. GÓMEZ-JARA Díez, «¿Imputabilidad de las personas jurídicas?», en *Homenaje al profesor Dr. Gonzalo Rodríguez Mourullo*, Civitas, Madrid, 2005, pp. 163 y ss.

miento a un genérico principio de proporcionalidad¹⁴, como de evitar un efecto material de *bis in idem*¹⁵; y pone de manifiesto lo cuestionable del criterio formal del legislador, que opta por hacer responsables a *las personas jurídicas* de modo general (sin distinguir si son grandes o pequeñas entidades, ni si forman un grupo u operan aisladamente, etc.).

Aunque este precepto no parezca *prima facie* aplicable a las fundaciones (puesto que en ellas no se da la *conexión* entre el patrimonio de la persona física y la jurídica que daría lugar a la *desproporción* y justificaría su aplicación), no obstante lo que sí resulta evidente es que este precepto revela que *el texto legal contempla expresamente la punición de entidades colectivas de menor tamaño*.

3. ¿Pueden ser algunas fundaciones sujetos excluidos (art. 31 bis 5 CP)?

Existen, no obstante, algunos casos en los que cabe argumentar que la fundación no debe considerarse sujeto idóneo a los efectos del artículo 31 bis. Estos casos tienen que ver con el polémico elenco de personas jurídicas excluidas que se contiene en el apartado 5 del mencionado artículo:

«Las disposiciones relativas a la responsabilidad penal de las personas jurídicas no serán aplicables al Estado, a las Administraciones Públicas territoriales e institucionales, a los Organismos Reguladores, las Agencias y Entidades Públicas Empresariales, a las organizaciones internacionales de derecho público, ni a aquellas otras que ejerzan potestades públicas de soberanía, administrativas o cuando se trate de Sociedades mercantiles Estatales que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general.

En estos supuestos, los órganos jurisdiccionales podrán efectuar declaración de responsabilidad penal en el caso de que aprecien que se trata de una forma jurídica creada por sus promotores, fundadores, administradores o representantes con el propósito de eludir una eventual responsabilidad penal».

El texto original de este precepto considera también sujetos excluidos «a los partidos políticos y sindicatos». Sin embargo, con dudoso criterio la

¹⁴ Por considerarlo una cuestión de proporcionalidad en sentido estricto, MORALES PRATS («La responsabilidad penal de las personas jurídicas», en *Derecho Penal Europeo. Jurisprudencia del tribunal Europeo de Derechos Humanos. Sistemas Penales Europeos*, CGPJ, Madrid, 2010, pp. 375 y ss., p. 400) considera que debería preverse una regla similar también para las demás penas.

¹⁵ Acoge esta interpretación MORILLAS CUEVA, *Addenda*, 2011, p. 15. Si bien lo entiendo, parece sostener una visión distinta, pese a la proximidad con la que concibe los ámbitos de la proporcionalidad y la prohibición del *bis in idem*, ZUGALDÍA ESPINAR, *La responsabilidad penal de empresas...*, p. 301.

Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, eliminó del artículo 31 bis 5 la mención a estas entidades. Por ello, desde su entrada en vigor (17 de enero de 2013) partidos políticos y sindicatos son ya sujetos activos idóneos a efectos de la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Este precepto ha sido objeto de viva polémica. No tanto en relación a la exclusión del Estado, las Administraciones y sus entes (pues aunque existen voces críticas, parece ampliamente extendida la idea de que para la realización de los fines preventivos no es razonable pretender *que el Estado sancione al Estado*); sino, sobre todo, en lo que se refiere a otros agentes como entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles estatales ejecutoras de políticas públicas y, hasta la L.O. 7/2012, partidos políticos y sindicatos¹⁶. Los argumentos con los que se ha pretendido justificar su exclusión en realidad lo que justificarían es la idea de que estas personas jurídicas *no deben ser disueltas*¹⁷, lo cual es muy distinto. pero no plantearía problemas la imposición de otra clase de sanciones; por su parte, la disolución de sociedades mercantiles estatales como, por ejemplo, una empresa municipal de aguas, de vivienda o de servicios mortuorios, dejaría sin servicios de interés público a un Ayuntamiento¹⁸; pero ello no es óbice para la imposición de otro tipo de sanciones como, por ejemplo, la multa o la intervención.

Sea cual sea la valoración que merezca el alcance de este precepto, se debe plantear si su regulación puede abarcar a fundaciones *vinculadas* a sujetos excluidos; a fundaciones de capital público que prestan servicios de interés general; etc.

Antes de la entrada en vigor de la L.O. 7/2012 se debía plantear si debían considerarse excluidas las fundaciones vinculadas a partidos políticos y sindicatos; y la respuesta debía ser *negativa*. Ni el tenor del artículo 31 bis 5 CP ni la ratio de la exclusión permiten ampararlas bajo dicho precepto. La vincu-

¹⁶ Por todos, ver las críticas en CARBONELL MATEU; MORALES PRATS; DOPICO GÓMEZ-ALLER, «Personas Jurídicas. Art. 31 bis CP», en ÁLVAREZ GARCÍA y GONZÁLEZ CUSSAC, *Consideraciones a propósito del Proyecto de Ley de 2009 de modificación del Código Penal (Conclusiones del Seminario interuniversitario sobre la reforma del Código Penal celebrado en la Universidad Carlos III de Madrid)*, Valencia, 2010.

¹⁷ Ciertamente, la disolución de partidos políticos tiene ciertamente unas implicaciones jurídico-públicas que trascienden las de la disolución de cualquier otra persona jurídica; y la disolución de una sociedad mercantil estatal destinada a la prestación de un servicio interés público podría privar a la población de una prestación esencial.

¹⁸ Esta exclusión de responsabilidad trae causa de la privatización de la prestación de servicios de interés general que, pese a contar con financiación total o parcialmente pública, son ejecutados a través de agentes sustraídos al régimen jurídico de las Administraciones públicas.

lación a un partido político, por estrecha que sea, no otorga a las fundaciones el carácter de pieza básica del sistema constitucional que sí tienen los partidos. Ni siquiera en los supuestos extremos en los que las fundaciones son constituidas en actos oficiales del partido y sus patronos son nombrados en tanto que dirigentes de la organización. No cabe duda de que esas fundaciones pueden ser un instrumento útil a los legítimos fines de los partidos políticos; pero ello no es suficiente para otorgarles el muy específico régimen de responsabilidad que rige para éstos¹⁹.

Algo más compleja parece la respuesta en relación con las fundaciones del sector público. La mención a las «*sociedades mercantiles Estatales que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general*» en principio no les es aplicable, pues la mención a la forma societaria mercantil impide abarcar a las fundaciones. Sin embargo, la conclusión es materialmente insatisfactoria. Es obvio que la irresponsabilidad penal de estas entidades no se deriva de que revistan la forma jurídica de *sociedad mercantil*, sino de que se trate de instrumentos a través del cual el Estado ejecuta ciertas políticas o presta determinados servicios. En este sentido, una redacción razonable del precepto no debería haberse restringido a sociedades mercantiles estatales, sino que debería incluir otro tipo de personas jurídicas que realicen las mismas prestaciones aunque no revistan la forma de la sociedad mercantil, como son las fundaciones del sector público.

No obstante, una interpretación sistemática del precepto a la luz de la Ley de Fundaciones y otras normas especiales permite alcanzar ese mismo resultado. La exclusión de algunas de estas fundaciones se deriva sin problemas de su propio estatuto jurídico. Una mirada a las fundaciones excluidas del régimen de la LF es muy reveladora a estos efectos. Así, las fundaciones públicas sanitarias (DA 3.ª LF) sí están abarcadas por el artículo 31 bis 5 CP, puesto que son *organismos públicos* (art. 111.2 Ley 50/1998) y su régimen subsidiario es el de las *entidades públicas empresariales* (art. 111.11 Ley 50/1998)²⁰. Por su parte, las fundaciones públicas locales (la «fundación pública del servicio», de los arts. 85-88 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales) son reputadas *organismos autónomos*. Un razonamiento similar puede aplicarse a las Fundaciones del Patrimonio Nacional (DA 1.ª LF).

Finalmente, y aunque respecto de su estatuto exista a día de hoy cierto disenso, hay argumentos de peso para considerar que las restantes fundacio-

¹⁹ En un sentido similar, ver ZUGALDÍA ESPINAR, «Societas delinquere potest», ap. 2.3.

²⁰ Otro tanto puede decirse de las Fundaciones constituidas al amparo de la Ley 15/1997, de 25 de abril, sobre habilitación de nuevas formas de gestión del Sistema Nacional de Salud (DA 4.ª LF).

nes públicas también están abarcadas por el artículo 31 bis 5 y, por ello, excluidas del ámbito subjetivo de la responsabilidad penal de las personas jurídicas. El motivo fundamental es su *pertenencia al sector público*²¹. Así, el Capítulo XI de la Ley de Fundaciones (arts. 44 a 46) tiene por rúbrica «Fundaciones del sector público». El Derecho comunitario también lo reconoce así: conforme al artículo 1 b) de la Directiva 92/50 en materia de contratación pública, estas fundaciones deben ser considerados integrantes del sector público; y el Sistema Europeo de Cuentas (Reglamento 2223/1996 CE) considera que las fundaciones públicas, en tanto que «*instituciones sin fines de lucro dotadas de personalidad jurídica que son otros productores no de mercado y que están controladas y financiadas principalmente por las administraciones públicas*» son *unidades institucionales pertenecientes al «sector administraciones públicas»* (Sector 5.13)²². En este mismo sentido, algunas de las Comunidades Autónomas que las regulan expresamente las incluyen expresamente dentro del *sector público*²³. Todo ello permite incluir a estas fundaciones bajo el amparo del artículo 31 bis 5 CP: «las formas de personificación no alteran la naturaleza pública del ente»²⁴.

No cabe duda de que con esta exclusión se limita la posible acción preventiva del Derecho penal en este punto; sin embargo, se trata de la interpretación más coherente con el pensamiento que está en la base del artículo 31 bis 5 CP. Las consecuencias jurídicas de esta interpretación serán rechazadas por aquéllos que juzguen inadecuado el diseño y alcance del propio artículo 31 bis 5 CP.

²¹ A este respecto, fundamentales, M.^a T. CARBALLEIRA RIVERA, *Fundaciones y Administración Pública*, Atelier, Barcelona, 2009, pp. 108 y ss.; J. ALDAZÁBAL ETXEBARRÍA, *Las fundaciones del sector público vasco: su régimen jurídico*, Lete, Bilbao, 2007, pp. 297 y ss., 306 y ss.

²² Reglamento 223/1996 CE, Anexo I, Capítulo 2, ap. 2.69 b) y 2.98 c) 1.

²³ Así, el artículo 7 de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda Pública General del País Vasco las recoge como uno de los niveles del Sector Público Vasco (ver ALDAZÁBAL ETXEBARRÍA, *Las fundaciones del sector público vasco*, pp. 202 y ss.); el artículo 52 de la Ley 9/2007, de Administración de la Junta de Andalucía (ver M. MESA VILA, *Fundaciones del sector público andaluz: régimen jurídico y gestión*. Sevilla: Instituto Andaluz de Administración Pública, 2009, pp. 35 y ss., 39 y ss.).

²⁴ M.^a T. CARBALLEIRA RIVERA, *Fundaciones y Administración Pública*, p. 111. Similar ALDAZÁBAL ETXEBARRÍA, *Las fundaciones del sector público vasco*, pp. 200 y ss., 257 y ss.

IV. Dos vías de imputación de responsabilidad penal a las fundaciones y otras personas jurídicas

1. Primera vía de imputación: el delito cometido por el administrador de hecho o de derecho, o por el representante

La primera vía de imputación de responsabilidad penal a la persona jurídica deriva de la comisión del delito por parte del administrador (de hecho o de derecho) o representante de la entidad, siempre que sea *en nombre o por cuenta* de ésta, y *en su provecho*.

Esta imputación de responsabilidad parte de la idea de que la actuación de un administrador *en nombre o por cuenta* de una sociedad, asociación o fundación es la más genuina conducta de una persona jurídica. Así, las decisiones de contenido delictivo adoptadas por la llamada *brain area* de la entidad, es decir, sus órganos de administración y dirección (en el caso de las fundaciones, los patronatos) podrían desencadenar la responsabilidad penal de la propia persona jurídica.

A) Patrono, administrador de hecho o de derecho y representante

La expresión «administrador de hecho o de derecho» es empleado también en otros preceptos del Código Penal, como el artículo 31 (regulador de la *responsabilidad penal por actuación en nombre de otro*) y los delitos societarios de los artículos 290 y ss. Según la STS de 26 de julio de 2006,

«por administradores “de derecho” se entiende en cada sociedad los que administran en virtud de un título jurídicamente válido y en la sociedad anónima los nombrados por la Junta General (art. 123 LSA) o, en general, los que pertenezcan al órgano de administración de la Sociedad inscrita en el Registro Mercantil».

«Los “de hecho” serán todos los demás que hayan ejercido tales funciones en nombre de la sociedad, siempre que esto se acredite, o los que ofrezcan alguna irregularidad en su situación jurídica, por nombramiento defectuoso no aceptado, no inscrito o caducado; o prescindiendo de conceptos extra-penales, se entenderá por administrador de hecho a toda persona que por si sola o conjuntamente con otras, adopta e impone las decisiones de la gestión de una sociedad, y concretamente las expresadas en los tipos penales, quien de hecho manda o gobierna desde la sombra».

El término *administrador de derecho* se puede interpretar sin grandes problemas mediante su integración con la correspondiente normativa jurídico-privada. En este sentido, la Ley de Fundaciones atribuye al *patronato* (art. 14) las funciones de gobierno y representación, con el deber de cumplir con los fines fundacionales y administrar con diligencia los bienes y derechos

que integran el patrimonio de la fundación. Los *patronos* son, pues, los administradores de derecho cuya actuación puede comprometer penalmente a la fundación²⁵.

Más complejo resulta perfilar la extensión del término *administrador de hecho*. Hay práctica unanimidad en la doctrina penal en afirmar la *autonomía del concepto penal de administrador de hecho*, y su carácter *más extenso y menos definido* que el concepto manejado en Derecho privado.

En efecto, y como se desprende del texto citado de la STS de 26 de julio de 2006, es administrador de hecho quien *de facto* ejerce el mismo poder de decisión que el administrador de hecho. Se trata de un expediente por el que el Derecho penal busca atender a la realidad material del poder de dirección de la empresa, independientemente de las concretas formas jurídico-privadas. En este sentido, el concepto *penal* de administrador de hecho es más extenso que el concepto jurídico-privado, e incluye no sólo supuestos de no inscripción registral, situaciones transitorias de defectuosa documentación, etc., sino también a sujetos como el *verdadero propietario* de la empresa, el sujeto detrás del testaferro, etc.

Por ello, *deben rechazarse interpretaciones que busquen introducir en el concepto «administrador de hecho» a mandos intermedios o sujetos con cierta capacidad de decisión autónoma, pero supeditada a la dirección, supervisión o control del administrador de hecho*, pues a los efectos del artículo 31 bis un *subordinado* del administrador de derecho *no es un administrador de hecho*. Como dice la STS de 26 de enero de 2007: «*el administrador de hecho debe participar activamente en la gestión y dirección, de forma permanente y no sujeta a esferas superiores de aprobación o decisión. [Debe desempeñar una] función de dirección real, con independencia de la formalidad de un nombramiento*». Son rechazables, pues, intentos de considerar administrador de hecho a figuras que tanto *de facto* como *de iure* están subordinadas al administrador de derecho, como la alta dirección²⁶.

Y ello es así porque para que pueda hablarse de responsabilidad penal de la persona jurídica es necesario que hablemos de conductas *controlables por sus*

²⁵ Así, la SAP Madrid (Secc. 23.ª) n.º 122/2005, de 5 de diciembre, ha afirmado que los patronos son sujetos idóneos a los efectos de los delitos societarios.

²⁶ DOPICO GÓMEZ-ALLER, *Memento Experto Reforma Penal 2010*, p. 17. Se adhiere la Circular 1/2011 de la FGE (apartado III.2, pp. 41-42). En la misma línea restrictiva que aquí se sostiene, ver GÓMEZ-JARA DÍEZ, en BANACLOCHE PALAO, ZARZALEJOS NIETO y GÓMEZ-JARA DÍEZ, *Responsabilidad penal de las personas jurídicas. Aspectos sustantivos y procesales*, La Ley, Madrid, 2011, pp. 69-70; y ORTIZ DE URBINA, *Memento Penal Económico y de la Empresa 2011*, pp. 155-156. Una posición más extensiva sostiene NIETO MARTÍN, *Revista Xurídica Galega*, nota 20 y texto correspondiente.

*órganos de gobierno*²⁷ (en el caso de las fundaciones, por el *Patronato*). Del mismo modo que no cabe calificar los *actos reflejos* como acciones de una persona física a los efectos penales, porque no son controlables por su voluntad, los actos no controlables por el patronato no son *conductas de la fundación a efectos penales*²⁸.

Del mismo modo, y por los mismos motivos, el término *representante* debe interpretarse del modo más estricto. Representante, a los efectos del artículo 31 bis 1 CP, no es cualquier sujeto con limitados poderes, sino sólo quien ejerce la representación de la persona jurídica extendida a la generalidad de los actos comprendidos en su objeto social o sus fines fundacionales. En relación con las fundaciones, debe entenderse referido únicamente al *Patronato*, en tanto que órgano de representación²⁹.

Por ello, *no son representantes a estos efectos los apoderados singulares*. Esta interpretación resulta abonada por un argumento histórico³⁰: los apoderados singulares estaban contemplados expresamente en una versión anterior del artículo 31 bis CP en el Proyecto del Gobierno (que hablaba de los «empleados con facultades de obligar a dicha persona jurídica»); pero esa mención

²⁷ Ver también GÓMEZ MARTÍN, *Actualización de la obra de Santiago Mir Puig Derecho Penal, Parte General*, 8.ª edición, 2008, a la L.O. 5/2010, de modificación del Código Penal, que entra en vigor el 23-12-2010, Reppertor, Barcelona, 2011, p. 12.

²⁸ Por ello, considero problemáticas propuestas como las de GÓMEZ TOMILLO (*Introducción a la responsabilidad penal...*, pp. 72, 75) que consideran administrador de hecho a cualquier sujeto con «capacidad real de tomar decisiones socialmente relevantes, globales o parciales... aunque sea en áreas concretas».

Ciertamente, para quien exija para los dos incisos del artículo 31 bis 1 un defecto de organización (como con sentido común hace GÓMEZ TOMILLO, en la línea de la «interpretación integrada» de ZUGALDÍA ESPINAR, *La responsabilidad penal de empresas, fundaciones y asociaciones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pp. 272-273), las diferencias entre los dos incisos del artículo 31 bis 1 CP se diluyen y no habría grandes problemas en incluir como administrador de hecho a cualquier sujeto, pues la persona jurídica sólo respondería si existiese un defectuoso control sobre él.

Sin embargo, en la medida en que exista alguna diferencia entre ambos incisos y no se exija en el primer inciso (o no en los mismos términos) un defectuoso control sobre la conducta del administrador de hecho para desencadenar la responsabilidad penal de la persona jurídica, las cosas cambian.

En tal caso, ampliar tan desmesuradamente el concepto de administrador de hecho supondría que *cualquier* persona con capacidad sectorial de adoptar una decisión en la empresa podría comprometer penalmente a la persona jurídica... sin necesidad de acreditar un defecto de control sobre él. Esto supondría que *las empresas a partir de un cierto tamaño serían totalmente incapaces de evitar su imputación penal*.

²⁹ En relación con las sociedades mercantiles se trata del legal representante en el sentido de los artículos 233 y 234 de la Ley de Sociedades de Capital, RDLeg 1/2010.

³⁰ DOPICO GÓMEZ-ALLER, *Memento Experto Reforma Penal 2011*, p. 17.

fue eliminada en la versión final del texto, siguiendo la sugerencia de distintos autores³¹.

Es fundamental señalar que las acciones u omisiones de las personas físicas que integren el *Protectorado* no pueden considerarse como conductas del administrador o representante a los efectos del artículo 31 bis CP. A través del Protectorado la Administración ejerce una serie de funciones (art. 35 LF) como instancia *externa* de control y vigilancia³², y su conducta no puede generar responsabilidad para la fundación, ni siquiera en el incorrecto ejercicio de las funciones de *administración provisional de la fundación* por parte del Protectorado (art. 35.g LF): las fundaciones administradas por el protectorado son personas jurídicas *sometidas a gobierno ajeno*, y por ello no pueden responder penalmente por los delitos cometidos o tolerados por el administrador provisional. Lo mismo debe afirmarse respecto de las tareas de *verificación y control externo* de los apartados e y f del artículo 35 LF: del mismo modo que la actuación de la Administración supervisora o inspectora no puede generar responsabilidad para las empresas supervisadas o inspeccionadas, no cabe derivar responsabilidad penal para una fundación por conductas dolosas o imprudentes de quienes integren el Protectorado.

B) *En nombre o por cuenta de la persona jurídica, y en su provecho*

Según establece el artículo 31 bis 1, los delitos que cabe imputar a la persona jurídica son aquéllos que se ejecutan *en su provecho* y en una actuación en nombre o por cuenta de la entidad³³.

Este *provecho* puede ser entendido en un sentido *directo*, como modo de obtener un provecho económico para la persona jurídica; o *indirecto*, como un ahorro de un costes a sabiendas de que incrementa el riesgo de un resultado delictivo, o debiendo haber sido consciente de ello.

Con razón señala la Circular 1/2011 de la Fiscalía General del Estado que el elemento «en provecho» no debe interpretarse como la *motivación última* del sujeto. No se trata de que sea el *motivo que mueve a la persona*

³¹ Este cambio acoge una de las propuestas formuladas en el Seminario «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Proyecto de Reforma del Código Penal de 2009»: ver las ponencias de ALONSO GALLO y DOPICO, en DOPICO GÓMEZ-ALLER (dir.), *La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Proyecto de reforma de 2009. Una reflexión colectiva*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012 (respectivamente pp. 36, 69-70; ver también en las conclusiones, pp. 169-170).

³² CAPILLA RONCERO, en *Derecho Civil. Parte General. Derecho de la Persona*, 4.ª ed., pp. 450-451; GONZÁLEZ GARCÍA, en *Curso de Derecho Civil I*, 3.ª ed., pp. 240-241.

³³ Así también MIR PUIG, *Derecho Penal. Parte General*, 7/83.

física. No obstante, debe disentirse de la excesiva *objetivación* del concepto en la que incurre dicha Circular³⁴. La actuación *en provecho* no es un elemento de la tipicidad objetiva, sino un *elemento subjetivo de tendencia trascendente*, es decir, como el *dolo (directo o eventual) de que la conducta beneficie a la empresa*, independientemente de que la motivación última del sujeto pueda ser buscar su propio beneficio (escalando puestos en la empresa, obteniendo un *bonus* más alto, etc.).

Como ya se ha adelantado, los rasgos de la falta de ánimo de lucro y la dedicación a los fines fundacionales no son en modo alguno un obstáculo que impida la apreciación de este elemento. Las fundaciones, aunque carezcan de ánimo de lucro, pueden buscar incrementar y maximizar la utilidad de su patrimonio; así como con ciertas limitaciones, obtener ingresos por sus actividades (art. 26 LF) y desarrollar actividades económicas (art. 24 LF), que el Reglamento de Fundaciones de competencia estatal (RD 1337/2005) expresamente reconoce como «actividades mercantiles» (art. 23.2)³⁵. Y estos objetivos, que lógicamente han de buscarse por *vías lícitas*, también pueden buscarse *por vías ilícitas*: en este último caso cabrá hablar de responsabilidad penal de la fundación³⁶.

El requisito de actuación *en nombre o por cuenta de la fundación* exige que la conducta del patrono tenga lugar en el marco de sus funciones. Evidentemente, la comisión de delitos no integra el ejercicio legítimo de ninguna función de las que corresponden al Patronato; lo que contempla el artículo 31 bis es que el patrono realice su conducta *en tanto que administrador o representante*, desviándose del correcto ejercicio de sus funciones³⁷.

³⁴ BACIGALUPO SAGGESE («Los criterios de imputación de la responsabilidad penal...», ap. II.a) y ROSO CAÑADILLAS («Las fuentes de imputación de la responsabilidad penal corporativa», en *La Ley Penal*, núm. 81, abril 2011, ap. II.2) hacen una propuesta en mi opinión excesivamente objetivadora, que les lleva a interpretar la mención típica «en provecho» como «habiendo producido *efectivamente* provecho».

³⁵ M. I. FELIÚ REY, «Claroscuros de la Ley 5/2011 de Economía Social», *ADF* 2011, pp. 117 y ss., p. 137, con ulteriores referencias doctrinales.

³⁶ Así, por ejemplo, la STS n.º 381/2009, de 14 de abril, aunque dictada *antes* de la entrada en vigor de la LO 5/2010, conoció de un caso que encajaría sin problemas en el artículo 31 bis CP: el representante de una fundación que gestionaba una residencia geriátrica cometió varias estafas y apropiaciones indebidas contra dos ancianos demenciados, destinando a la fundación los bienes obtenidos.

³⁷ En cualquier caso, debe tratarse de una actuación no sólo *en provecho* de la entidad, sino actuando *por ella*. Si no, nos encontraríamos ante un delito *del administrador* que favorece a la empresa (por ejemplo: un administrador comete una estafa *sin relación alguna con la entidad que administra*, pero lo hace para destinar a la fundación el botín obtenido).

2. *Segunda vía de imputación: el delito cometido por un empleado, debido a que no se ha prestado el debido control*

La segunda vía de imputación de responsabilidad penal a la persona jurídica deriva de la *falta del debido control* sobre la conducta de un trabajador, que precisamente por ello ha podido cometer un delito en provecho de la entidad actuando por cuenta de la persona jurídica y en ejercicio de actividades sociales.

A) *Los sujetos sometidos a la autoridad de los administradores y representantes*

La referencia es extensa, y deliberadamente no se limita a los empleados que tengan relación *laboral* con la persona jurídica, sino que apela a todo sujeto que opere *integrado bajo el ámbito de dirección* del Patronato.

También entran aquí en consideración, pues, sujetos que, sin estar vinculados formalmente a la fundación por contrato laboral, sí desarrollan para ella sus actividades sociales *integrados en su ámbito de dominio social*. Ello podrá ocurrir en los supuestos de autónomos que operan integrados temporalmente en el ámbito de dominio social de la persona jurídica, o en el de subcontratas³⁸. No será así en el caso de proveedores de bienes o servicios que no se integren bajo el dominio social de la fundación, por más que puedan tener una relación mercantil estable con ella.

La clave es, pues, si los sujetos actúan materialmente bajo la autoridad y control del Patronato, y no la forma contractual que plasme esa relación.

B) *En el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de la persona jurídica*

El delito debe haber sido cometido por el empleado *actuando por la fundación*, es decir, en ejercicio de actividades sociales y por cuenta de la entidad. A este respecto, valgan las consideraciones realizadas al hablar de los administradores.

El elemento del *provecho* de la fundación con frecuencia tendrá lugar de modo *indirecto*. Así, el trabajador que pretenda «mejorar sus cifras» para aumentar su prestigio ante sus superiores o para mejorar su *bonus*, actúa también en provecho de la entidad.

³⁸ DOPICO GÓMEZ-ALLER, *Memento Experto Reforma Penal 2010*, pp. 19-20; una interpretación similar en la Circular FGE 1/2011; ver también ORTIZ DE URBINA, *Memento Penal Económico y de la Empresa 2011*, p. 166.

- C) *El delito ha podido cometerse por no haberse ejercido sobre el trabajador el debido control, atendidas las concretas circunstancias del caso*

Éste es el verdadero criterio de imputación de responsabilidad a la persona jurídica: el incumplimiento, imputable a ésta, del debido control sobre el trabajador. Se trata de una conducta indebida que ha de ser *imputable directamente a la persona jurídica*.

El artículo 31 bis declara que las entidades están jurídicamente obligadas a ejercer sobre las personas que actúan a su servicio un *control* para evitar que en el ejercicio de las actividades sociales cometan delitos en su provecho. Esta declaración general, que hasta el momento como mucho sólo existía de modo tácito, es una de las piezas fundamentales del nuevo sistema.

La persona jurídica está obligada a cumplir con determinados estándares de prevención de delitos en su seno. El Código Penal, a diferencia de otras regulaciones de nuestro entorno, como el Decreto Legislativo 231/2001 italiano o la Ley *Sarbanes-Oxley* norteamericana, no da indicaciones sobre cuáles son esos estándares. Por ello, la única referencia de la diligencia exigida puede encontrarse en las buenas prácticas (*«best practices»*) existentes en el mercado.

La referencia al control debido «en el caso concreto» exige analizar la diligencia prestada *en relación con el concreto delito*. La acreditación de que la persona jurídica tiene *una política preventiva* de modo general no es suficiente para demostrar si ha prestado el debido control en la evitación de *cohechos, estafas o delitos tributarios*, por ejemplo.

Por el contrario, esa mención no puede entenderse de modo tal que, aun cuando se demuestre que se habían implementado instrumentos preventivos suficientes, deba condenarse a la persona jurídica *si no se prestó la vigilancia debida al concreto trabajador que ejecutó el delito, en el concreto momento de su comisión*. Ello supondría considerar que hay un fallo organizativo de la persona jurídica *cada vez que un empleado incumple su tarea de vigilancia o control, lo cual sería inaceptable*. Si en el caso concreto existen medidas idóneas para la prevención del delito en cuestión, por más que su ejecución hubiese sido descuidada y defectuosa, no cabe afirmar que *la persona jurídica* ha dejado de prestar el control debido, sino sólo que *un empleado* lo ha ejecutado de modo incorrecto. *Una mera ejecución defectuosa del control debido por parte de un cuadro medio o cualquier otro empleado, cuando la persona jurídica ha adoptado todas las medidas exigibles para la prevención, la detección y la reacción ante posibles delitos, no puede determinar la responsabilidad penal de la persona jurídica, pues en tal caso hablaríamos de un modelo inconstitucional de responsabilidad penal objetiva por hecho*

ajeno³⁹. Y como ha dicho el Tribunal Constitucional (STC 76/1990), el principio de culpabilidad, de rango constitucional, excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta (diligente o infractora) del sancionado.

El incumplimiento del control debido puede tener lugar como mero *incumplimiento imprudente de los deberes de control* (lo que será más sencillo de probar) o como *tolerancia dolosa (con dolo directo o eventual) de la dirección de la entidad ante el delito del subordinado* (o, *a fortiori*, como directa *inducción* a su comisión, en una modalidad que sería encuadrable en ambas vías de imputación). Sin embargo, el Código Penal no introduce una *diferencia de marco penal* entre la tolerancia imprudente y la dolosa. La única posibilidad de contemplar esa diferencia está en la facultad genérica del juez para la consideración de todas las circunstancias del hecho en la determinación de la pena.

En cualquier caso, para imputar responsabilidad penal a la persona jurídica, la falta del «debido control» del artículo 31 bis 1 debe haberse debido, como mínimo, a *imprudencia grave*, ya que el fallo organizativo por *culpa levis* o *levissima* no puede fundamentar responsabilidad penal, en coherencia con el criterio general del Código Penal de no considerar constitutiva de delito la imprudencia leve⁴⁰.

Debe insistirse, no obstante, en que *el Código Penal no establece expresamente una diferencia punitiva entre los delitos buscados de propósito por la persona jurídica y los que meramente ha tolerado por falta de vigilancia*. El único margen para apreciar tan fundamental diferencia es el juego genérico del Juez en la concreción de la pena dentro del marco penal⁴¹ (algo que, con marcos penales tradicionalmente tan estrechos como los españoles, se convierte en un grave problema).

3. Exigencias derivadas del principio de culpabilidad: ¿contiene el 1.º inciso del artículo 31 bis CP un modelo vicarial puro?

Una primera aproximación revela una diferencia fundamental entre las dos vías de imputación de los incisos 1.º y 2.º: mientras que el 2.º inciso exige

³⁹ DOPICO GÓMEZ-ALLER, en *Memento Experto Reforma Penal 2010*, pp. 20-21; con las mismas palabras, ver Circular 1/2011 de la Fiscalía General del Estado (apartado III.3, p. 50).

⁴⁰ Acoge esta misma idea GÓMEZ MARTÍN, *Actualización*, p. 14. Por el contrario, en relación con el texto del Anteproyecto de 2006, consideraba MUÑOZ LORENTE que *de lege lata* la *culpa levissima* sí es título suficiente para la imputación de responsabilidad penal de la persona jurídica («Algunas cuestiones sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas en España: Su contradictorio presente y su incierto futuro», en AA.VV., *Homenaje al profesor Alfonso Serrano Gómez*, Dykinson, Madrid, 2006, p. 960, con críticas a todo el proyecto). Críticas muy similares a las de este autor formula B. DEL ROSAL BLASCO, «Responsabilidad penal de empresas y códigos de buena conducta corporativa», en *La Ley*, núm. 7670, 11-7-2011.

⁴¹ Así también ORTIZ DE URBINA, *Memento Penal Económico y de la Empresa 2011*, p. 167.

expresamente una infracción del debido control interno (como mínimo, por *culpa in vigilando*), el 1.º inciso no menciona tal exigencia. Por ello, algunos autores han afirmado que en este 1.º inciso contiene un modelo de imputación de responsabilidad penal *vicarial*, que hace responsable a la persona jurídica de manera directa e inevitable por la conducta de una persona física (su administrador o representante). Sin embargo, la doctrina mayoritaria considera que un modelo de responsabilidad vicarial puro vulneraría el principio de culpabilidad.

Si tomásemos como ejemplo una persona jurídica de pequeña envergadura y con un administrador único, la objeción resultaría extraña. Carecería de sentido decir que en este caso la conducta del administrador o representante es una conducta *ajena* a la persona jurídica o no controlable por ella. Sin embargo, las conclusiones son distintas si pensamos en entidades colectivas de mayor tamaño, con administración colectiva y estructuras complejas de gobierno corporativo.

Un caso extremo puede ser ilustrativo: imaginemos una fundación con normas estrictas respecto del tráfico de influencias y con medidas preventivas para su evitación (por ejemplo: obligación para los patronos de declarar si tienen relaciones familiares o de amistad con gobernantes o administradores que deban decidir sobre intereses de la fundación; deber de abstenerse en contactos con ellos; y sistema de investigación y sanción del incumplimiento de estas normas) cuyo Patronato *expresamente* decide no entablar contactos informales con los funcionarios que tienen capacidad de decisión sobre una concesión administrativa. Pese a ello uno de los patronos, actuando a espaldas del resto, solicita a su hermano, alto cargo de un Ministerio, que aproveche sus influencias sobre otros funcionarios para que la Administración otorgue la concesión a la fundación, cosa que finalmente ocurre. Cuando el Patronato tiene conocimiento de los hechos, los denuncia a la Administración concedente y expulsa al consejero que actuó de modo ilegal.

Parece evidente que en un caso como éste condenar a la fundación sería absurdo y contradiría abiertamente el principio de culpabilidad. La fundación actuó superando holgadamente los estándares obligatorios de prevención del delito de tráfico de influencias; el patrono delincuente actuó desde un principio eludiendo fraudulentamente algunos de los mecanismos preventivos establecidos por la fundación; y cuando tuvo conocimiento de los hechos, el Patronato activó procedimientos establecidos con antelación (en cumplimiento del *deber de control*). De hecho, ¿cabía haber exigido alguna otra cosa a la fundación? ¿Cabría reprocharle alguna conducta no ya dolosa, sino negligentemente tolerante?

De estas consideraciones cabe concluir que, desde el punto de vista del principio de culpabilidad, de base constitucional, *la fundación no puede ser*

penada por conductas que no le son imputables a ella, es decir que no están bajo su capacidad de dirección. En este sentido, no es posible reprochar a la persona jurídica directamente y sin más las infracciones de las personas físicas a su servicio, sino sólo *sus* propias infracciones: las que cabe reprocharle a ella.

No obstante, la regulación legal no deja fácil alcanzar conclusiones acordes a dicho principio. Una comprensión estricta de lo recién afirmado consideraría que a la persona jurídica sólo cabe imputarle responsabilidad penal cuando el delito haya sido posible debido a una omisión del cuidado debido en la evitación de delitos en su seno (o, *a fortiori*, a una tolerancia *dolosa* o a una *voluntaria organización* de dichos delitos). Dicho *fallo organizativo* sería la *conducta* propia de la persona jurídica y el objeto del reproche penal. Pero el *fallo organizativo* como criterio de imputación sólo está recogido de modo expreso en el *segundo inciso* del artículo 31 bis 1 (responsabilidad de la persona jurídica por delitos de sus empleados, favorecidos por la falta del control debido) y *no en el primero*⁴². Por ello, la atipicidad de los supuestos en los que la persona jurídica haya actuado diligentemente en la prevención de delitos, pese a que alguno de sus administradores pueda haber actuado de manera delictiva, *no tiene fácil asidero legal*.

No obstante, y pese a que el artículo 31 bis no lo recoge expresamente, en la medida en que se trata de una exigencia derivada del principio de culpabilidad, de rango constitucional (STC 150/1991, ATC 337/1991), deberá hacerse una interpretación del precepto *conforme a Constitución*⁴³ (*verfassungskonforme Auslegung*) que la introduzca esta exigencia también en el primer

⁴² Otros ordenamientos europeos sí han incorporado ese elemento, de modo que si el delito del administrador ha sido cometido *soslayando fraudulentamente* unas medidas preventivas idóneas para evitarlo, la persona jurídica no responderá (art. 6 del Decreto Legislativo 231/2001 italiano).

⁴³ «El modelo de imputación de la responsabilidad o culpabilidad propia de la empresa es también de aplicación a aquellos supuestos en los que son los administradores quienes cometen el delito. Aunque en este caso parece que el tenor literal del art. 31 bis.1 responde mucho más claramente al modelo vicarial, *una interpretación sistemática y conforme a la Constitución de este precepto* conduce también a resultados distintos» (NIETO MARTÍN, *Revista Xurídica Galega*, núm. 63, III.3).

NIETO da en este punto un interesante argumento adicional: La atenuante de introducción de medidas de organización tras la comisión del delito (31 bis 4) se aplica tanto si el delito fue cometido por un subordinado, como si lo fue por un administrador; es decir: los sistemas de prevención y detección de hechos delictivos a los que se refiere el art. 31 bis 4 son relevantes *también* para los casos de delito cometido por administrador, y lo son porque *también en este supuesto la Ley piensa en una culpabilidad propia de la organización* por no adoptar medidas que pudiesen evitar dicho delito. «Si el CP hubiera querido consagrar en el primer párrafo del art. 31 bis el modelo vicarial de imputación, se hubiera cuidado después de restringir esta atenuante a los supuestos de delitos cometidos por subordinados».

inciso del artículo 31 bis CP⁴⁴. De no ser así, en palabras del Consejo General del Poder Judicial, «una responsabilidad penal de la persona jurídica por el

⁴⁴ La doctrina mayoritaria abona esta interpretación. Ver por todos, tan sólo entre la doctrina española que ha analizado el artículo 31 bis CP: NIETO MARTÍN, *Revista Xurídica Galega*, núm. 63, 2009, III.1 («El art. 31 sólo consagra un modelo de imputación, basado en la responsabilidad propia.»); CARBONELL MATEU, «Aproximación a la dogmática de la responsabilidad penal de las personas jurídicas», en CARBONELL MATEU, GONZÁLEZ CUSSAC, ORTS BERENGUER y CUERDA ARNAU (dirs.), *Constitución, derechos fundamentales y sistema penal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, II.2 (afirmando que la responsabilidad penal por traslación es responsabilidad penal por hecho ajeno); GÓMEZ TOMILLO, *Introducción a la responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Lex Nova, Valladolid, pp. 98-100 («conforme al criterio de nuestro Tribunal Constitucional, las personas jurídicas tienen capacidad de culpabilidad»); ZUGALDÍA ESPINAR, «Societas delinquere potest», en *La ley penal: revista de derecho penal, procesal y penitenciario*, núm. 76, 2010, ap. 3.A.b («la persona jurídica responde por su propia acción y por su propia culpabilidad —respetándose así los principios de personalidad de las penas y de culpabilidad. Ni se responde por el hecho de otro, ni la responsabilidad es objetiva»); RODRÍGUEZ RAMOS, «¿Cómo puede delinquir...?», II.1 («La conducta de los entes colectivos... es pues la no evitación del resultado por parte de esta entidad en posición de garante lo que fundamenta la imputación objetiva de esta conducta de comisión por omisión»; la cursiva es añadida); DE RIVAS VERDES-MONTENEGRO, «La responsabilidad penal de las personas jurídicas: problemas dogmáticos y soluciones legislativas», en *La Ley Penal*, n.º 75, ap. III.1 («quedando rechazado el sistema vicarial —por conducir a una responsabilidad objetiva—»); GÓMEZ-JARA, «Aspectos sustantivos relativos a la responsabilidad penal de las personas jurídicas», en BANACLOCHE PALAO, ZARZALEJOS NIETO y GÓMEZ-JARA Díez, *Responsabilidad penal de las personas jurídicas. Aspectos sustantivos y procesales*, La Ley, Madrid, 2011, p. 39 [«El fundamento de la responsabilidad penal de la persona jurídica: injusto de la persona jurídica (defecto de organización doloso o imprudente) y culpabilidad de la persona jurídica (cultura empresarial de incumplimiento de la legalidad)»]; BACIGALUPO SAGGESE, «Los criterios de imputación de la responsabilidad penal de los entes colectivos y de sus órganos de gobierno (arts. 31 bis y 129 CP)», en *Diario La Ley*, núm. 7541, 5-1-2011, ap. II.a («El defecto de organización no sólo debe ser un requisito de la responsabilidad por la infracción del deber de vigilancia de los administradores sobre sus subordinados, sino el presupuesto general que legitima la aplicación de una pena a la persona jurídica»); ROSO CAÑADILLAS, «Las fuentes de imputación de la responsabilidad penal corporativa», en *La Ley Penal*, núm. 81, abril 2011, ap. II.2; LASCURAÍN SÁNCHEZ, «¿Quo vadis, Fiscalía?», en *Togas.biz* 28 de julio de 2011 («A los oídos democráticos chirrían expresiones de la Circular tales como “responsabilidad vicarial”, “sistema de heteroresponsabilidad”, “transferencia de responsabilidad”... o que “la tipicidad, los criterios de imputación objetiva y subjetiva, el dolo o la imprudencia [...] deben residenciarse en las personas físicas” y no en la corporación que también va a ser penada y estigmatizada»). En una línea contraria, ver R. ROBLES PLANAS, «El “hecho propio” de las personas jurídicas y el Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de Reforma del Código Penal de 2008», en *InDret* 2/2009, pp. 1-12.

Por su parte, SILVA SÁNCHEZ, que contempla con escepticismo la implantación de penas para personas jurídicas, ha subrayado acertadamente cómo los modelos de responsabilidad penal de personas jurídicas por transferencia son más propios de sistemas de responsabilidad alternativa como el suizo que acumulativa como el español («La evolución ideológica de la discusión sobre la “responsabilidad penal” de las personas jurídicas», en *Derecho Penal y Criminología*, vol. 29, núm. 86-87, 2008, pp. 129 y ss., p. 131).

mero hecho de que el delito ha sido cometido por el directivo o administrador en beneficio de la persona jurídica» sería «responsabilidad objetiva (...) de la persona jurídica», algo que el Tribunal Constitucional ha considerado incompatible con la Constitución en su famosa sentencia 246/1991⁴⁵.

La cuestión es: ¿cuándo *no* cabe imputar a la persona jurídica la infracción cometida por (uno de) sus administradores? La respuesta más evidente diría que cuando la infracción del administrador haya soslayado fraudulentamente unas medidas preventivas eficaces y suficientes, sin que quepa detectar un fallo de control o vigilancia⁴⁶. Y ello nos remite a una nueva pregunta: ¿cuándo tiene una persona jurídica *medidas de prevención de delitos de sus administradores o representantes*? Existen, sin duda, algunos controles, como son auditorías externas o el sometimiento a estándares internacionales. Sin embargo, en personas jurídicas de menor tamaño y administrador único, prácticamente el único *medio de prevención de delitos del administrador es la voluntad del propio administrador*. En ellas, la conducta de la empresa y la del administrador son difícilmente discernibles⁴⁷. Éste es precisamente un motivo que debería haber llevado al legislador a *excluir* a las pequeñas empresas del ámbito de la responsabilidad penal, como tantas veces ha recomendado la doctrina.

Las cosas son distintas ante una pluralidad de administradores de la persona jurídica o cuando ésta tiene una estructura compleja⁴⁸. En personas jurídicas de gran tamaño pueden arbitrarse en algunos casos mecanismos de prevención que abarquen la conducta de los propios administradores (medidas de buen gobierno corporativo), en especial respecto de delitos en los que la zona limí-

⁴⁵ CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL, *Informe al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*, apartado IV. 1) (1.1), p. 12.

⁴⁶ Ésa es la solución que da, por ejemplo, el Decreto Legislativo 231/2001 italiano, cuyo artículo 6.1. establece: «*Se il reato e' stato commesso dalle persone indicate nell'articolo 5, comma 1, lettera a), l'ente non risponde se prova che:*

a) *l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi;*

b) *il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli di curare il loro aggiornamento e' stato affidato a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo;*

c) *le persone hanno commesso il reato eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione;*

d) *non vi e' stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo di cui alla lettera b)».*

⁴⁷ Parecería que el legislador español sólo ha pensado en estos supuestos más sencillos: «Así, al constituir los directivos el *alter ego* de la persona jurídica, cuando éstos omiten sus deberes de supervisión, la legislación española considera que, de alguna forma, ésta los ha omitido» (GÓMEZ-JARA, *Diario La Ley*, núm. 7534, 23-12-2010, ap. III.4). Ver también NIETO MARTÍN, *Revista Xurídica Galega*, núm. 63, III.3.

⁴⁸ GÓMEZ-JARA, «Aspectos sustantivos...»; p. 30.

trofe del ilícito penal con el ilícito mercantil o administrativo (¡o incluso con la conducta lícita!) es muy difusa. En cualquier caso, por lo general cuando el Consejo de Administración de la empresa o el Patronato de una fundación adopta una determinada conducta delictiva, ésta es imputable sin gran dificultad a la propia persona jurídica. Por el contrario, si en una persona jurídica cumplidora *uno de los administradores* hubiese soslayado el control del órgano colegiado *fraudulentamente*, actuando como *outsider* a espaldas de la organización de la entidad, no cabría imputarle a ésta responsabilidad penal.

La cuestión más relevante es, pues, si en relación con el concreto delito los mecanismos de control de la conducta de los administradores son verdaderamente idóneos, y si el sujeto u órgano encargado de la vigilancia de los actos de los administradores es efectivamente autónomo y puede ejercer sobre ellos un auténtico control. En la experiencia comparada italiana, la habitual falta de autonomía del *Organismo di Vigilanza* y la ausencia de controles *verdaderamente idóneos* sobre los actos de los administradores, que sólo puedan ser soslayados mediante la realización de artificios fraudulentos, ha determinado que la eximente de *haber prestado el debido control sobre los actos de los administradores* del artículo 6 DL 231/2001 casi nunca haya sido aplicada en una década de vigencia.

V. Sólo hay responsabilidad penal de las personas jurídicas por un catálogo cerrado de delitos

Se trata de un sistema *numerus clausus*: sólo hay responsabilidad penal de las personas jurídicas por los delitos que específicamente indique el Código Penal. Estos delitos podrían ser agrupados bajo dos etiquetas de perfiles algo difusos, pero bastante expresivas: un grupo de infracciones clasificables bajo la denominación de *criminalidad empresarial clásica* en un sentido amplio y otros delitos más propios de la *criminalidad organizada*⁴⁹:

Respecto del primero de los grupos, nos encontramos ante infracciones que una persona jurídica puede cometer para favorecer su actividad económica real. Esto es evidente en los casos de los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social⁵⁰; contra el mercado y los consumidores, en las

⁴⁹ Se trata de una agrupación con fines meramente expositivos: ambos términos son enormemente difusos y entre ellos existen amplias zonas de solapamiento (el caso más evidente es el del blanqueo de capitales).

⁵⁰ A pesar de que las Fundaciones gozan de un régimen fiscal sumamente beneficioso, ello no es óbice para que pudiesen ser condenadas por delitos tributarios como, por ejemplo, los delitos de falsedades contables (art. 310 CP) o, muy señaladamente, los *fraudes de subvenciones* (art. 308 CP). Esta última figura es especialmente relevante cuando hablamos de fun-

insolvencias punibles, etc. Los delitos de corrupción en sentido amplio y otros conexos (cohecho, tráfico de influencias, corrupción de funcionario extranjero, corrupción de particulares —incluida en los delitos contra el mercado y los consumidores—; delitos urbanísticos) también son habitualmente infracciones instrumentales dirigidas a favorecer la actividad real de la persona jurídica (obtención de licencias, contratos, favores de la administración, etc.). Y por supuesto las empresas pueden beneficiarse de estafas y de fraudes inmobiliarios, al contratar con consumidores o con otras empresas a sabiendas de que no cumplirán con las obligaciones asumidas.

«Criminalidad empresarial»	«Criminalidad organizada»
<ul style="list-style-type: none"> –Delitos contra la intimidad, incluyendo allanamiento informático (art. 197). –Estafas y fraudes del art. 251 (art. 251 bis). –Insolvencias punibles (art. 261 bis). –Daños informáticos (art. 264). –Delitos contra la propiedad intelectual e industrial, el mercado y los consumidores (art. 288). –Blanqueo de capitales (art. 302). –Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social (art. 310 bis). –Delito de construcción, edificación o urbanización ilegal (art. 319). –Delitos contra el medio ambiente (arts. 327 y 328). –Delitos relativos a la energía nuclear y a las radiaciones ionizantes (art. 343). –Cohecho (art. 427). –Tráfico de influencias (art. 430). –Corrupción de funcionario extranjero (art. 445). 	<ul style="list-style-type: none"> –Tráfico ilegal de órganos (art. 156 bis). –Trata de seres humanos (art. 177 bis). –Delitos relativos a la prostitución y corrupción de menores (art. 189 bis). –Delitos contra los derechos de los ciudadanos extranjeros (art. 318 bis). –Delitos de riesgo provocado por explosivos (art. 348). –Delitos contra la salud pública: tráfico de drogas (art. 369 bis). –Falsedad en medios de pago (art. 399 bis). –Financiación del terrorismo (art. 576 bis).

daciones que reciben subvenciones o ayudas de la Administración pero cometan infracciones graves, como el falseamiento de circunstancias, la ocultación de circunstancias obstativas, etc. Un caso de ocultación de circunstancias obstativas del que se ha ocupado la doctrina tributarista, pero que si no yerro no ha merecido gran atención por parte de los penalistas, es la ocultación a la Administración de que una fundación que gestiona un colegio concertado sistemáticamente cobra desde hace años falsas «donaciones» a las familias de los alumnos (ver por ejemplo A. BLÁZQUEZ LIDOY, «Donaciones “obligatorias” a fundaciones de colegios y la ley orgánica de educación: implicaciones fiscales», en *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 13, 2009.

Otros delitos de este grupo plantean perfiles algo más complejos. Así, los delitos *contra la intimidación* incluyendo el *allanamiento informático*. Una primera aproximación al tenor literal de estos tipos penales (apoderarse de papeles, cartas mensajes etc.) parecería excluirlos en gran medida del ámbito de los «delitos de empresa»⁵¹. Sin embargo, varias de las infracciones previstas en el artículo 197 tienen una gran importancia en el Derecho penal empresarial actual (casos de *acceso no autorizado al correo electrónico de empleados*, los de *tráfico ilegal de datos reservados contenidos en los archivos de la empresa*, etc.).

Una consideración totalmente distinta merecen los delitos del bloque que hemos denominado «criminalidad organizada». Las intervenciones imaginables de personas jurídicas en este punto son más bien las propias de una *sociedad de pantalla* o puramente dirigida a *blanquear* o *legitimar* los beneficios de una actividad delictiva. Veremos más adelante que existen graves problemas interpretativos respecto de este grupo de infracciones.

VI. Aproximación al sistema de penas

1. El catálogo de penas

Es evidente que no cabe imponer a una persona jurídica las sanciones más características del Derecho penal tradicional, como la privación de libertad, el alejamiento de la víctima, etc. Sin embargo, sí le son imponibles otras muchas penas que ya existían en el Derecho Penal (multas, prohibiciones, inhabilitaciones...). Además, intervenciones coactivas sobre la persona jurídica que anteriormente estaban previstas como *consecuencias accesorias* o *medidas cautelares* en el antiguo artículo 129 CP, con la nueva regulación cobran carácter de pena (aunque en este punto, como veremos, el cambio de *nomen iuris* no viene acompañado de un cambio intenso en su régimen jurídico).

El catálogo de penas contenido en el artículo 33.7 CP es el siguiente:

- «a) *Multa por cuotas o proporcional.*
- b) *Disolución de la persona jurídica. La disolución producirá la pérdida definitiva de su personalidad jurídica, así como la de su capacidad de actuar de cualquier modo en el tráfico jurídico, o llevar a cabo cualquier clase de actividad, aunque sea lícita.*
- c) *Suspensión de sus actividades por un plazo que no podrá exceder de cinco años.*

⁵¹ Téngase en cuenta que la *revelación de secretos de empresa* y el «espionaje industrial» ya están previstos en los delitos contra el mercado, artículos 278 y ss., también imputables a personas jurídicas.

d) *Clausura de sus locales y establecimientos por un plazo que no podrá exceder de cinco años.*

e) *Prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito. Esta prohibición podrá ser temporal o definitiva. Si fuere temporal, el plazo no podrá exceder de quince años.*

f) *Inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo que no podrá exceder de quince años.*

g) *Intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores por el tiempo que se estime necesario, que no podrá exceder de cinco años.*

La intervención podrá afectar a la totalidad de la organización o limitarse a alguna de sus instalaciones, secciones o unidades de negocio. El Juez o Tribunal, en la sentencia o, posteriormente, mediante auto, determinará exactamente el contenido de la intervención y determinará quién se hará cargo de la intervención y en qué plazos deberá realizar informes de seguimiento para el órgano judicial. La intervención se podrá modificar o suspender en todo momento previo informe del interventor y del Ministerio Fiscal. El interventor tendrá derecho a acceder a todas las instalaciones y locales de la empresa o persona jurídica y a recibir cuanta información estime necesaria para el ejercicio de sus funciones. Reglamentariamente se determinarán los aspectos relacionados con el ejercicio de la función de interventor, como la retribución o la cualificación necesaria».

Finalmente, el artículo 33.7 *in fine* CP añade que la clausura temporal de locales o establecimientos, la suspensión de actividades sociales y la intervención judicial podrán ser adoptadas como medidas cautelares por el Instructor.

2. Un doble sistema de penas: pena principal y penas accesorias facultativas

No todas las penas previstas en el artículo 33.7 CP son aplicables a todos los casos. En los tipos penales que se remiten al artículo 31 bis CP para la punición de la persona jurídica se contiene:

— una *pena principal* (siempre la multa, *por cuotas o proporcional*), de imposición obligatoria, y

— la previsión de una serie de *penas accesorias facultativas*⁵² que el Juez o Tribunal *puede* imponer si se dan una serie de requisitos específicos recogidos en el artículo 66 bis CP.

⁵² Así las denomina DÍEZ RIPOLLÉS, *Derecho Penal Español. Parte General en Esquemas*, 3.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, p. 60.

A) *Requisitos para imponer las penas accesorias facultativas previstas en el artículo 33.7, apartados b) a g)*

Las penas de características interdictivas y la pena de disolución tienen una marcada finalidad *preventivo-especial*. Además de la finalidad *aflictiva*, se dirigen a producir un efecto *asegurativo*, de *reducción de la peligrosidad subjetiva de la entidad*. Por ello, el primer requisito que debe darse —y que el Juez o Tribunal debe motivar— es la necesidad de la pena para reducir esa peligrosidad.

Pero ésa no es la única exigencia. El legislador establece en el artículo 66 bis un *triple juicio*, un test de tres requisitos como filtro previo para la aplicación de estas penas:

I. *Que la pena sea necesaria para prevenir la continuidad delictiva en el momento de imposición de la condena*. Es el requisito fundamental. Si no existe necesidad de precaver un riesgo de nuevos delitos de la persona jurídica, no procede aplicarle estas penas. El riesgo en cuestión ha de referirse al acaecimiento de nuevos delitos de las características de aquél o aquéllos por los que la persona jurídica ha sido condenada, y no de cualesquiera otros delitos.

En este sentido, la regulación de estas penas *se asemeja a las consecuencias accesorias del artículo 129 CP*: son de aplicación *facultativa* y su imposición debe obedecer a la interrupción de una continuidad delictiva o sus efectos⁵³.

II. *Impacto social de la pena*. Este requisito pretende evitar que un Juez se vea abocado a imponer penas que puedan producir unos efectos colaterales desastrosos. Así, por ejemplo, si la suspensión de actividades y la clausura de los locales de la persona jurídica puede afectar a un alto número de trabajadores, debe reservarse sólo para supuestos de extrema gravedad y en los que la peligrosidad subjetiva de la entidad no pueda encauzarse por medios menos agresivos, como podría ser la prohibición de una concreta actividad o la intervención judicial.

III. *Puesto que en la estructura de la persona jurídica ocupa la persona física u órgano que incumplió el deber de control*⁵⁴. La formulación de este elemento del juicio es problemática, porque tras una primera lectura *parecería que cabe imputar responsabilidad penal a una persona jurídica independientemente de si quien ha infringido el cuidado debido es un empleado de la persona jurídica en un puesto alto, medio*

⁵³ No obstante, ello no obsta a su consideración como penas. Las penas accesorias de aplicación facultativa que se imponen a personas físicas (inhabilitaciones absolutas o especiales, prohibiciones de aproximación a la víctima o sus allegados, etc.) suelen obedecer primordialmente a finalidades preventivo-especiales.

⁵⁴ DOPICO GÓMEZ-ALLER, *Memento Experto Reforma Penal 2010*, p. 31. En los mismos términos, Circular 1/2011 de la Fiscalía General del Estado (p. 71, p. 50).

o bajo y que el nivel de su posición en la estructura interna sirve tan sólo para determinar si se impone una multa o también una pena interdictiva. Tal consideración sería absurda y vulneraría los requerimientos básicos del principio de culpabilidad, ya que se derivaría responsabilidad penal para una persona jurídica por la infracción de cualquiera de sus empleados. Es más: *no ya por el delito de cualquier empleado, sino por el omiso control de cualquier empleado*, que en la mayoría de los casos será penalmente atípico. Sería una responsabilidad *objetiva* y *por hecho ajeno*, en su versión más tosca.

Se impone, pues, una interpretación sistemática, que haga compatible este inciso con el resto de la regulación en la que se inserta; y también con las exigencias derivadas del principio de culpabilidad. Ello obliga a entender lo siguiente:

- *Marco normativo:* Según la regulación del artículo 31 bis, sólo cuando haya una *falta de vigilancia de la persona jurídica, en el sentido de un fallo organizativo* (ausencia de una política y unas medidas de control y prevención de ese delito, o existencia de unas claramente defectuosas); o cuando sea directamente imputable a sus administradores, cabe deducir responsabilidad penal para ésta.

- *Regla adicional del artículo 66 bis 1.ª:* Las penas interdictivas y la disolución exigen además tomar en cuenta *qué nivel tenía el órgano que no adoptó esas medidas y políticas, o que adoptó unas claramente defectuosas*. Si en el fallo organizativo está implicado directamente el Consejo de Administración, por inacción o desidia, por ejemplo, hablaremos del grado más alto de responsabilidad. Si la política preventiva del Consejo ha sido *defectuosamente implementada* por la alta dirección, y el fallo del Consejo se ha limitado a *no supervisar esa implementación*, hablaremos de una infracción de gravedad menor.

Todo ello se mantiene dentro de las exigencias de responsabilidad por el hecho propio y del principio de culpabilidad: *una mera ejecución defectuosa del control debido por parte de un cuadro medio o cualquier otro empleado, cuando la persona jurídica ha adoptado todas las medidas exigibles para la prevención, la detección y la reacción ante posibles delitos, no puede determinar la responsabilidad penal de la persona jurídica.*

B) *Requisitos especiales para imponer penas interdictivas de larga duración o la disolución*

Para imponer una de estas penas por tiempo superior a dos años, debe concurrir adicionalmente una de estas dos circunstancias recogidas en el artículo 66 bis 2.ª CP:

«a) *Que la persona jurídica sea reincidente.*

b) *Que la persona jurídica se utilice instrumentalmente para la comisión de ilícitos penales. Se entenderá que se está ante este último supuesto siempre que la actividad legal de la persona jurídica sea menos relevante que su actividad ilegal».*

Para imponerlas por tiempo superior a cinco años, o para la imposición de la pena de disolución o la imposición *definitiva* de la pena del artículo 33.7.e) CP, el requisito de *reincidencia* se eleva al de *multirreincidencia* en el sentido del artículo 66.1.5.^a CP.

La definición legal de la *persona jurídica instrumentalizada para la comisión de delitos* debe ser criticada por su falta de determinación. Sin embargo, ese es el menor de los problemas que plantea este inciso: más adelante volveremos sobre él (epígrafe 8).

3. *Imposición como medidas cautelares*

El artículo 33.7 *in fine* establece: «La clausura temporal de los locales o establecimientos, la suspensión de las actividades sociales y la intervención judicial podrán ser acordadas también por el Juez Instructor como medida cautelar durante la instrucción de la causa»⁵⁵.

No existe una regulación específica sobre la duración que puede tener la medida cautelar de clausura, suspensión o intervención judicial (del mismo modo que existe, por ejemplo, respecto de la prisión provisional). Un principio básico de proporcionalidad impide que se adopte una medida cautelar de duración mayor que la pena que correspondería en caso de ser declarada responsable la persona jurídica⁵⁶. Sin embargo, para imponer como pena una clausura, suspensión o intervención judicial por más de dos años, deben concurrir los requisitos de los apartados 2 y 3 del artículo 66 bis. Por ello, en una interpretación sistemática de esta previsión y del CP artículo 66 bis 2 y 3, si durante la ejecución de la medida se prevé que se puede aproximar a los dos años, el juez o tribunal debe analizar si la entidad ha sido utilizada

⁵⁵ Debe subrayarse que *éstas no son las únicas medidas cautelares que se pueden adoptar*. Esto, que parecería evidente a cualquier conocedor del proceso penal español, sin embargo ha sido puesto en duda recientemente con la introducción del nuevo artículo 544 quáter LECrim, cuyo primer párrafo reza: «*las medidas cautelares que podrán imponérsele son las expresamente previstas en (...) [el] Código Penal*». Pese a tan taxativo tenor, en un trabajo reciente (DOPICO GÓMEZ-ALLER, «Proceso penal contra personas jurídicas: medidas cautelares, representantes y testigos», en *La Ley*, núm. 7796, 13/2/2012, pp. 8 y ss.) he sostenido que esta restricción no debe entenderse referida a las medidas cautelares *reales*.

⁵⁶ Acoge la interpretación aquí propuesta (en su versión del *Memento Experto Reforma Penal 2010*, pp. 29-30) la Circular 1/2011 de la Fiscalía General del Estado, página 72.

instrumentalmente para la comisión de ilícitos penales o que es reincidente (multirreincidente si se extiende hasta los 5 años). De no ser así, no podría prolongarse la medida en estos términos⁵⁷.

4. *Determinación de la pena stricto sensu*

A) *Las circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal de las personas jurídicas. Atenuantes y agravantes*

En materia de *determinación de la pena* el artículo 66 bis hace una remisión al artículo 66.1 (regulador de esta misma materia en relación con las personas físicas), con excepción de la regla 5.^a, relativa a la circunstancia agravante de multirreincidencia, que como hemos visto sólo se toma en consideración a la hora de imponer las penas del artículo 33.7.b) a g) por duración superior a 5 años o de manera definitiva.

Las reglas del artículo 66.1 regulan el juego de atenuantes y agravantes. No se prevén específicas agravantes para las personas jurídicas, por lo que sólo son de aplicación las del artículo 22 CP, en la medida en que sea posible, aunque la mayoría de las agravantes quedan excluidas de principio tanto por la naturaleza del sujeto activo como por la clase de delitos de los que estamos hablando.

Las únicas atenuantes aplicables a personas jurídicas son las de *conducta posdelictiva* recogidas en el artículo 31 bis 4. La función de estas atenuantes es claramente *promocional*: buscan promover la colaboración con la Justicia y la adopción de buenas prácticas preventivas, y a cambio ofrecen a la persona jurídica una rebaja en su pena. En este contexto, surgen las cuestiones habituales relativas a las atenuantes por conducta posdelictiva: por una parte, lo adecuado de rebajar la pena de una persona culpable por hechos

⁵⁷ Una argumentación similar en GASCÓN INCHAUSTI, «Consecuencias procesales del nuevo régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas: la persona jurídica como sujeto pasivo del proceso penal», en GASCÓN INCHAUSTI (dir.), *Repercusiones sobre el proceso penal de la Ley Orgánica 5/2010, de reforma del Código Penal*, Tirant lo Blanch, Valencia, núm. 80, 2010; aunque exigiendo indicios de instrumentalización únicamente para la prolongación por encima de los 5 años.

ECHARRI CASI («Las personas jurídicas y su imputación en el proceso penal: una nueva perspectiva de las garantías constitucionales», en *La Ley*, núm. 7632, 18-5-2011, ap. IV *in fine*) sostiene además que una razonable interpretación analógica debe permitir el *abono* del tiempo de sometimiento a la medida cautelar al realizar el cómputo de la pena que debe cumplirse. En relación con las medidas del artículo 129 en su regulación previa a la reforma de 2010 se manifestaba en contra del abono DE LA FUENTE HONRUBIA (*Las consecuencias accesorias del artículo 129 del Código Penal*, Lex Nova, Valladolid, 2004).

ajenos al delito cometido; por otra, su compatibilidad con los derechos de defensa, al exigir al imputado o acusado una suerte de allanamiento procesal.

«4. Sólo podrán considerarse circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas haber realizado, con posterioridad a la comisión del delito y a través de sus representantes legales, las siguientes actividades:

a) Haber procedido, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra ella, a confesar la infracción a las autoridades.

b) Haber colaborado en la investigación del hecho aportando pruebas, en cualquier momento del proceso, que fueran nuevas y decisivas para esclarecer las responsabilidades penales dimanantes de los hechos.

c) Haber procedido en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad al juicio oral a reparar o disminuir el daño causado por el delito.

d) Haber establecido, antes del comienzo del juicio oral, medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica».

B) Confesión

El Legislador ha transcrito el mismo texto del artículo 21.4, pero sin adaptarlo a las personas jurídicas. Por ello, surgen dudas respecto de extremos como los siguientes:

¿Quiénes son los sujetos cuya confesión produce un efecto atenuante? El artículo 31 bis 4 exige que se realice «a través de sus representantes legales». Así, la «confesión» de un trabajador respecto de un delito de la persona jurídica en la que trabaja en realidad es una *denuncia* de su empresa, igual que lo sería en relación con un empresario individual. Sin embargo, no es necesario que la confesión sea realizada *directa y personalmente* por el representante legal: por supuesto, la ejecución material de la confesión puede ser delegada en otra persona. Cabe plantear incluso el efecto atenuante de una confesión realizada por indicación del servicio de Auditoría interna o de un director de sección, *siguiendo directrices previamente aprobadas por el Consejo de Administración*.

¿Cuál es el contenido de la confesión? No debe confundirse la *confesión de la persona jurídica* con la *delación de un trabajador*. La *confesión* supone el reconocimiento *de los hechos que uno mismo ha cometido* (no existe la «confesión del hecho de otro»: eso es una *denuncia*). Hablaremos de confesión cuando la persona jurídica reconozca los hechos que le son imputables *a ella misma*. Por ello, la delación de un trabajador sólo puede constituir *confesión* si se

acompaña del reconocimiento del *incumplimiento del deber de control* (art. 31 bis 1, inciso 2.º). Esto hace que la confesión sea una atenuante tan escasamente aplicada. Sin embargo, como veremos a continuación, la atenuante del artículo 31 bis 4 b) (aportación de «pruebas ... nuevas y decisivas») sí puede ser aplicada a muchos de estos supuestos.

¿Cuándo conoce una persona jurídica que el procedimiento se dirige contra ella? La respuesta más intuitiva es derivarlo del conocimiento que tenga la persona que debe confesar (es decir: el representante legal), y no de que tenga conocimiento *cualquier* trabajador. Surgirán no obstante problemas de prueba a la hora de saber si la información llegó o no a la administración de la persona jurídica.

C) Reparación

También se trata de la transcripción directa del texto de la atenuante genérica (art. 21.5), con alguna modificación terminológica. En este caso plantea menos problemas su adaptación a las personas jurídicas, aunque también sigue subsistiendo la duda sobre qué papel debe tener el *representante legal*. Obviamente, no ha de ser él quien *materialmente* realice el acto de reparación o disminución del daño.

D) Colaboración en la investigación con pruebas nuevas y decisivas

Se debe tratar de pruebas relativas a la comisión del concreto delito por parte de un trabajador o consejero, o de pruebas relativas a la omisión del debido control. Esta circunstancia plantea una *ampliación* de las posibilidades de atenuación por colaboración con la Justicia.

Puede adivinarse que lo que inspiró la introducción de la atenuante fue incentivar que las empresas *denuncien* a quienes cometen delitos en su provecho, en vez de incentivarles u ocultarles. Sin embargo, la lógica de este incentivo sería la de que *las personas jurídicas colaboradoras no respondiesen penalmente, en la medida en que su colaboración demuestra que establecen controles reactivos ante los delitos de sus empleados*⁵⁸. Sin embargo, al configurar la circunstancia como una mera *atenuante* y no una *eximente*, su virtualidad deviene mucho más reducida, pues se refiere a personas jurídicas *que han de ser penadas, pero menos que si no hubiesen colaborado con la justicia*.

⁵⁸ Similar, N. GONZÁLEZ CUÉLLAR SERRANO, y Á. JUANES PECES, «La responsabilidad penal de las personas jurídicas y su enjuiciamiento en la reforma de 2010. Medidas a adoptar antes de su entrada en vigor», en *Diario La Ley*, núm. 7501, 3-11-2010, apartado 4.A.a.

En este sentido, y de modo coherente con lo expuesto anteriormente, debe distinguirse:

— Si una fundación tiene procedimientos de prevención y de reacción al delito reales y efectivos que prevén la denuncia de los empleados, y tras detectar el delito lo ejecutan, debe entenderse que *se prestó el cuidado debido* mediante un control *reactivo*, por lo que no cabe imputarle responsabilidad penal al faltar el requisito del artículo 31 bis 1 *in fine*.

— Si una fundación no prestó el control debido, pero posteriormente en el procedimiento proporciona información nueva y decisiva sobre el delito y su ejecutor material, surtirá efecto atenuante.

Sin embargo, e independientemente de lo pretendido al introducir este precepto, la redacción final es sumamente problemática. Su deslinde con la atenuante de confesión es difícil, pues toda confesión antes de que el procedimiento se dirija contra alguien ya es en sí una prueba «nueva y decisiva»; y al permitirse el juego de la atenuante de «colaboración» con un margen temporal mucho más amplio que la de «confesión» (pues no está limitado a los momentos previos a que la persona jurídica sepa que el procedimiento se dirija contra ella), termina por absorberla de facto.

El término «nuevas y decisivas» debe ser interpretado dentro de la lógica promocional del precepto: lo determinante es que *desde la perspectiva de la persona jurídica* sean pruebas nuevas y decisivas, aunque finalmente se revele que en términos objetivos no eran *nuevas* (porque la acusación ya tenía acceso a ellas), o que no eran *decisivas* (porque la acusación ya disponía de material probatorio suficiente antes de contar con ellas).

E) *Establecimiento posdelictivo de medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica*

Se trata de otra medida promocional que busca que la persona jurídica *infractora*, que ha permitido la comisión de delitos en su seno por un fallo de organización, adopte medidas que en el futuro eviten esa falta de control.

La «autorregulación regulada» es el eje de toda la regulación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas. El objetivo del sistema es que sean las propias personas jurídicas las que asuman funciones de control interno y prevención de delitos, bajo la amenaza de hacerlas responsables de los delitos que puedan cometerse debido a su falta de cuidado. Y de modo colateral a este elemento disuasorio, se introduce un elemento *promocional*: la disminución de la pena para las empresas *culpables* que, en trance de ser con-

denadas, implementen medidas preventivas como las impulsadas por el legislador.

El plazo que tiene la persona jurídica para obtener esta atenuante termina con la apertura del juicio oral. La atenuante exige que antes de ese momento se hayan *adoptado* las medidas (y no que meramente se haya *iniciado* o *planificado* su introducción).

VII. Las fundaciones y los programas de control interno, prevención de delitos, *compliance programs*, etc.

1. *La indeterminación legal del deber de control*

Una vez expuesto lo anterior, procede analizar qué efectos puede desplegar la adopción por parte de una fundación de pautas o programas de control interno.

Como se ha señalado, *las fundaciones son también destinatarias del «deber de control» mencionado en el artículo 31 bis 1 CP*. En este sentido, también están obligadas a detectar, prevenir y evitar que en su seno se cometan cierto tipo de delitos *en su provecho*⁵⁹.

Con esto poco se ha dicho todavía, pues la clave será determinar cuál es el alcance de este deber. Y el Derecho español en este punto es sumamente indeterminado. Ciertamente, en relación con alguno de los delitos como el blanqueo, la financiación del terrorismo o los delitos medioambientales el ordenamiento *sí* ofrece (habitualmente en leyes extrapenales) unos estándares que permiten saber *qué debe hacer* una fundación para cumplir con la diligencia debida en la prevención de delitos. No obstante, en relación con la mayoría (cohecho, tráfico de influencias, corrupción de particulares, insolvencias punibles, estafa, etc.) el Derecho español guarda silencio.

Algunos de los ordenamientos de nuestro entorno han ofrecido pautas más concretas: así, el Decreto Legislativo 231/2001 italiano concreta las grandes líneas que debe seguir un sistema preventivo (un *Modello di organizzazione e gestione*, arts. 6, 7 y 8), y la patronal han sometido al Ministerio de Justicia líneas directrices (*Linee Guida*) para la construcción de estos *modelli*. Por su parte, y a raíz de la aprobación de la ley anticorrupción británica (Bribery Act 2010), el Ministerio de Justicia del Reino Unido ha emitido una Guía

⁵⁹ La normativa ordenadora de ámbitos intensamente regulados, como la *protección de datos*, ya imponía a las fundaciones deberes de este tipo (ver por ejemplo J. L. PIÑAR MAÑAS, «Protección de datos personales y fundaciones», en *ADF* 2009, pp. 95 y ss., p. 99, p. 115).

para elaborar *procedimientos adecuados para la prevención de la corrupción*⁶⁰ (es más: la propia *entrada en vigor* de la Ley fue diferida hasta la publicación y difusión de dicha guía).

Sin embargo, este tipo de documentos suelen contener información genérica relativa a la *estructura* de los modelos de prevención; pero no es habitual que contengan pautas detalladas sobre las *concretas medidas* que deben adoptarse⁶¹. Con frecuencia suelen remitirse a vagos criterios de diligencia: así, la mencionada *Guidance* del Ministerio de Justicia británico apela a *lo adecuado al caso concreto* (atendida la envergadura de la entidad, etc. el sector donde desarrolla su actividad) o un *enfoque de sentido común*, renunciando a cualquier tipo de análisis detallado *ex ante*.

El «deber de control» puede plasmarse en multitud de tareas distintas: establecimiento de pautas de transparencia y trazabilidad (que, al facilitar el descubrimiento del infractor, desincentivan la comisión de delitos), supervisión simultánea o *ex post facto*⁶², formación e información, facilitación de la información o denuncia interna y protección del denunciante, etc.

En los últimos dos años han proliferado en España no pocos profesionales o empresas que ofrecen a las personas jurídicas su asesoría en materia de *compliance* para adaptar su normativa interna a la nueva regulación penal española⁶³. Sin embargo, los servicios ofrecidos distan mucho de constituir un

⁶⁰ <http://www.justice.gov.uk/legislation/bribery>

⁶¹ Por poner ejemplos extremos: ¿puede ser suficiente para eximir a la persona jurídica de cualquier responsabilidad por delitos de corrupción internacional, por ejemplo, *tener un Código ético y haberlo difundido entre los trabajadores con función comercial*? ¿Debe exigirse además mantener un control de las disposiciones de dinero *sospechosas* para que no puedan estar encubriendo sobornos? ¿Debe hacerse una *integrity due diligence* cada vez que se contrata a un intermediario local en un proceso de licitación internacional en un país extranjero? ¿O deben adoptarse medidas mucho más radicales como, por ejemplo, *prescindir de la labor de intermediarios locales en la contratación internacional*, ya que se trata de agentes que pueden tener tentaciones de corromper a funcionarios extranjeros?

⁶² En relación con la supervisión debe distinguirse el plano de los *deberes de supervisión general* (que tienen un componente fundamentalmente *pasivo*, y requieren del órgano supervisor la recepción de información de los supervisados) y los de *supervisión activa*, que requieren la realización de tareas de inspección. Con frecuencia, los órganos de administración delegan la ejecución del deber de control, y tras dicha delegación sólo conservan un deber de supervisión *general*, y únicamente cabe hablar de deberes de *supervisión activa* si se perciben *indicios de irregularidad*. A este respecto ver DOPICO GÓMEZ-ALLER, «Del riesgo al resultado», en *Derecho penal de la construcción...*, 2.^a ed., p. 567; EL MISMO, «Comisión por omisión», p. 64.

⁶³ Este mercado se ha visto impulsado también por la entrada en vigor de la *Bribery Act* británica, de aplicación extraterritorial a las personas jurídicas que desarrollen parte de su negocio en el Reino Unido (aunque el acto de corrupción de funcionario o particular no haya tenido lugar en el Reino Unido).

estándar. Mientras unas consultoras hacen hincapié en *sistemas informáticos de control*, otras se centran en la *formación de personal*, otras en aspectos de *control y auditoría contable*, etc. Desde luego, lo que parece claro es que en modo alguno puede considerarse «cumplimiento del deber de control» la mera *adquisición o redacción de un Código de conducta* o normas similares.

En lo que a día de hoy existe acuerdo es en que *no toda persona jurídica está obligada a desplegar el mismo tipo de medidas*. La variadísima tipología existente en el mundo de las fundaciones, que contempla desde pequeñas organizaciones que dan cauce al voluntariado social hasta grandes corporaciones con actividad mercantil, requiere también distintos modelos de gobernanza⁶⁴.

Desde luego, fundaciones de menor tamaño no están llamadas a introducir procedimientos altamente formalizados como los que requeriría una entidad de crédito; y fundaciones que no muestren perfiles de riesgo en materia de delitos contra la intimidad no tienen por qué introducir protocolos específicos más allá de las reglas generales como las relativas al uso de medios informáticos por parte de los trabajadores. El deber de control se debe plasmar en el general deber de supervisión del administrador. Sin embargo, entidades de mayor tamaño como las grandes fundaciones con actividad empresarial⁶⁵ no se distinguen en sus deberes de las grandes empresas con forma societaria mercantil, y se les requiere un modelo de gobierno corporativo similar⁶⁶. Por ello, el primer paso antes de adoptar ningún tipo de medida es un análisis de cuáles son los riesgos internos que deben ser cubiertos.

2. Consecuencias jurídico-penales de la adopción de medidas, procedimientos o programas preventivos adecuados

El Código penal hace distintas referencias al deber de control y las medidas para su cumplimiento son variadas. Esas referencias no emplean siempre

⁶⁴ Al respecto ver el ilustrativo trabajo de G. RODRÍGUEZ CABRERO «El gobierno de las organizaciones no lucrativas», en J. I. RUIZ OLABUENAGA (dir.), *El sector no lucrativo en España. Una visión reciente*, Fundación BBVA, Bilbao, 2006, pp. 85 y ss., en especial pp. 97-99, pp. 99 y ss.

⁶⁵ Sobre las *fundaciones-empresa* y las *fundaciones con empresa*, ver por todos J. M. EMBID IRUJO, «Empresa y fundación en el ordenamiento jurídico español (la fundación empresarial)», en *ADF* 2010, pp. 15 y ss.

⁶⁶ Sobre fundaciones y gobierno corporativo ver J. M. EMBID IRUJO, «Gobierno de la Fundación», en CRUZ AMORÓS; MUÑOZ MACHADO; DE LORENZO GARCÍA (dirs.), *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, Iustel y Fundación ONCE, Madrid, 2005, pp. 227 y ss.; EL MISMO, «Obligaciones y responsabilidad de los patronos», en *ADF* 2009, pp. 131 y ss., p. 135; RODRÍGUEZ CABRERO «El gobierno de las organizaciones no lucrativas», pp. 99 y ss.

los mismos términos, y las consecuencias jurídicas a las que se refieren son diversas. Las dos referencias *expresas* son las siguientes:

— El 2.º inciso del artículo 31 bis 1 CP establece la *infracción del deber de control* como un *requisito* para la imputación de responsabilidad penal a la persona jurídica (de lo que cabe deducir que, a contrario, su *observancia* cierra esa vía de imputación de responsabilidad penal).

— El artículo 31 bis 4 d) contempla como *atenuante* la adopción de medidas eficaces para prevenir y descubrir delitos.

Por ello, una primera aproximación permite distinguir si el establecimiento de medidas de prevención, descubrimiento y reacción ante el delito en la persona jurídica ha tenido lugar *después* o *antes* de la comisión de un delito.

a) Si el programa de medidas preventivas y reactivas *suficiente e idóneo para la evitación de futuros delitos* se adopta *una vez cometido el delito que se está enjuiciando*, como intento de prevenir nuevos delitos en el futuro, ello tiene una doble virtualidad:

- Por una parte, permite aplicar la atenuante del artículo 31 bis 4 d).

- Por otra parte, si dicho programa es idóneo para *impedir una continuidad de la actividad delictiva o de sus efectos* y su adopción resulta creíble y fiable, entonces *decaerá el requisito principal del artículo 66 bis 1.ª, por lo que no se podrá imponer a la persona jurídica penas de las del artículo 33.7 b) a g), ni las medidas cautelares del artículo 33.7 in fine*⁶⁷.

b) Por el contrario, si primero se adoptan las medidas, procedimientos o programas preventivos y, una vez establecidos y activos, algún empleado comete un delito en los términos del artículo 31 bis, hablaremos de un delito que *no fue posible debido a la falta del debido control, sino pese a la existencia del debido control, que fue soslayado*. Por ello, no podrá imputarse responsabilidad penal a la persona jurídica.

Debe tenerse en cuenta que un programa estándar de medidas de estas características *no elimina* la posibilidad de que se cometan delitos en provecho de la entidad, sino que lo reduce hasta niveles de *riesgo residual permitido*. Por ello, si pese a la existencia de dichas medidas se comete un delito, habrá que analizar si el programa cumplía con la diligencia debida en el control y evitación de delitos o si era *gravemente* defectuoso (como se ha señalado antes,

⁶⁷ Una excepción puede ser la pena de *intervención judicial*: dada la flexibilidad con la que se configura el contenido de esta pena (o medida cautelar), perfectamente puede establecerse con la finalidad de *supervisar la correcta implantación* de dichas medidas.

una falta del «debido control» del art. 31 bis 1 por *culpa levis* o *levissima* no puede fundamentar responsabilidad penal).

Por último, debe señalarse que recientemente se comienza a abordar la posibilidad de imputar responsabilidad penal a los administradores de la persona jurídica por la no adopción de las medidas preventivas debidas, cuando con ello se favorece la comisión de un delito⁶⁸. Esta responsabilidad penal podría predicarse de quienes en una fundación sean responsables de la adopción o ejecución de medidas preventivas y no las adopten con dolo de favorecer la comisión de un delito. Aunque el tema requiere un desarrollo más detallado, sí cabe avanzar que son necesarios cuatro requisitos básicos para poder imputar responsabilidad penal a la persona física que omite el deber de control interno: a) que hablemos de un delito que el garante *pudo haber evitado* (es decir: un delito *aún no consumado*); b) que el garante omitiese una conducta *debida* que hubiese podido obstaculizar o impedir el delito; c) que el delito sea de aquéllos cuya prevención se le encomienda al garante; y d) que se cumplan los requisitos de tipicidad subjetiva del delito en cuestión, que en la mayoría de los casos son delitos *dolosos*: salvo allá donde quepa hablar de una modalidad típica imprudente, esto supone que para hablar de responsabilidad del garante por omisión debe existir un *dolo* —*aunque sea eventual*— *de favorecer o no impedir el delito en cuestión*⁶⁹.

VIII. «Pantallas» y fundaciones instrumentalizadas para la comisión de delitos

En el apartado 5 se ha expuesto que existen *dos grandes grupos de delitos* por los que una persona jurídica puede responder (criminalidad *empresarial* y

⁶⁸ En la doctrina alemana ver, por todos, T. ROTSCH, «Garantenpflicht aufgrund dienstlicher Stellung», en *Zeitschrift für das juristische Studium*, núm. 6, 2009, pp. 712 y ss.; O. KRAFT, y K. WINKLER, «Zur Garantenstellung des Compliance-Officers. Unterlassungsstrafbarkeit durch Organisationsmangel?», en *Corporate Compliance Zeitschrift* 1/2009, pp. 29 y ss.; T. RÖNNAU, y F. SCHNEIDER, «Der Compliance-Beauftragte als strafrechtlicher Garant: Überlegungen zum BGH-Urteil v. 17.7.2009 – 5 StR 394/08», en *ZIP – Zeitschrift für Wirtschaftsstrafrecht* vol. 31/2, 2010, p. 53 y s.; J. BÜRKLE, «Grenzen der strafrechtlichen Garantenstellung des Compliance-Officers», en *Corporate Compliance Zeitschrift* 1/2010, pp. 4 y ss.; BEULKE «Der Compliance Officer als Aufsichtsgarant? Überlegungen zu einer neuen Erscheinungsform der Geschäftsherrenhaftung», en *Festschrift für Klaus Geppert zum 70. Geburtstag am 10. März 2011*, De Gruyter, Berlin, 2011, p. 23 y ss.; en la española, ver DOPICO GÓMEZ-ALLER, «Comisión por omisión», en *Memento Penal Económico y de la Empresa*, pp. 67 y ss.; EL MISMO, «Presupuestos básicos de la responsabilidad penal del Compliance Officer y otros garantes en la empresa», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 843, 2012 (24/5/2012), p. 6.

⁶⁹ Esto es así porque son poquísimos los delitos que entran en consideración y que admiten una modalidad típica *imprudente* (blanqueo, delitos contra el medio ambiente).

criminalidad *organizada*); y en el apartado 6.b) se han detallado los requisitos necesarios para la imposición de penas interdictivas de larga duración, uno de los cuales era la existencia de una *persona jurídica instrumentalizada para la comisión de delitos*.

Las intervenciones de una persona jurídica que cabe imaginar en relación con el *tráfico de drogas*, el *tráfico de armas*, la *trata de personas*, la *prostitución de menores*, etc., habitualmente tienen que ver con *operar como «fachada» o «pantalla»* que dé apariencia de legalidad a la actividad delictiva, a los recursos para su ejecución o a los beneficios obtenidos de ella. Pensamos, pues, en una persona jurídica que sirve para *facilitar el delito* o la obtención del beneficio delictivo. Esta idea la corrobora la recién aludida mención del artículo 66 bis CP a la persona jurídica «instrumentalizada para la comisión de delitos»; y alguna otra norma, como el artículo 33.7.e), que alude a las actividades de la persona jurídica «en cuyo ejercicio se haya ... encubierto el delito»⁷⁰.

Sin embargo, *la inclusión de las entidades «de pantalla» en el régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas es sumamente perturbador*. Reconocer como sujeto en Derecho penal a lo que no es sino mera apariencia, *cobertura* o *fachada* para disimular las conductas delictivas (otorgándole los derechos del imputado, permitiéndole alegar, interrogar, etc.) es un contrasentido. El proceso penal debe tratar a la entidad de fachada como un *instrumento del delito* y no como un sujeto responsable. Podrá adoptar contra ella todas las medidas cautelares que permite la Ley de Enjuiciamiento Criminal (y, subsidiariamente, la Ley de Enjuiciamiento Civil) y, una vez declarado su carácter de mera fachada, proceder a su disolución y, de ser posible y necesario, al comiso de los activos patrimoniales; pero no declarar su *responsabilidad*.

Son sin duda éstas las consideraciones que llevan a la Circular 1/2011 de la Fiscalía General del Estado⁷¹ a proponer vías para eludir la aplicación de este régimen a las sociedades pantalla:

«No obstante lo dicho hasta este momento, en los casos en los que se detecte la existencia de sociedades pantalla o de fachada, caracterizadas por la ausencia de verdadera actividad, organización, infraestructura propia, patrimonio etc., utilizadas como herramientas del delito o para dificultar su investigación —el ejemplo más clásico y nutrido lo encontramos en las sociedades trucha de las tramas de defrau-

⁷⁰ Esta mención del encubrimiento es problemática, porque el delito de encubrimiento (art. 451 CP) no se cuenta entre aquéllos que pueden desencadenar la responsabilidad penal de una persona jurídica. Sin embargo, este *lapsus calami* nos revela una vez más que en la *mens legis(latoris)* está presente la idea de la persona jurídica encubridora o «pantalla».

⁷¹ Circular 1/2011 de la Fiscalía General del Estado, apartado II.1).

dación del IVA—, nada obsta a recurrir bien a la figura de la simulación contractual, bien a la doctrina del levantamiento del velo —que en sede penal constituye básicamente un recurso de búsqueda de la verdad material—, a los efectos de aflorar a las personas físicas amparadas por la ficción de independencia y alteridad de la sociedad pantalla. Así, aun a pesar de que desde el punto de vista estrictamente formal, una empresa pantalla puede gozar de personalidad jurídica y por tanto, ser potencial responsable de conductas delictivas conforme al artículo 31 bis del Código Penal, en los aludidos supuestos de abuso de la forma social, se ajustarán más a la realidad las opciones apuntadas en la medida en que posibilitan la imputación directa de las personas físicas por los delitos cometidos tras el manto de opacidad que otorga la sociedad ficticia.

(...) La anterior interpretación no colisiona con la norma penológica prevista en la letra b) de la circunstancia 2.ª del artículo 66 bis del Código Penal, cuando establece que «la persona jurídica se utilice instrumentalmente para la comisión de ilícitos penales», por cuando el propio legislador define el supuesto aludiendo a los casos en que «la actividad legal de la persona jurídica sea menos relevante que su actividad ilegal», y aquellos a los que se hace mención más arriba se refieren a entidades colectivas sin actividad, —en el ejemplo de las sociedades trucha de las tramas de IVA, aquellas no desarrollan ninguna actividad, no son las sociedades interpuestas quienes realmente compran y/o venden—, siendo utilizadas como meras titularidades formales de las obligaciones tributarias y como eficaces parapetos tras los que se oculta la actividad delictiva de los particulares, cuya conducta, siguiendo con el mismo ejemplo, puede recibir cumplida respuesta por medio de la aplicación de los artículos 31 y 305.1 a) del Código Penal».

La pretensión es razonable, y probablemente sea viable en los muy concretos casos de *ausencia total* de actividad legal, pero su alcance es limitado. Bastaría para acogerse al régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas hacer que la sociedad pantalla desarrollase *alguna* actividad, por mínima que fuese. Así, por mantenernos en los citados casos de *carrusel* tributario, ello podría predicarse de los llamados *truchas* y *missing traders*... siempre que los autores no hubiesen tomado la precaución de realizar *algún* tipo de actividad legal a través de la empresa; pero no en el resto de las empresas de la trama.

Sin embargo, hay vías más sencillas y más eficaces para lograr el objetivo pretendido. En mi opinión, la exclusión de las empresas y fundaciones *de pantalla* deriva de una interpretación literal del artículo 31 bis CP, y en concreto de la exigencia de que el delito sea cometido *en provecho* de la persona jurídica.

En efecto: en la mayoría de los casos de puras «pantallas», la persona jurídica interviene en un sentido *puramente auxiliar*, como cobertura de un

delito *que aprovecha a otra persona*, pero no a ella. Es posible que los beneficios del delito puedan transitoriamente pasar por su patrimonio, pero ello no es *en provecho* de la persona jurídica, sino de quienes son los destinatarios reales del beneficio ilegal. Por ello, casos como el de la empresa de importación-exportación de maquinaria que en realidad está transportando droga dentro de la maquinaria⁷² no deberían ser tratados como casos de responsabilidad penal de la persona jurídica: en ellos el delito no se comete *en provecho* de la persona jurídica (como exige el art. 31 bis 1), sino que, por el contrario, la persona jurídica actúa *en provecho de quien se sirve de su apariencia*. Los delitos en los que puras «pantallas» sirven para dar apariencia de legalidad a la actividad criminal o para favorecer que otra persona se beneficie del delito no encajan en el régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas, pues en ellos el delito no se comete en provecho de la persona jurídica.

Precisamente por lo recién expuesto es problemática la alusión a las personas jurídicas «instrumentalizadas para la comisión de delitos», pues no parece aludir a una entidad colectiva *beneficiaria* de un delito, sino a una que auxilia o coopera (instrumentalmente) al delito que aprovecha a otro. Esta expresión debe ser interpretada de un modo tal que sea compatible con el requisito básico de «delito cometido *en provecho de la persona jurídica*».

Para resolver esta aparente aporía es necesario atender menos al término «instrumentalizada» y más a la definición legal que da el artículo 66 bis 2 b («siempre que la actividad legal de la persona jurídica sea menos relevante que su actividad ilegal»). Así, hablaremos de personas jurídicas «instrumentalizadas» para la comisión de delitos siempre que su actividad preponderante sea ilegal; pero requiriendo en todo caso que la actividad delictiva sea cometida *en provecho* de la persona jurídica. La *pura pantalla* debe quedar fuera de consideración, y debe ser tratada como mero instrumento del delito.

Así, si por ejemplo una fundación estuviese ofreciendo servicios a distintas administraciones y cobrando por ello altísimos honorarios, pero todo ello fuese posible gracias a delitos de cohecho y tráfico de influencias, así como estafas a las administraciones, no hablaríamos de una *pantalla* sino de una *entidad instrumentalizada* sólo con que la actividad ilegal de la fundación fuese la predominante; pero para hablar de responsabilidad penal de la fundación esos delitos deberían haber sido cometidos en su provecho: los beneficios derivados deberían revertir a su patrimonio.

⁷² Como, por ejemplo, en el caso del que conoció el Auto del JCI n.º 6 de 11/10/2011, en el que se imputó a varias personas jurídicas que importaban y exportaban máquinas en cuyo interior se transportaba droga.

IX. Régimen de extinción de la responsabilidad penal de la persona jurídica y sus excepciones. Aplicabilidad a los casos de fusión de fundaciones (art. 30 LF)

«Artículo 130.

1. *La responsabilidad criminal se extingue: (...)*

2. *La transformación, fusión, absorción o escisión de una persona jurídica no extingue su responsabilidad penal, que se trasladará a la entidad o entidades en que se transforme, quede fusionada o absorbida y se extenderá a la entidad o entidades que resulten de la escisión. El Juez o Tribunal podrá moderar el traslado de la pena a la persona jurídica en función de la proporción que la persona jurídica originariamente responsable del delito guarde con ella.*

No extingue la responsabilidad penal la disolución encubierta⁷³ o meramente aparente de la persona jurídica. Se considerará en todo caso que existe disolución encubierta o meramente aparente de la persona jurídica cuando se continúe su actividad económica y se mantenga la identidad sustancial de clientes, proveedores y empleados, o de la parte más relevante de todos ellos».

Las circunstancias del artículo 130.1 CP, a excepción, obviamente, de la muerte del reo, extinguen la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Precisamente para suplir la inaplicabilidad del artículo 130.1.1.^a, en el artículo 130.2 se introducen una serie de consideraciones relativas a la extinción de la responsabilidad penal por la desaparición de la persona jurídica.

En ningún momento enuncia expresamente el artículo 130 CP una regla general que establezca que la disolución de la persona jurídica extingue su responsabilidad penal. Sin embargo, por una parte se trata de una cuestión evidente (la efectiva desaparición del reo hace imposible su enjuiciamiento y la imposición de la pena); y por otra, está implícita en la regulación del artículo 130.2, que se dedica precisamente a establecer *excepciones* a dicha extinción cuando la disolución sea *aparente* o cuando haya una *sucesión de personas jurídicas*.

El artículo 130.2 *in fine* niega la extinción de la responsabilidad penal de la persona jurídica cuando la disolución sea meramente aparente. Ello ocurrirá cuando la *realidad material y económica* de una empresa continúe mediante otra nueva persona jurídica (o incluso a través de una estructura sin per-

⁷³ La denominación legal «disolución encubierta» debería ser modificada, pues alude precisamente a lo contrario de lo que se define en el artículo 130.2. *Lo que se encubre en una disolución aparente no es la disolución, sino la subsistencia o «no-disolución» de la persona jurídica.* Entiende acertada esta crítica Díez RIPOLLÉS, *Derecho Penal, Parte General en esquemas*, p. 139.

sonalidad jurídica), pese a su extinción formal. La clave para determinar si subsiste la realidad económica de la empresa pese a los cambios en la forma jurídica es si hay una *continuidad en la actividad económica* con una identidad sustancial de todos o una parte relevante de sus *clientes, proveedores, empleados, etcétera*.

Se trata del levantamiento del velo para impedir que se pueda soslayar fraudulentamente la responsabilidad penal por el sencillo expediente de disolverla y proceder a su refundación a través de una forma jurídica distinta⁷⁴. Dependiendo de las circunstancias concurrentes, la conducta fraudulenta en este punto puede ser constitutiva, además, de diversos ilícitos penales como el alzamiento de bienes específico del artículo 258 CP.

El aspecto más problemático del artículo 130.2 reside en la regulación de las consecuencias de la *sucesión de personas jurídicas*, y en especial en el empleo de los términos *traslado de la responsabilidad penal y traslado de la pena*.

Empezando por los aspectos menos conflictivos, hablar de «traslado» de responsabilidad penal o de la pena en el caso de la *transformación* de una persona jurídica es, en realidad, un modo de referirse a un sencillo levantamiento del velo. Pese a la «transformación» de una persona jurídica, si su realidad económica y empresarial sigue siendo la misma, el Código Penal ignora el cambio formal.

Algo similar ocurre en relación con la *escisión* de la persona jurídica. El Juez o Tribunal ha de proceder a la punición de una, varias o todas de las entidades resultantes tras la escisión, que no son sino una fragmentación de la realidad económica de la entidad infractora.

Mucho más problemático es el *traslado de la «responsabilidad penal» y «de la pena» a la entidad resultante tras una fusión o, sobre todo, a la entidad absorbente tras una absorción*.

El artículo 30 LF regula la *fusión de fundaciones* en ausencia de prohibición de su fundador, y si no consta la oposición del Protectorado; pero regula también la *fusión obligatoria a instancias del Protectorado cuando una fundación resulte incapaz de alcanzar sus fines* (art. 30.4 LF). Imagínese la explosiva combinación de una *fusión obligada por el Protectorado* y de un *traslado de responsabilidad penal*

⁷⁴ La doctrina antes de 2010 ya había advertido del riesgo de elusión fraudulenta de la sanción por este sencillo expediente (BACIGALUPO SAGGESE, *La responsabilidad penal...*, p. 399). El debate doctrinal ofrece distintas propuestas para evitar estos fraudes, llegando incluso a sugerir la prohibición de disolución (A. EHRHARDT, *Unternehmensdelinquenz und Unternehmensstrafe*, Duncker & Humblot, Berlin, 1994, p. 220).

a la entidad resultante de la fusión. Los riesgos legales que introduce el nefasto artículo 130.2 CP en las fusiones y absorciones son difíciles de infravalorar.

En cualquier caso, lo regulado en el artículo 130.2 CP se refiere a los casos en que una persona jurídica *suceda* a otra. Los casos en que tras la liquidación de una fundación sus bienes son destinados a otra fundación con fines análogos a los suyos⁷⁵ no son supuestos de sucesión en la personalidad jurídica, por lo que no les son aplicables las previsiones del artículo 130.2 CP (que, además, por su carácter gravoso y de difícil compatibilidad constitucional, debe ser objeto de una interpretación muy restrictiva).

En su literalidad, la idea de «traslado de la responsabilidad penal» de un sujeto a otro al que hace alusión en primer lugar el artículo 130.2 es incompatible con nuestro sistema constitucional, en concreto con el principio de personalidad de las penas, de rango constitucional: SSTC 146/1994, 92/1997). Si considerásemos que tras una absorción la entidad absorbente deviene *penalmente responsable por un hecho que no cometió*, nos encontraríamos ineludiblemente ante una norma que *obliga a enjuiciar y declarar culpable a un sujeto por un hecho que no cometió*.

Distinta sería la cuestión si lo que se pretende es simplemente declarar la responsabilidad penal de la entidad absorbida y *declarar a la entidad absorbente sucesora en la deuda de Derecho Público en la que consiste la pena de multa*⁷⁶ («traslado de la pena» al que se refiere el precepto en segundo lugar). Por ello, debe hacerse una interpretación restrictiva, conforme a Constitución, de este desafortunado precepto.

Si no hay problema de falta de proporcionalidad⁷⁷, una mera sucesión en la posición deudora de la entidad infractora sin declaración de culpabilidad de la absorbente sería mucho menos problemática (sobre todo, por la evidente conexión patrimonial entre la entidad absorbente *inocente* y la absorbida *culpable*).

⁷⁵ Ver J. CAFFARENA LAPORTA, «Las Fundaciones: fines de interés general, beneficiarios y cláusulas de reversión», en *ADF* 2009, pp. 29 y ss., pp. 43 y ss.; EL MISMO, «La extinción de la fundación», en CRUZ AMORÓS; MUÑOZ MACHADO; DE LORENZO GARCÍA (dirs.), *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, Iustel y Fundación ONCE, Madrid, 2005, pp. 451 y ss.; L. FERRANDO VILLALBA, «Comentario al art. 33», en J. OLAVARRÍA IGLESIA (coord.), *Comentarios a la Ley de Fundaciones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, p. 846.

⁷⁶ Empleaban una terminología similar para referirse al antiguo artículo 31.2 CP SILVA SÁNCHEZ y ORTIZ DE URBINA, «El art. 31.2 del Código Penal...», en *InDret*, núm. 2, 2006.

⁷⁷ El artículo 130.2 *in fine* parece dirigido precisamente a procurar esta proporcionalidad, cuando otorga la Juez o Tribunal la facultad de «*moderar el traslado de la pena a la persona jurídica en función de la proporción que la persona jurídica originariamente responsable del delito guarde con ella*».

Sin embargo, el problema más grave se plantea en el plano procesal: ¿cómo dar cauce a esta sucesión? La regulación procesal de la materia (la reforma de la LECrim operada por la Ley 37/200/) no da ninguna respuesta. Y es que expedientes como el que aquí se analiza pueden ser más o menos problemáticos en el procedimiento administrativo, pero son sumamente inadecuados para el ámbito penal. Imaginemos que una gran empresa absorbe una pequeña persona jurídica: ¿A qué persona jurídica se imputará, se juzgará y se condenará? ¿A una entidad *ya inexistente* —la disuelta por la absorción— o a una entidad absorbente que *no cometió los hechos*? ¿Deberá la entidad absorbente *ser imputada, juzgada y declarada culpable por el hecho de la entidad absorbida...* o por el contrario habrá que condenar a una entidad *ya inexistente* —y que, por ello, no puede defenderse— para poder trasladar el deber de pago de la multa a la entidad absorbente? Es difícil hallar una interpretación admisible para esta norma⁷⁸.

⁷⁸ Para evitar que este precepto sea un supuesto de responsabilidad penal objetiva, G. ORTIZ DE URBINA propone (en *Memento Penal Económico y de la Empresa 2011*, Francis Lefebvre, Madrid, 2011, p. 184) que sólo se traslade a la entidad absorbente la responsabilidad penal de la absorbida cuando aquélla no haya prestado el cuidado debido en la absorción, realizando un análisis de indicios que pudiesen revelar que la entidad absorbida estaba o podía llegar a estar imputada («*due diligence*»).

Esta inteligente propuesta, sin duda, debe ser valorada positivamente pues limita esta inaceptable traslación objetiva de responsabilidad penal de un sujeto a otro. No obstante, en mi opinión el texto no permite una solución razonable de la cuestión, ni siquiera con tan interesante mejora.

Imaginemos que una gran empresa absorbe en 2012 a una pequeña empresa que en 2011 había cometido una *estafa*; y que lo hace sin comprobar si la entidad absorbida había cometido o no fraudes en el pasado. Si se quisiera afirmar que este expediente punitivo pasa a ser legítimo si se fundamenta la sanción en la falta de cuidado de la entidad absorbente, la respuesta debe ser negativa. Lo que en realidad se estaría haciendo es condenar a la entidad absorbente por un hecho cometido en 2011 por otra entidad, fundamentando la responsabilidad en una supuesta infracción de un deber de cuidado *cometida un año después*. Así, para localizar alguna infracción reprochable a la propia entidad absorbente, y evitar así una responsabilidad objetiva sin infracción, esta propuesta *de facto* termina creando un nuevo tipo delictivo: la «falta de diligencia en la absorción de empresas», sancionado con la misma pena que corresponda al delito negligentemente no detectado: un tipo que no cumple con los requisitos del principio de legalidad penal.

Aducir que una entidad haya realizado una *due diligence* antes de la absorción es sin duda un potente argumento de descargo, pues subraya lo absurdo que sería penarla por lo que ni siquiera se pudo detectar en el momento de la absorción. Sin embargo, parece inviable *a contrario sensu* fundamentar en los demás casos la responsabilidad penal en la omisión de esta clase de análisis. El «deber de cuidado» del adquirente de comprobar cierta clase de vicios en la entidad adquirida procede del principio *caveat emptor*, según el cual incumbe al comprador la comprobación de cierta clase de vicios (¡no todos!), pues si no los investiga posteriormente correrá él con ellos y no podrá reclamárselos al vendedor. No se trata, pues, de una prohibición con relevancia jurídico-pública, sino sólo de una *Obliegenheit* de autoprotección cuya infracción hace que el comprador pierda una acción contra el vendedor. No se

Sea como fuere, y dado el papel que el artículo 30.2 y 4 LF otorga al Protectorado en las fusiones voluntarias y obligatorias de fundaciones, sería razonable que éste inste a las fundaciones que se van a fusionar a la realización de una *due diligence* de riesgo legal y, en la medida de lo posible, al aseguramiento de los posibles quebrantos económicos que pudiesen surgir para la entidad resultante derivados de posibles procesos penales por hechos previos a la fusión.

En cualquier caso, si como dice la Exposición de Motivos (punto VII) lo que se pretendía era evitar que la responsabilidad penal pueda ser «burlada», entonces deberían haberse arbitrado mecanismos que permitiesen la retroacción y anulación de la absorción o fusión, para procesar y sancionar a la persona jurídica verdaderamente infractora⁷⁹.

No cabe interpretar que puedan trasladarse a la entidad absorbente penas del artículo 33.7 b) a g). La imposición de esas penas exige atender a las características preventivo-especiales *que tenía la entidad en el momento de cometer el delito, si subsisten en el momento de la imposición*. Al ser distinta la persona jurídica que cometió el delito y la sucesora a la que se dirige la pena, la única pena que es posible «trasladar» (en los términos recién señalados) es la multa.

Bibliografía citada

- ALDAZÁBAL ETXEBARRÍA, J., *Las fundaciones del sector público vasco: su régimen jurídico*, Lete, Bilbao, 2007.
- BACIGALUPO SAGESSE, S., *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Bosch, Barcelona, 1998.
- Comentario al artículo 31 bis CP, en GÓMEZ TOMILLO, M. (dir.): *Comentarios al Código Penal*, 2.ª ed., Valladolid, 2010, p. 272.
- «Los criterios de imputación de la responsabilidad penal de los entes colectivos y de sus órganos de gobierno (arts. 31 bis y 129 CP)», en *Diario La Ley*, núm. 7541, 5-1-2011.

trata, pues, de una prohibición cuya infracción pueda determinar consecuencias penales: el Estado no *prohíbe* absorber entidades sin comprobar diligentemente estos extremos. Por ello, no cabe construir una suerte de *negligencia punible* derivada de *absorber entidades sin comprobar si han cometido previamente delitos o no* (y, mucho menos, castigar dicha negligencia con la pena prevista para las entidades que cometan o toleren dichos delitos).

No obstante, *más inaceptable aún es juzgar y condenar por unos hechos a una entidad que no los cometió*. Mientras siga vigente este aspecto del artículo 130.2, serán bienvenidos los expedientes que en mayor o menor medida permitan restringir los irrazonables excesos a los que su texto conduce.

⁷⁹ De acuerdo con esta propuesta se manifiesta DÍEZ RIPOLLÉS, *Derecho Penal...*, p. 139.

- BANACLOCHE PALAO, J.; ZARZALEJOS NIETO, J., y GÓMEZ-JARA DÍEZ, C., *Responsabilidad penal de las personas jurídicas. Aspectos sustantivos y procesales*, La Ley, Madrid, 2011.
- BLASCO GASCÓ; CAPILLA RONCERO; LÓPEZ Y LÓPEZ; MONTÉS PENADÉS; ROCA I TRIAS; VALPUESTA FERNÁNDEZ, *Derecho Civil. Parte General. Derecho de la persona*, 4.^a ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.
- BEULKE, W., «Der Compliance Officer» als Aufsichtsgarant? Überlegungen zu einer neuen Erscheinungsform der Geschäftsherrenhaftung», en *Festschrift für Klaus Geppert zum 70. Geburtstag am 10. März 2011*, De Gruyter, Berlin, 2011, pp. 23 y ss.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A., «Donaciones “obligatorias” a fundaciones de colegios y la ley orgánica de educación: implicaciones fiscales», en *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 13, 2009.
- BÜRKLE, J., «Grenzen der strafrechtlichen Garantienstellung des Compliance-Officers», en *Corporate Compliance Zeitschrift*, núm. 1, 2010, pp. 4 y ss.
- CAFFARENA LAPORTA, J., *El régimen jurídico de las fundaciones: estudio para su reforma*, Ministerio de Asuntos Sociales, Madrid, 1991.
- «La extinción de la fundación», en CRUZ AMORÓS; MUÑOZ MACHADO; DE LORENZO GARCÍA (dirs.), *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenasgo*, Madrid: Iustel; Fundación ONCE, 2005, pp. 451 y ss.
- «Las Fundaciones: fines de interés general, beneficiarios y cláusulas de reversión», en *ADF* 2009, pp. 29 y ss.
- CARBALLEIRA RIVERA, M.^a T., *Fundaciones y Administración Pública*, Atelier, Barcelona, 2009.
- CARBONELL MATEU, J. C., «Aproximación a la dogmática de la responsabilidad penal de las personas jurídicas», en CARBONELL MATEU, GONZÁLEZ CUSSAC, ORTS BERENGUER y CUERDA ARNAU (dirs.), *Constitución, derechos fundamentales y sistema penal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.
- CARBONELL MATEU J. C.; MORALES PRATS, F., y DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., «Personas Jurídicas. Art. 31 bis CP», en ÁLVAREZ GARCÍA y GONZÁLEZ CUSSAC (dirs.), *Consideraciones a propósito del Proyecto de Ley de 2009 de modificación del Código Penal (Conclusiones del Seminario interuniversitario sobre la reforma del Código Penal celebrado en la Universidad Carlos III de Madrid)*, Valencia, 2010.
- CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL, *Informe al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*.
- DE LA FUENTE HONRUBIA, F., *Las consecuencias accesorias del artículo 129 del Código Penal*, Lex Nova, Valladolid, 2004.
- DE RIVAS VERDES-MONTENEGRO, César, «La responsabilidad penal de las personas jurídicas: problemas dogmáticos y soluciones legislativas», en *La Ley Penal*, núm. 75, octubre 2010.
- DEL ROSAL BLASCO, B., «Responsabilidad penal de empresas y códigos de buena conducta corporativa», en *Diario La Ley*, núm. 7670, 11-7-2011.

- DÍEZ RIPOLLES, J. L., *Derecho Penal. Parte general en esquemas*, 3.^a ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.
- DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., «Responsabilidad penal de las personas jurídicas», en *Memento Experto Reforma Penal 2010*, pp. 11 y ss. (también publicado en *Memento Penal 2011*, Ed. Francis Lefebvre, 2011, pp. 319 y ss., 459 y ss.)
- «Comisión por omisión», en *Memento Penal Económico y de la Empresa*, Francis Lefebvre, 2011, p. 51 y ss.
- «Proceso penal contra personas jurídicas: medidas cautelares, representantes y testigos», en *La Ley*, núm. 7796, 13/2/2012, pp. 7 y ss.
- «Presupuestos básicos de la responsabilidad penal del Compliance Officer y otros garantes en la empresa», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 843/2012 (24/5/2012), p. 6.
- «Del riesgo al resultado», en POZUELO PÉREZ (coord.), L., *Derecho penal de la construcción. Aspectos urbanísticos, inmobiliarios y de seguridad en el trabajo*, 2.^a ed., Comares, Granada, 2012, p. 541.
- «Aproximación al sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas», en POZUELO PÉREZ, L. (coord.), *Derecho penal de la construcción. Aspectos urbanísticos, inmobiliarios y de seguridad en el trabajo*, 2.^a ed., Comares, Granada, 2012, pp. 589 y ss.
- (dir.), *La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Proyecto de reforma de 2009. Una reflexión colectiva*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.
- ECHARRI CASI, F., «Las personas jurídicas y su imputación en el proceso penal: una nueva perspectiva de las garantías constitucionales», en *Diario La Ley*, núm. 7632, 18-5-2011.
- EMPID IRUJO, J. M., «Obligaciones y responsabilidad de los patronos», en *ADF* 2009, pp. 131 y ss.
- «Empresa y fundación en el ordenamiento jurídico español (la fundación empresarial)», en *ADF* 2010, pp. 15 y ss.
- ERHARDT, A., *Unternehmensdelinquenz und Unternehmensstrafe. Sanktionen gegen juristische Personen nach deutschen und US-amerikanischen Recht*, Duncker & Humblot, Berlin, 1994.
- FELIÚ REY, M. I., «Claroscuros de la Ley 5/2011 de Economía Social», en *ADF* 2011, pp. 117 y ss.
- FERNÁNDEZ TERUELO, J. G., «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Código Penal español (una visión crítica)», en *Revista Jurídica de Castilla y León*, núm. 25, septiembre 2011, pp. 7 y ss.
- FERRANDO VILLALBA, L., «Comentario al art. 33», en OLAVARRÍA IGLESIA, J. (coord.), *Comentarios a la Ley de Fundaciones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

- FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *Circular 1/2011, relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica número 5/2010*.
- GASCÓN INCHAUSTI, F., «Consecuencias procesales del nuevo régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas: la persona jurídica como sujeto pasivo del proceso penal», en GASCÓN INCHAUSTI (dir.), *Repercusiones sobre el proceso penal de la Ley Orgánica 5/2010, de reforma del Código Penal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.
- GÓMEZ MARTÍN, V., *Actualización de la obra de Santiago Mir Puig Derecho Penal, Parte General, 8.ª edición, 2008, a la L.O. 5/2010, de modificación del Código Penal, que entra en vigor el 23-12-2010*, Reppertor, Barcelona, 2011.
- GÓMEZ TOMILLO, M., *Introducción a la responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Lex Nova, Valladolid, 2010.
- GÓMEZ-JARA DÍEZ, C., «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la reforma del Código Penal», *Diario La Ley*, núm. 7534, 23-12-2010.
- *La culpabilidad penal de la empresa*, Marcial Pons, Madrid, 2005.
- GONZÁLEZ CUÉLLAR SERRANO, N., y JUANES PECES, Á., «La responsabilidad penal de las personas jurídicas y su enjuiciamiento en la reforma de 2010. Medidas a adoptar antes de su entrada en vigor», en *Diario La Ley*, núm. 7501, 3-11-2010.
- HEINE, G., *Die strafrechtliche Verantwortlichkeit von Unternehmen. Von individuellem Fehlverhalten zu kollektiven Fehlentwicklungen, insbesondere bei Großrisiken*, Nomos, Baden-Baden, 1995.
- HURTADO POZO, J., «Responsabilidad penal de la empresa en el Derecho Penal Suizo», en AA.VV., *La ciencia penal en el umbral del siglo XXI*, México, 2001, pp. 449 y ss.
- KRAFT, O., y WINKLER, K., «Zur Garantenstellung des Compliance-Officers. Unterlassungsstrafbarkeit durch Organisationsmangel?», en *Corporate Compliance Zeitschrift* 1/2009, pp. 29 y ss.
- LASCURAÍN SÁNCHEZ, J. A., «¿Quo vadis, Fiscalía?», en *Togas.biz* 28/6/2011 (<http://www.togas.biz/articulos/Derecho-Penal/Penal-Economico/-QUO-VADIS--FISCALIA.html>).
- MESA VILA, M., *Fundaciones del sector público andaluz: régimen jurídico y gestión*, Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, 2009.
- MESTRE, A., *Las personas morales y su responsabilidad penal*, Góngora, Madrid, s/f (el original francés es de 1899).
- MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*, 9.ª ed., Barcelona, 2011.
- MIRÓ LLINARES, F., «Reflexiones sobre el principio *societas delinquere non potest* y el artículo 129 del Código penal», en SOLER PASCUAL (dir.), *Responsabilidad de las personas jurídicas en los delitos económicos. Especial referencia a los consejos de administración. Actuar en nombre de otro*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2007.

- MORALES PRATS, F., «La responsabilidad penal de las personas jurídicas», en *Derecho Penal Europeo. Jurisprudencia del tribunal Europeo de Derechos Humanos. Sistemas Penales Europeos*, CGPJ, Madrid, 2010, pp. 375 y ss.
- MUÑOZ CONDE, F., y GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, 8.^a ed., Valencia, 2010.
- MUÑOZ LORENTE, J. «Algunas cuestiones sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas en España: Su contradictorio presente y su incierto futuro», en AA.VV., *Estudios en homenaje al profesor Alfonso Serrano Gómez*, Dykinson, Madrid, 2006.
- MORILLAS CUEVA, L., *Addenda a la obra Derecho Penal Parte General, Tomo II, Volumen I*, Madrid, 2011.
- NIETO MARTÍN, A., *La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un modelo legislativo*, Iustel, Madrid, 2008.
- «La responsabilidad penal de las personas jurídicas tras la LO 5/2010», en *Revista Jurídica Galega*, núm. 63, 2009, pp. 47 y ss.
- ORTIZ DE URBINA GIMENO, Í., «Responsabilidad penal de las personas jurídicas», en *Memento Penal Económico y de la Empresa 2011*, Ed. Francis Lefebvre, 2011, pp. 153 y ss.
- PEDRAZ PENALVA, E.; PÉREZ GIL, J., y CABEZUDO RODRÍGUEZ, N., «Aspectos procesales de la reforma del Código Penal en materia de responsabilidad penal de las personas jurídicas», en ÁLVAREZ GARCÍA y GONZÁLEZ CUSSAC, *Consideraciones a propósito del Proyecto de 2009 de modificación del Código Penal*, Valencia, 2010.
- PIÑAR MAÑAS, J. L., «Protección de datos personales y fundaciones», en *ADF* 2009, pp. 95 y ss.
- ROBLES PLANAS, R., «El “hecho propio” de las personas jurídicas y el Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de Reforma del Código Penal de 2008», en *InDret* 2/2009, pp. 1-12.
- RODRÍGUEZ CABRERO, G., «El gobierno de las organizaciones no lucrativas», en RUIZ OLABUENAGA, J. I. (dir.), *El sector no lucrativo en España. Una visión reciente*, Fundación BBVA, Bilbao, 2006, pp. 85 y ss.
- RODRÍGUEZ RAMOS, Luis, «¿Cómo puede delinquir una persona jurídica en un sistema penal antropocéntrico? (La participación en el delito de otro por omisión imprudente: pautas para su prevención)», en *Diario La Ley*, núm. 7561, 3-2-2011.
- RÖNNAU, T., y SCHNEIDER, F., «Der Compliance-Beauftragte als strafrechtlicher Garant: Überlegungen zum BGH-Urteil v. 17.7.2009 – 5 StR 394/08», en *ZIP – Zeitschrift für Wirtschaftsstrafrecht* vol. 31/2, 2010, pp. 53 y s.
- ROSO CAÑADILLAS, R., «Las fuentes de imputación de la responsabilidad penal corporativa», en *La Ley Penal*, núm. 81, abril 2011.
- ROTSCH, T., «Garantenpflicht aufgrund dienstlicher Stellung», en *Zeitschrift für das juristische Studium*, núm. 6, 2009, pp. 712 y ss.

- SÁNCHEZ CALERO, F. J.; MORENO QUESADA, B.; GONZÁLEZ PORRAS, J. M.; OSSORIO SERRANO, J. M.; RUIZ-RICO RUIZ-MORÓN, J.; GONZÁLEZ GARCÍA, J.; HERRERA CAMPOS, R., y MORENO QUESADA, L., *Curso de Derecho Civil I. Parte General y Derecho de la Persona*, 4.^a ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.
- SILVA SÁNCHEZ, J.-M.^a, «La aplicación judicial de las consecuencias accesorias para empresas», en *InDret* 2/2006.
- «La evolución ideológica de la discusión sobre la «responsabilidad penal» de las personas jurídicas», en *Derecho Penal y Criminología*, vol. 29, núm. 86-87, 2008, pp. 129 y ss.
- SILVA SÁNCHEZ, J.-M.^a, y ORTIZ DE URBINA GIMENO, Í., «El art. 31.2 del Código Penal», en *InDret* 2/2006.
- ÚBEDA DE LOS COBOS, J. J., «La responsabilidad penal de las personas jurídicas tras la reforma del Código Penal aprobada por Ley Orgánica 5/10, de 22 de junio», en *La Ley penal*, núm. 77, diciembre 2010, pp. 25 y ss.
- ZUGALDÍA ESPINAR, J. M., *La responsabilidad penal de empresas, fundaciones y asociaciones*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2008.
- «Societas delinquere potest», en *La ley penal: revista de derecho penal, procesal y penitenciario*, núm. 76, 2010.
- *Fundamentos de Derecho Penal. Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.
- ZÚÑIGA RODRÍGUEZ, L., *Bases para un modelo de imputación de responsabilidad penal a las personas jurídicas*, 3.^a ed., Aranzadi, Pamplona, 2009.

Los incentivos fiscales al mecenazgo en Estados Unidos.

¿Qué podemos aprender con vistas a la reforma de la Ley 49/2002?¹

Alejandro Blázquez Lidoy

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Rey Juan Carlos

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. IMPORTANCIA DEL MECENAZGO EN ESTADOS UNIDOS: 1. *Origen del mecenazgo en Estados Unidos*. 2. *Importancia económica del mecenazgo*.—II. DEDUCCIONES POR MECENAZGO Y ECONOMÍA; JUSTIFICACIONES Y TENDENCIAS: 1. *Aproximación al régimen fiscal del mecenazgo en Estados Unidos*: A) Personas jurídicas. B) Límites de la deducción. 2. *Incidencia del sistema tributario sobre el mecenazgo*. 3. *Justificación de una normativa fiscal sobre el mecenazgo en Estados Unidos*: A) Razones personales del mecenazgo. B) Justificación de los incentivos fiscales al mecenazgo. C) Críticas a los incentivos fiscales al mecenazgo. 4. *La reforma del mecenazgo para las personas físicas en Estados Unidos (la reforma Obama)*. 5. *Las propuestas de la Oficina Presupuestaria del Congreso*.—III. ENTIDADES BENEFICIARIAS DEL MECENAZGO: 1. *Consideraciones sobre el carácter no lucrativo como requisito de deducibilidad*. 2. *Las ENL extranjeras: las donaciones internacionales*.—IV. EL CONCEPTO DE DONACIÓN Y EL DESDOBLAMIENTO DE LOS NEGOCIOS EN GRATUITOS Y CON CONTRAPRESTACIÓN: 1. *El control de los fondos donados por la ENL*. 2. *Servicios o ventas por encima del valor del mercado*. 3. *Bienes adquiridos por valor inferior a su valor de mercado (bargain sale)*. 4. *Las operaciones mixtas y la publicidad*. 5. *El reconocimiento del donante*.—V. EL DIFÍCIL CONCEPTO DE DONACIÓN EN EL MUNDO EMPRESARIAL (RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA). ¿PUEDEN LAS PERSONAS JURÍDICAS HACER DONACIONES?. 1. *Capacidad para hacer donaciones de las personas jurídicas*. 2. *Opción tributaria: la deducibilidad de las donaciones realizadas por las personas jurídicas*. 3. *Los problemas de agency-cost y la responsabilidad del órgano de gobierno*. 4. *Gastos correlacionados con las actividades, responsabilidad social corporativa y donaciones*.—VI. EL RÉGIMEN DEL MECENAZGO PARA LAS PERSONAS FÍSICAS: 1. *Características generales*. 2. *La opción por el mecenazgo*. 3. *Los límites de deducción sobre la base imponible*: A) Justificación de los límites. 4. *La compensación en años futuros*.—VII. EL RÉGIMEN DEL MECENAZGO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: 1. *Imputación temporal de la donación*. 2. *Los límites de deducción y la compensación en años futuros*.—VIII. EL TRATAMIENTO DE LAS DONACIONES EN ESPECIE: 1. *La regla del valor de mercado frente al coste de adquisición*. 2. *Las*

¹ El presente estudio es el resultado de un proyecto de investigación en la *Boston University School of Law* financiado por las Fundaciones Rafael del Pino y Fundación Telefónica. El autor quiere agradecer a ambas instituciones el apoyo prestado. El trabajo se entregó para publicación en octubre de 2012.

donaciones de existencias. 3. Reglas especiales para valorar ciertos elementos. 4. El valor de mercado: su justificación y la IRS publication 561. 5. Régimen sancionador.—IX. DONACIONES DE BIENES REALIZADAS DE FORMA FRACCIONADA EN EL TIEMPO.—X. LA NO DEDUCCIÓN POR MECENAZGO DE LOS SERVICIOS PRESTADOS: 1. *Los servicios gratuitos de las empresas. 2. El uso de bienes. 3. Las donaciones de derechos devengados por trabajo o servicios.*—XI. OBLIGACIONES FORMALES PARA LA DEDUCCIÓN FISCAL DE LAS DONACIONES: 1. *Documentación en el caso de donaciones en dinero. 2. Las operaciones mixtas: donación y precio. 3. Las donaciones en especie. 4. La responsabilidad del donatario en la donación.*—XII. CONCLUSIONES: RESUMEN DE MEDIDAS QUE PUEDEN SER APLICABLES EN ESPAÑA.—BIBLIOGRAFÍA CITADA.

I. Introducción. Importancia del mecenazgo en Estados Unidos

Estados Unidos tiene una larga tradición en la regulación fiscal del mecenazgo y de las Entidades no Lucrativas (en adelante, ENL)². A esa larga tradición hay que añadir que, en términos económicos, las cantidades que se manejan están fuera del alcance de cualquier otro país y que el acervo normativo y doctrinal es en esta materia mucho más extenso que el existente en España³. Además, el régimen del mecenazgo en Estados Unidos para las personas físicas, que son las que suponen en dicho país la mayor parte de las donaciones, es más beneficioso que en España. Y el beneficio no se encuentra tanto en el tipo efectivo de deducción, que también es más alto en USA para los grandes donativos, sino fundamentalmente en que los límites para poder deducir son muchos más benévolos. Pero el mecenazgo en Estados Unidos es mucho más que límites y porcentajes y hay diversas cuestiones que pueden ser un referente para los cambios legislativos que parece que se plantean en España.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. En Estados Unidos, una persona física con una base imponible de 200.000 unidades que dona 100.000 podría deducir por mecenazgo las 100.000 íntegras a su tipo marginal (a estos efectos suponemos que es un 35%), lo que alcanzaría a 35.000 unidades.

² En este trabajo se hará mención constante al *Internal Revenue Service* (IRS), que es equiparable a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y al *Internal Revenue Code* (IRC), que es el Código tributario. Por otro lado, se hará referencia de manera indistinta, y a los efectos de evitar usar siempre la misma palabra, a Estados Unidos o a USA para referirnos a este país.

³ Señala ZOLT (2011-2012, p. 364) que Estados Unidos es el país que más dona tanto internamente como en ayuda internacional. Por su parte, POZEN (2006, p. 534) advierte que el régimen fiscal de las donaciones ha dado lugar a uno de los mayores desarrollos doctrinales de todo el Derecho fiscal. En la página web del *Internal Revenue Service* (<http://www.irs.gov/>) aparecen siete materias de desarrollo y una de ellas es, precisamente, la de las entidades no lucrativas.

En España, una persona física con una base liquidable de 200.000 unidades si dona 100.000 podría deducirse sólo 20.000 al tipo del 25%, es decir, 5.000 unidades. En términos cuantitativos, el contribuyente de Estados Unidos se ha deducido 7 veces más.

Otra idea fundamental es que las donaciones en Estados Unidos son muy elevadas y la cultura del mecenazgo tiene una especial aceptación. Esto no ocurre en España. Y es importante tener en consideración que si lo que se pretende es que el mecenazgo en nuestro país se incremente de forma sustancial, los incentivos tendrían que ser especialmente generosos, incluso más que los que existen en Estados Unidos, con el objeto de compensar esa situación inicial.

El objeto de este trabajo es examinar el régimen tributario del mecenazgo en Estados Unidos, entendiendo el mecenazgo en sentido estricto, con vistas a intentar proveer propuestas que puedan ser útiles en la modificación 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, que ha sido planteada por el actual Gobierno⁴. Con la vista puesta en ese objetivo, la estructura de este trabajo consta de un estudio sistemático de las principales cuestiones del régimen tributario del mecenazgo en los Estados Unidos, pero añadiendo en aquellas materias que se han considerado relevantes una nota con el enunciado «INCIDENCIA EN ESPAÑA», donde se exponen las valoraciones personales del autor respecto a posibles modificaciones internas con base en el sistema de los Estados Unidos. Por tanto, la finalidad principal del trabajo es la propuesta de reformas en la Ley 49/2002 a la vista de lo que nos pueda enseñar el Derecho de los Estados Unidos⁵.

⁴ En Estados Unidos las deducciones fiscales al mecenazgo se consideran «subsidios» a las ENL. Y desde esa perspectiva económica, los subsidios no se limitan al mecenazgo sino que alcanzan a todo el sistema de exenciones fiscales que permiten reducir los costes de las ENL. Por tanto, los incentivos fiscales al mecenazgo forman parte de un sistema completo de subsidios indirectos a las ENL (COLOMBO, 2001, p. 689). Pero a diferencia de otros incentivos, como ocurre con la exención del IS, en el caso del mecenazgo el Gobierno sólo invierte en una ENL si lo hace un particular. Como señala SCHIZER (2008-2009, p. 235) cuando una ENL tiene beneficios y está exenta de pagar IS el Estado está financiando dicha actividad, pero a diferencia de lo que sucede con el mecenazgo, la exención no está destinada a obtener mayores fondos por parte de terceros.

⁵ Algunas de las propuestas de reforma que se recogen en este trabajo las hemos expuesto en otro estudio publicado con el profesor I. MARÍN DÉGANO en *Crónica Tributaria* (BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN DÉGANO, 2012b).

1. *Origen del mecenazgo en Estados Unidos*

El régimen fiscal del mecenazgo en Estados Unidos se reguló hace casi ya 100 años (en 1917 con la *War Revenue Act*) permitiéndose los incentivos al mecenazgo de las personas físicas con el objeto de conseguir mayores donaciones para las ENL. Se trata de unas de las deducciones más antiguas. Desde entonces, y a pesar de que el sistema ha ido cambiando, lo que se permite es que el importe de la donación, y hasta un determinado límite, sea deducible en la base imponible del contribuyente a su tipo marginal. Es decir, una reducción en base y no una deducción en la cuota. A partir de 1935, se permitieron las deducciones para las personas jurídicas aunque con distintos límites y porcentajes. La justificación económica del mecenazgo se basó, exclusivamente, en un análisis del mecenazgo como ahorro de gastos públicos. Las donaciones a ENL supondrían un ahorro de costes para la Administración en tanto estas entidades prestarán servicios que en otro caso ésta debería asumir. Mediante la deducción por mecenazgo, y el coste fiscal que lleva aparejado, se compensa ese ahorro⁶.

2. *Importancia económica del mecenazgo*

Los estudios que se ocupan de analizar el régimen tributario del mecenazgo toman en consideración datos reales a los efectos de poder valorar la incidencia de los incentivos fiscales al mecenazgo en la economía. Son datos referentes a las cantidades donadas, efectos en la recaudación fiscal y distribución de esos donantes⁷.

(i) Durante el ejercicio 2010, las ENL recibieron 290.890 millones de dólares en donaciones (el 2% del Producto Interior Bruto). De dicha cantidad 211.770 millones de dólares (un 73% aproximadamente) fueron donados por personas físicas, mientras que las empresas donaron 15.290 millones (un 5,25%). El resto de los ingresos provinieron de donaciones de fundaciones, o de sucesiones⁸. En GIVING USA se señala que en los últimos 50 años, tres

⁶ La doctrina ha señalado que la finalidad inicial de los incentivos fiscales al mecenazgo era proveer a las ENL de fondos. Es decir, el objetivo era dar un subsidio las ENL, aunque el Congreso no justificó la razón de esa medida (CORDES, 2011, p. 2013).

⁷ Los datos a los que vamos a hacer referencia son, exclusivamente, referentes al mecenazgo. A los anteriores habría que añadir los que afectan a las propias ENL. Así, por ejemplo, se estima que la exención en el Impuesto sobre Sociedades cada año supone un coste fiscal de aproximadamente 10.000 millones de dólares (ZOLT, 2011-2012, p. 365, citando a otros autores).

⁸ JOINT COMMITTEE ON TAXATION (2011, p. 1) y CENTER ON PHILANTHROPY AT INDIANA UNIVERSITY (2011, p. 1).

cuartas partes de las donaciones son realizadas por personas físicas (Center on Philanthropy at Indiana University, 2011, p. 6). Y con datos de 2005, el 26% del total de las donaciones de las personas físicas de ese año fueron en especie, mientras que el 74 restante lo fue en dinero (Ackerman y Auten, 2011, p. 652).

El anterior dato pone de manifiesto una de las particularidades del mecenazgo en Estados Unidos, y es que se centra en las personas físicas y no en las personas jurídicas. De hecho, y como veremos, para las personas jurídicas la deducción por donativos se limita al 10% de la base imponible frente al 50% de las personas físicas, lo que no es sino un sesgo normativo en favor de las personas físicas y que se fundamenta en el hecho de que las entidades mercantiles deben estar orientadas a la maximización de los beneficios de los accionistas y donde las donaciones pueden contravenir ese interés.

(ii) Entre las personas que presentaron la declaración del IRPF, el mecenazgo implicaría aproximadamente un 2,5% del los ingresos por este tributo. Se incluye a aquellos contribuyentes que identificaron de forma expresa la deducción por mecenazgo (*itemized deduction*) como una estimación de aquellos que no la recogieron de forma expresa (*standard deduction*)⁹.

(iii) El mecenazgo entre las personas físicas se acumula principalmente en las clases sociales con recursos elevados. En 2008, las personas que declararon más de 100.000 dólares suponían el 13% de los declarantes pero el 58% de las donaciones realizadas. Y menos del 1% de los declarantes con rentas superiores a 500.000 dólares realizaron el 24% del total de las donaciones¹⁰. Según varios estudios económicos, las personas físicas y familias con altos recursos económicos suponían entre el 30 y el 70% de las donaciones de personas físicas, dependiendo del nivel de renta tomado en consideración (Center on Philanthropy at Indiana University, 2011, p. 6)¹¹. La distribución

⁹ Información extraída de la página web del *Congress Budget Office* (<http://www.cbo.gov/publication/42536>, de 18 de octubre de 2011). En el IRPF de USA, y como veremos, es necesario distinguir entre dos sistemas de deducción. Por un lado «*itemized deduction*», donde los contribuyentes identifican y se deducen de modo específico varios conceptos entre los que está el mecenazgo, de las llamadas «*standard deduction*», donde hay una deducción a tanto alzado y no se puede deducir de modo particular. Este segundo sistema implica que los contribuyentes no identifican las donaciones realizadas y, por tanto, no existen datos reales y sólo pueden hacerse estimaciones.

¹⁰ Información extraída de la página web del *Congress Budget Office* (<http://www.cbo.gov/publication/42536>, de 18 de octubre de 2011).

¹¹ Señala ZOLT (2010-2011, p. 373), citando al JOINT COMMITTEE ON TAXATION, que de los 35 millones de dólares de deducciones fiscales durante 2009, alrededor de 19.100 millo-

de los donantes es un dato esencial en el sistema americano en tanto que las deducciones fiscales al mecenazgo se diseñan tomando en consideración la necesidad de incrementar las aportaciones privadas, y eso implica que se incentive más a los contribuyentes de rentas altas, que son quienes más donan en términos cuantitativos.

(iv) No se puede determinar con exactitud cuál es el importe de la pérdida fiscal para la Hacienda Pública derivada de las deducciones fiscales al mecenazgo, habiéndose estimado que en el año 2006 ascendía a 40.900 millones de dólares¹². Y según el Joint Committee on Taxation¹³ el coste recaudatorio del mecenazgo en el ámbito de las personas físicas será de 230.000 millones de dólares entre 2010 y 2014 para las personas físicas, mientras que en el ámbito del IS sería de 17.000 millones de dólares¹⁴.

(v) Las declaraciones de los contribuyentes no identifican las organizaciones a quienes los particulares donan, pero se ha constatado que cuanto mayor es la renta de las personas, menor es la parte de la donación que va dirigida a causas religiosas y mayor la que se destina a educación, salud y cultura¹⁵. Así, entre familias con rentas inferiores a 100.000 dólares, el 67% se destinaba a entidades religiosas, mientras que sólo un 7% iba a parar a instituciones centradas en la educación, salud, o las artes. Y entre las familias que declaraban más de 1 millón de dólares, la situación era la inversa. El análisis de quién y a quién se dona se toma en consideración a los efectos de determinar la política legislativa, en tanto que las deducciones para rentas bajas afectarán fundamentalmente a las actividades de carácter religioso¹⁶.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. A la hora de afrontar una reforma de la Ley 49/2002 es necesario tener información precisa que abarque una serie temporal de años sobre las cantidades donadas en España a entidades

nes correspondían a contribuyentes con una base imponible superior a 200.000 dólares, y 9.100 a los contribuyentes con una base imponible entre 100.000 y 200.000 dólares.

¹² Información extraída de la página web del *Congress Budget Office* (<http://www.cbo.gov/publication/42536>, de 18 de octubre de 2011).

¹³ El JOINT COMMITTEE ON TAXATION es un comité imparcial del Congreso de los Estados Unidos. Pueden verse sus funciones en <https://www.jct.gov/about-us/overview.html>.

¹⁴ «Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2010-2014», JCS-3-10 (15 de diciembre de 2010), en www.jct.gov/publications.

¹⁵ Información extraída de la página web del *Congress Budget Office* (<http://www.cbo.gov/publication/42536>, de 18 de octubre de 2011) citando un estudio de la Universidad de Michigan y el *Bank of America*.

¹⁶ Puede verse al respecto APRILL (2000-2001, pp. 844 y ss.).

merecedoras del mecenazgo, tanto por personas físicas como por personas jurídicas, y cuánto es el coste que supone para la Hacienda Pública¹⁷.

II. Dedicaciones por mecenazgo y economía: justificaciones y tendencias

1. Aproximación al régimen fiscal del mecenazgo en Estados Unidos

Con independencia del análisis legal al que luego haremos mención, queremos adelantar cuál es el diseño del sistema de incentivos al mecenazgo regulado en la normativa de los Estados Unidos. Las características fundamentales coinciden con las de nuestro país, en tanto el destinatario tiene que ser una ENL cualificada y no puede haber contraprestación a cambio (tiene que ser una donación). Pero el sistema opera como una reducción en la base imponible y no como una deducción en la cuota. Esto implica que desde el

¹⁷ En España puede verse la información que la AEAT tiene para 2010 en su página web para las personas físicas. Recogemos los datos de la partida 705 (deducciones autonómicas por donativos), siendo la partida para 704 (donaciones estatales por donativos) idéntica.

INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 705: DEDUCCIONES AUTONÓMICAS
Tramos de Rend. e Imputac.
(miles de euros)

	Liquidaciones	Distribución	LIQUIDACIONES PARTIDA 705		IMPORTE PARTIDA 705		Media
	Número Total	Número	Número	Distribución Número	Importe	Distribución	
Negativo y Cero	167.157	0,87	0	0	0	0	0
Hasta 1,5	1.017.503	5,28	9	0	60	0	6,72
1,5-6	2.618.366	13,6	11.030	0,44	164.289	0,17	14,89
6-12	3.728.504	19,36	233.942	9,28	4.594.865	4,85	19,64
12-21	5.179.940	26,9	600.123	23,81	14.843.886	15,65	24,73
21-30	2.988.519	15,52	559.141	22,18	16.819.441	17,74	30,08
30-60	2.864.563	14,88	826.109	32,77	33.920.866	35,77	41,06
60-150	619.635	3,22	253.156	10,04	17.420.866	18,37	68,81
150-601	67.744	0,35	34.422	1,37	5.147.433	5,43	149,54
Mayor de 601	5.189	0,03	3.011	0,12	1.910.249	2,01	634,42
Total	19.257.120	100	2.520.943	100	94.821.956	100	37,61

punto de vista fiscal el contribuyente persona física tiene un ahorro fiscal igual a su tipo marginal. Por tanto, el impacto económico de la desgravación fiscal depende del tipo de gravamen del donante. Pero no del tipo medio, sino del marginal, en tanto una reducción en la base imponible minora el último tramo, de tal modo que el ahorro fiscal se determinará en función de los tipos marginales del donante. De esta manera, en una donación de 100 unidades, si el tipo de gravamen marginal fuera del 15%, el beneficio fiscal será, precisamente, de 15 unidades, mientras que si su tipo es del 35%, el beneficio sería de 35¹⁸.

La reducción por donación se califica para las personas física como una «*itemized deduction*» cuyo significado se opone al de «*standard deduction*». En el IRPF de USA, las personas físicas van a determinar su base imponible mediante la deducción de aquellos gastos que sean deducibles (*Adjusted Gross Income-AGI*). Y, sobre dicha cantidad, pueden elegir entre deducirse la «*standard deduction*», que es una deducción a tanto alzado que no necesita justificación ni gasto real o bien las «*itemized deduction*», que son tipos de deducción tasados que se aplican de forma individual en función de los gastos que efectivamente justifiquen y por ciertos conceptos. Y entre estos últimos se encuentran las donaciones (junto a otros como pueden ser los intereses de las hipotecas). De esta manera, si elige acogerse a la deducción estándar, no podrá aplicar la reducción por mecenazgo¹⁹. Si opta por el sistema de identificar las deducciones de forma concreta, sí. Y este dato es relevante porque

¹⁸ Para el año 2012 los tipos de gravamen en USA son, para un cabeza de familia, los siguientes:

- 10% (base imponible hasta 12.400 dólares).
- 15% (base imponible desde 12.400 hasta 47.350).
- 25% (base imponible desde 47.350 hasta 122.300).
- 28% (base imponible desde 122.300 hasta 198.050).
- 33% (base imponible desde 198.050 hasta 388.350).
- 35% (base imponible desde 388.350 en adelante).

La norma de Estados Unidos regula tres tipos de tramos en función del tipo de contribuyente. Los tipos no cambian, pero sí los tramos, en función de si es una persona soltera, un matrimonio en tributación conjunta, o bien un cabeza de familia. Sólo hemos recogido uno de los tramos en tanto lo que interesa es poner de manifiesto la estructura general.

En el año 2013 los tipos parece que se van a incrementar al expirar *The Tax Relief, Unemployment Insurance Reauthorization, and Job Creation Act of 2010 (Public Law 111-312)*, a no ser que se modifique la norma, teniendo en consideración que en el 2012 hay elecciones. El tramo del tipo del 10% desaparece y se une al del 15%. El 25% se aumenta hasta el 28%; el 28% pasa al 31%; el 33% pasa al 36%; y el 35% alcanza hasta el 39,6%.

¹⁹ Señala APRILL (2000-2001) que las razones que alumbran un sistema de *standard deductions* han sido de simplificación del sistema tributario, que se han considerado más importantes que reconocer incentivos para las donaciones de cantidades poco significativas.

en 2008, sólo el 34% de los contribuyentes presentaron declaración con «*itemized deduction*» (Center on Philanthropy at Indiana University, 2011, p. 1). Por tanto, sólo el 34% de los obligados tributarios se dedujeron por el mecenazgo realizado y el IRS sólo conoce las donaciones y el coste fiscal que soporta la Hacienda de aquéllos que sí presentan declaración identificando las deducciones, pero no conoce el coste que para la Hacienda Pública hubiera supuesto en el caso de que todas las donaciones se hubieran deducido de forma individual.

El sistema de reducción en la base imponible incentiva más a aquéllos que tienen tipos marginales elevados (equidad vertical), y éstos son los contribuyentes con una base imponible significativa, mientras desincentiva a aquéllos con menos recursos. Precisamente esta cuestión ha sido objeto de crítica por parte de la doctrina al no estar claro cuál es el beneficio social que se tutela concediendo un beneficio fiscal que aumenta con la renta del contribuyente (Cordes, 2011, p. 1010). De hecho, se ha cuestionado si no sería preferible un sistema de deducción en la cuota (como en España) frente a un método de deducción en la base que se aplica a tipos marginales, ya que dicho sistema puede atentar contra alguno de los fundamentos de los incentivos fiscales al mecenazgo²⁰. Sin embargo, en Estados Unidos parece que el objetivo de la norma es incentivar las donaciones totales del modo más eficiente, y eso supone centrar la atención en los donantes de rentas altas que son quienes responden a los beneficios fiscales (Schizer, 2008-2009, p. 234). Por tanto, frente a otros criterios, ha prevalecido la idea de que con la deducción se incentiva la respuesta de los que más donan (aquéllos con rentas altas) buscándose la eficiencia de la medida sobre otras consideraciones de justicia²¹.

²⁰ JENN (2007-2008, pp. 561, 562 y 588 y ss.) parte de la base de que los incentivos fiscales por mecenazgo pueden entenderse como pagos públicos realizados por particulares, por lo que la reducción de tributos al donar a una ENL implica una especie de participación directa en decisiones de carácter político, donde los contribuyentes «votan» sobre cómo emplear los recursos públicos. Y dicha opción, citando al profesor LEVMORE, presenta ciertas ventajas como la de potenciar el pluralismo en el uso de los recursos gubernamentales. Sin embargo, esta perspectiva es criticada porque son los contribuyentes con mayores recursos quienes dispondrán de este derecho. Además, debido a cómo opera la deducción en la base con relación a tipos marginales, cada dólar aportado por un contribuyente con tipos marginales altos dispone de más recursos públicos que otro contribuyente con menores rentas. Es más, en el caso de que se puedan deducir porque se acojan al sistema de *standard deductions* no tienen ninguna capacidad de voto. Esta situación se podría solventar mediante un sistema de deducción en la cuota frente al de deducción en la base a tipos marginales.

²¹ La discusión sobre la operatividad de un sistema de deducción en la cuota no es nuevo. TURNER y KELLY (1984, pp. 1005 y ss.) advierten que VICKERY sugirió ya en 1948 que la deducción en la base debería ser sustituida por una deducción en la cuota del 25%, de tal

INCIDENCIA EN ESPAÑA. En España el mecenazgo opera en la cuota, de tal manera que el beneficio es igual para todos proporcionalmente, pero no tomando en consideración la imposición global de una operación, donde es necesario comparar la cuota con el tipo de gravamen. La deducción en la cuota de un 25% no tiene los mismos efectos si la persona se encuentra en tipos marginales del 15% o del 50%. Si una persona dona 100 con un tipo marginal del 15%, en su declaración imputará una cuota de 15 y tendrá una deducción de 25, lo que supone un beneficio neto de 10. Y si tributa al 50%, registrará una cuota de 50 y una deducción de 25, lo que supone una pérdida neta de 25. Por tanto, la deducción en la cuota beneficia a los contribuyentes de rentas bajas frente a los de rentas altas, pues el beneficio fiscal que obtienen es comparativamente mucho mayor.

En Estados Unidos, y para las rentas altas, la deducción efectiva es igual a su tipo marginal. Es decir, el incentivo fiscal al mecenazgo es ahorrar de forma íntegra al contribuyente lo que en otro caso tendría que haber pagado en impuestos. No se paga a la Hacienda Pública ninguna cantidad porque se dona.

En España, por el contrario, y para las rentas altas, que son las que más deberían donar al tener mayor disponibilidad económica (excedentes), el beneficio fiscal es menor en términos relativos para las rentas que se integran en la base general debido a que los tipos impositivos marginales son muy elevados. Teniendo en consideración tipos marginales superiores al 50% (en la Comunidad de Madrid serían del 51,9% para 2012) y una deducción del 25%, las personas físicas van a tributar efectivamente por la diferencia entre el tipo marginal y la deducción del 25%. Es decir, no se elimina de forma íntegra la tributación a diferencia de lo que ocurre en Estados Unidos. Esta construcción supone un perjuicio real para el mecenazgo.

manera que todos los contribuyentes, con independencia de cuál fuera su tipo impositivo, estuvieran incentivados. Se trataba de aprobar una medida fiscal que fuera más justa y equitativa. Sin embargo, en el informe del *PRESIDENT'S ADVISORY PANEL ON FEDERAL TAX REFORM* (2005, p. 75) se recomienda que los beneficios fiscales se estructuren como una deducción en la base para incentivar a las rentas altas, que son la fuente fundamental de las donaciones. *JENN* (2007-2008, p. 576) advierte que el *PRESIDENT'S ADVISORY PANEL* no explica si los contribuyentes con rentas altas exigen más incentivos para donar o si las aportaciones de los donantes con rentas altas son más valiosas en tanto generan mayores beneficios sociales. *ACKERMAN* y *AUTEN* (2011, p. 652) entienden que la deducción en la base se prefiere debido a la gran sensibilidad que tienen a los incentivos fiscales los contribuyentes de rentas elevadas y sujetos a los tipos marginales más altos. También *HALPERIN* (2002-2003, p.8) señala que concentrando los beneficios en los ricos, la deducción de forma más eficiente maximiza la ratio entre aumentar las donaciones con las pérdidas de recaudación.

En el anverso de la moneda, sería posible entender que la deducción en la cuota beneficia a las rentas bajas al no sólo liberarlas de los impuestos a pagar sino que se obtiene una transferencia adicional de fondos. Pero lo cierto es que el actual sistema de tipos en España para la base general (con un mínimo cercano actualmente al 25% —en la Comunidad de Madrid es del 24,35— en el tramo inferior de la base liquidable) unido a la aplicación del límite de un 10% sobre la base supone, *de facto*, que para los contribuyentes con niveles de renta bajas, el efecto real sea prácticamente la eliminación de la tributación de las cantidades que aporten en concepto de mecenazgo. Es decir, lo que sucede en Estados Unidos.

En el caso de la base imponible especial el análisis es otro. Debido a la estructura de tipos con una progresividad mínima (hasta 6.000 el tipo es del 21, pero a partir de esa cantidad ya es del 25 y del 27 para 2012) el efecto real es que el mecenazgo elimina la imposición de las rentas para todos los contribuyentes hasta el 10%.

En cualquier caso, merece la pena sopesar el análisis que hacen en Estados Unidos, donde la justicia cede ante razones de eficiencia. Lo importante es beneficiar a los «ricos», que son los que más aportan al mecenazgo, de tal manera que al final se consigue el objetivo de obtener más medios para las ENL. En España la aproximación tiende a la justicia e igualdad como valores constitucionales y se instaura una deducción en la cuota que opera para todos. Eso implica perjudicar a los contribuyentes de rentas altas y, en la actualidad, eliminar de tributación a las rentas bajas. La cuestión es determinar en qué medida podrían ceder esos principios en aras de obtener más financiación para las ENL y, por tanto, beneficiar a los destinatarios de sus actividades.

A mi juicio, un incentivo real al mecenazgo debe tener un mínimo (por ejemplo el 25%, para beneficiar a las rentas bajas) y, a la vez evitar de tributación efectiva por las donaciones realizadas para los contribuyentes de rentas altas. Es decir, si dono 100 y el tipo de gravamen marginal es 52 y un tipo medio de gravamen del 40, el tipo de deducción debe ser como mínimo el 40% (tipo medio) y debería llegar hasta el marginal. De esta manera, se evita la tributación efectiva que se produciría por la diferencia entre el tipo de gravamen y la deducción en la cuota. Y para aquéllos con un tipo medio inferior al 25%, la deducción se mantendría en el 25%, incentivando más sus aportaciones, al ser quienes menos renta disponible tienen.

Esta idea entronca con la reforma que se propuso en 2011 por el Partido Popular para aumentar hasta el 70% la deducción en renta (Proposición de Ley presentada por el Partido Popular en el Congreso en 2011 —pro-

puesta 122/000264—). En el caso de un contribuyente con un tipo marginal del 45% que dona 100 unidades, el efecto final sería el siguiente: debería haber tributado por 45 unidades pero en cambio se deduce por 70. Su pérdida real es igual a 30 unidades. Pero en términos fiscales el análisis es otro. Una menor tributación de 70 unidades de una persona que tiene un tipo marginal de 45% supone, realmente, dejar sin tributar una renta efectiva de 155,55 unidades en base (155,55 es resultado de dividir 70 entre 0,45). A mi parecer, incrementar la deducción fiscal sobre la tributación efectiva sólo es sostenible si lo que se pretende es elevar de manera significativa el mecenazgo.

A) *Personas jurídicas*

En el caso de las personas jurídicas el sistema del mecenazgo se ha diseñado también como una deducción en la base imponible. No se considera como gasto correlacionado con los ingresos (sección 162) sino como un gasto calificado como donación (sección 170), aunque, como veremos, es ésta una cuestión sometida a debate debido a los actuales cánones de la Responsabilidad Social Corporativa. El IS de Estados Unidos es de carácter progresivo, hasta un tipo del 35%. Con relación a los tipos, las rentas superiores a 75.000 dólares ya tributan al tipo del 34%, por lo que, a efectos reales de las donaciones, el tipo de gravamen se podría decir que es proporcional a partir de dichas cantidades²². Por tanto, teniendo en consideración que las compañías sólo se pueden deducir hasta el 10% de la base imponible, se podría afirmar que la deducción en el IS es proporcional al tipo del 34-35%.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. En España, y a diferencia de lo que sucede con las personas físicas, el régimen de deducción del mecenazgo es más beneficioso que en Estados Unidos con relación al porcentaje de deducción. En términos económicos una donación da derecho en España a una deducción del 35%, pero la salida económica no se considera gasto deducible al tipo del 30% (o menos para las entidades de reducida dimensión). Eso supone que si una persona jurídica tiene un beneficio de 100 unidades, el resultado final es que no sólo no se tributa por el mismo, sino que el efecto económico supone obtener una renta positiva adicional por la diferencia entre el tipo de gravamen y la deducción en la cuota (una diferencia del 5%).

²² Hasta 50.000 dólares se tributa al 15%. Los siguientes 25.000 (50.000 a 75.000) tributan al tipo del 25%. Y a partir de 75.000 y hasta 10 millones de dólares lo hacen al 34%, mientras que a partir de dicha cuantía lo hacen al 35%.

Por tanto, si una entidad obtiene unas rentas de 100, la aplicación del tipo de gravamen del 30% haría que la sociedad sólo tuviera disponible 70 unidades después de impuestos. Ahora bien, si la persona jurídica tiene derecho a una deducción en la cuota del 35%, realmente el beneficio dejado de gravar sería mayor. En concreto, el resultado de dividir 35 entre 0,30, lo que da lugar a 116,66 unidades. Es decir, en términos económicos estaría exenta de tributar la cantidad de 116,66 euros en base.

Y si este análisis numérico lo llevamos a las deducciones del 60% propuestas por el Partido Popular en 2011 (Proposición de Ley presentada por el Partido Popular en el Congreso en 2011 —propuesta 122/000264—) el efecto sería mucho mayor. Una donación de 100 supondría un ahorro en impuestos de 60. Y el resultado de dividir 60 entre 0,3 es 200 unidades. Es decir, una deducción en cuota de 60 unidades supone una deducción en base de 200 que se han dejado de gravar por la Hacienda Pública.

B) *Límites de la deducción*

El mecenazgo, como hemos dicho, permite una deducción en la base imponible de la persona física o de la persona jurídica. Pero la norma ha establecido un tope para gozar del beneficio. En las personas físicas existen varios límites en función del destinatario o del tipo de renta, aunque se puede decir que lo normal es que sea el 50% o el 30% de la base imponible, mientras que en el caso de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades ese límite se encuentra en el 10%. Bajo circunstancias excepcionales, como sucedió con el desastre provocado por el huracán Katrina, la Ley permitió de forma transitoria incrementar esos límites hasta el 100% de la base imponible²³.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. La posibilidad de elevar los límites del mecenazgo en el caso de circunstancias excepcionales son opciones de política legislativa que deberían estudiarse y recogerse como una posibilidad en la normativa.

Y no se trataría sólo de aumentar los porcentajes de deducción sino de permitir deducir la totalidad de lo donado. En caso de desastres naturales, la normativa reconoce procedimientos especiales, como el del Real Decreto 307/2005, de 18 de marzo, por el que se regulan las subvenciones en atención a determinadas necesidades derivadas de situaciones de emergencia o de naturaleza catastrófica, y se establece el procedimiento para su

²³ THE KATRINA EMERGENCY TAX RELIEF ACT of 2005 (KETRA). Citada por CORDS (2007-2008, pp. 450-451).

concesión. Y para situaciones concretas podemos hacer mención al Real Decreto-ley 6/2011, de 13 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca, Murcia. Se trataría de que en casos de emergencia o catástrofes el Gobierno pudiera aumentar los incentivos al mecenazgo mediante la supresión de los límites de las cantidades donadas y, en el caso de España, aumentar los tipos de deducción.

2. *Incidencia del sistema tributario sobre el mecenazgo*

Una de las cuestiones basilares en el sistema fiscal del mecenazgo en Estados Unidos es el efecto que los incentivos fiscales tienen sobre las donaciones. Estudios empíricos de sociólogos, economistas y de otras disciplinas demuestran que los contribuyentes responde al beneficio fiscal (*after-tax price of giving*). Es decir, se incrementan las donaciones si el incentivo fiscal aumenta y decrecen si éste disminuye (Joint Committee on Taxation, 2011, p. 1)²⁴. Un segundo análisis requiere distinguir entre los efectos de carácter temporal, donde las donaciones se adelantan o bien se retrasan en función de la modificación legal esperada —como ocurrió durante el cambio impositivo de la Administración Reagan—, de los efectos de carácter permanente (Congress Budget Office, 2011, p. 8).

INCIDENCIA EN ESPAÑA. El efecto temporal puede ser especialmente significativo en España si el sistema tributario se cambia para incentivar el mecenazgo y los límites de la deducción en la cuota se incrementan sustancialmente tal y como anunció el Partido Popular. El efecto anuncio de la publicación en las Cortes del Proyecto de Ley puede llevar a que las donaciones se limiten de forma drástica esperando a que la nueva norma entre en vigor. Esa situación puede ser doblemente perniciosa, porque si la tramitación de la norma es larga, no sólo se pueden paralizar las grandes donaciones durante un tiempo sino que incluso esas donaciones no se realicen posteriormente, ya que al acumularse con las programadas para el futuro el importe sea tal que desincentive al donatario.

El anterior análisis tiene como anverso el coste fiscal para el Estado; la merma de recaudación que supone para las arcas públicas incentivar las do-

²⁴ Sin embargo, si bien la renta y los beneficios fiscales son dos elementos a tomar en consideración, no son los únicos que afectan al mecenazgo, sino que factores como los valores morales, satisfacción personal, voluntariado, etc., inciden en las decisiones (CENTER ON PHILANTHROPY AT INDIANA UNIVERSITY, 2011, p. 2). Esto es especialmente significativo en las rentas bajas, donde algunos estudios sugieren que responden menos a los incentivos fiscales que las rentas altas (*vide*, por todos, APRILL, 2000-2001, pp. 857 y ss.).

naciones. Un aumento de los incentivos elevará las donaciones pero llevará normalmente aparejado una disminución de los recursos para la Hacienda Pública y, por el contrario, la reducción de los mismos supondrá una disminución de las donaciones y un incremento de recaudación. Si se aumenta el incentivo fiscal será necesario estimar cuál va a ser el coste para la Hacienda Pública. Si se produce una rebaja en los beneficios, habrá que examinar cómo disminuyen las donaciones. Pero el análisis económico del cambio legal requiere analizar en qué medida se ven afectados el volumen de las donaciones y el coste tributario. Aparecen así términos como elasticidad, donde lo que se estudia es la relación entre aumento de las donaciones/coste de la Hacienda²⁵. Se habla de elasticidad 1 cuando por cada unidad dejada de ingresar en el Tesoro como consecuencia del beneficio fiscal, se puede obtener otra unidad igual o mayor de gasto privado en donaciones de bienes y servicios. Bajo dicho presupuesto, el aumento de incentivos fiscales puede estar justificado. El problema se plantea cuando la elasticidad es menor de 1 lo que supone que por cada unidad dejada de ingresar por la Hacienda Pública se obtiene una donación privada menor a dicha cantidad (CORDES, 2011, p. 1003). De esta manera, los cambios normativos se miran desde el punto de vista de la eficiencia económica (costes fiscales *versus* variaciones en las donaciones)²⁶.

En este sentido, podemos traer a colación el ejemplo expuesto por HALPERIN (2002-2003, p. 5), donde parte de la base de asistencia a una sala de cine de una persona, bajo el supuesto de que la entrada cuesta 10 dólares. Si la demanda es inelástica, la reducción del precio a 5 dólares hará que siga acudiendo una vez al cine y haya ahorrado dinero. Pero podría ir tres veces al cine cada dos semanas, pudiendo ver más películas a menor coste (7,50 dólares a la semana). También podría ir dos veces a la semana, manteniendo su gasto constante de 10 dólares. Por último, al ser tan barato, podría ir tres veces al cine por semana por 15 dólares. Este ejemplo lo extrapola al caso del mecenazgo, determinando cuál podría ser el efecto del incremento de los incentivos fiscales en el mecenazgo. Parte de un supuesto donde una perso-

²⁵ Puede verse, por todos, APRILL (2000-2001, pp. 856 y ss.).

²⁶ En este sentido, si, por ejemplo, el descenso en los incentivos fiscales al mecenazgo supone que el aumento de la recaudación sea mayor de lo que conlleva el descenso de donaciones, sería posible dar más recursos al tercer sector reduciendo los incentivos y entregando el exceso de recaudación mediante subvenciones o ayudas. Se entiende que la deducción fiscal sería ineficiente para la Hacienda Pública (CORDES, 2011, p. 2012). En caso contrario, sería eficiente. El problema de esta tesis, como ha señalado HALPERIN (2002-2003, pp. 7 y 8) es que resulta posible que el Gobierno no incremente esos fondos para el tercer sector. Y, si lo hace, es posible que los donantes respondan a ese incremento reduciendo sus aportaciones.

na dona 100 dólares a una ENL sin que haya incentivo fiscal. Y a partir del mismo examina qué efecto fiscal tendría una deducción de 40%, haciendo referencia a cuatro escenarios:

(i) El contribuyente sigue manteniendo su donación de 100 dólares. En este caso, tendría un ahorro de 40 dólares, que sería soportado por la Hacienda Pública. El incentivo fiscal habría fracasado, pues el Estado pierde 40 y la ENL sigue recibiendo lo mismo.

(ii) El contribuyente aumenta su donación, pero menos que el ahorro fiscal. Así, si el donante incrementara su donación hasta 150 dólares, habría una disminución de recaudación de 60, lo que hace que la pérdida efectiva del contribuyente sea de 90 dólares y el ahorro frente a la situación inicial sea de 10.

(iii) El contribuyente aumenta su donación exactamente en el ahorro que tendrá, de tal manera que su pérdida real para su consumo o inversión seguirá siendo de 100 dólares. La cantidad que tendría que donar sería de 166,67 dólares, siendo el ahorro tributario de 66,67 y la cantidad finalmente aportada de 100.

(iv) El contribuyente incrementa su donación en mayor medida que el ahorro fiscal. Esto supone que al ser tan «barato» donar, aporta más de lo inicialmente pensado y dispone de menos recursos para su consumo o inversión. Sería el caso de que donara 200 dólares, donde la deducción sería de 80 y la pérdida efectiva de 120. En este caso, su consumo privado se reduce en 20 unidades.

La opción (iv) representa la máxima eficiencia de los incentivos fiscales al mecenazgo, en tanto, el aumento de los beneficios fiscales aumenta el importe de las donaciones con relación a la pérdida de recursos del Estado. En el ejemplo (iv) el Estado pierde 80 pero ha logrado que la donación aumente en 120 y la ENL tenga 200 unidades para su finalidad. La cuestión es qué decisión política tomar cuando un incremento de los incentivos al mecenazgo suponga una pérdida de recursos públicos superior al aumento de las donaciones, como ocurre en los supuestos (i) y (ii)²⁷.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. Como veremos posteriormente, en Estados Unidos hay análisis y estudios económicos sobre qué efectos pueden tener en la recaudación una modificación de los incentivos fiscales,

²⁷ Señala HALPERIN (2002-2003, p. 6) que la opinión preponderante en la actualidad parece postularse a favor de que un incremento de los beneficios fiscales haría que la pérdida de recursos fiscales excedería las donaciones realizadas, posiblemente en una cantidad sustancial.

aunque se han realizado en sentido inverso al que se parece se va a seguir en España. Se estudia cómo afectaría en las cantidades donadas una reducción de los incentivos fiscales de las personas físicas.

En España, por lo que sabemos, no hay nada comparable. El Gobierno ha avanzado que hará una reforma de la Ley del Mecenazgo sin que parezca que haya datos sobre cuál puede ser el incremento de las donaciones. Sería importante saber cuál es el objetivo buscado con la reforma y que hubiera estudios sobre lo que implicaría en coste recaudatorio aumentar las deducciones fiscales con relación al aumento de las donaciones esperadas.

Imaginemos que las deducciones se incrementan hasta el 60% en la cuota. Si el objeto de la reforma es que las donaciones se incrementen de manera al menos proporcional —elasticidad 1— las donaciones tendrían que aumentar de forma muy significativa. Así, en la actualidad, una donación de 100 da lugar a una deducción de 25, lo que supone una pérdida neta de 75. Lo esperado desde el punto de vista de la eficiencia es que la pérdida neta del contribuyente siga siendo de 75 o mayor. Si es la misma, tendría que donar una cantidad que divida por 0,4 diera lugar a 75, y esa cantidad sería 187,7 (el 60% sería 112,6 y la resta de ambas cantidades daría lugar a 75). Es decir, para que sea eficiente el aumento del mecenazgo hasta el 60% de la cuota, el donante debería aumentar su donación hasta en 87,7 unidades extras.

El anterior análisis, que es el que se hace económicamente en Estados Unidos, se hace bajo un objetivo determinado, como es el aumento de las donaciones, pero obvia un elemento esencial en España y es el efecto de la crisis. La profunda depresión económica que sufre nuestro país ha supuesto una disminución de riqueza, una subida de impuestos, un decremento de las subvenciones y las prestaciones públicas. Desde esa perspectiva, es necesario determinar cuál es el objeto de la reforma, porque puede ser que no sea aumentar las donaciones de una manera proporcional, sino que no disminuyan las existentes, y eso se haría mediante un aumento de los beneficios fiscales²⁸.

²⁸ El mecenazgo adquiere una especial importancia en épocas de crisis, en tanto la depresión económica supone para un país que los servicios que proveen las ENL aumenten su demanda por los beneficiarios. Sin embargo, las políticas económicas tienden en muchos casos a eliminar o recortar subvenciones. De la misma manera, los particulares y los mecenas que ven recortadas sus capacidades económicas, uno de los *gastos* de los van a prescindir será, precisamente, su mecenazgo. Se produce la paradoja de que las ENL deben incrementar sus servicios para cumplir sus fines a la vez que deben enfrentarse ante el decremento de fondos públicos y privados.

3. *Justificación de una normativa fiscal sobre el mecenazgo en Estados Unidos*

Desde un punto de vista económico, el mecenazgo es una transferencia de fondos indirecta de la Administración pública a una ENL elegida por el donante. Es, por decirlo en otros términos, una subvención indirecta²⁹. Por su parte, la ENL debe destinar los fondos recibidos a proveer bienes y servicios que sean necesarios para el bien público. Fiscalmente, el incentivo fiscal supone una menor recaudación de tributos y un mayor gasto administrativos. Ese gasto es un subsidio público a la ENL excluido de los controles administrativos. De esta manera, si una persona física dona 100 unidades a una ENL, con un tipo marginal del 35% en su base, la situación final sería la siguiente:

(i) El contribuyente ha ganado 100 unidades y debería haber pagado 35 unidades a la Hacienda Pública.

(ii) Como consecuencia de la donación, el contribuyente no paga las 35 unidades, por lo que el precio real de la donación después de impuestos es de 65 unidades. Es decir, el contribuyente pierde «neto» 65 unidades, en tanto el mecenazgo implica que el donante renuncia a su consumo o inversión en favor del consumo de los terceros beneficiarios³⁰.

(iii) La ENL elegida por el donante recibe 100 unidades, de las cuales 65 vienen del donante y 35 es una subvención indirecta de la Hacienda Pública.

(iv) La ENL hará uso del dinero destinado a fines de interés general.

Este es el armazón que sustenta el mecenazgo. Y, en general, había un amplio consenso en afirmar que el régimen fiscal del mecenazgo suponía un medio razonable para financiar actividades destinadas a intereses públicos (Cordes, 2011, p. 1002)³¹. Pese a dicho consenso, la doctrina sostiene que en

²⁹ El Tribunal Supremo Americano señaló en la Sentencia *Regan v. Taxation with Representation* (461 US 540, 544, 1983) que las deducciones por mecenazgo eran similares a las subvenciones en la cantidad correspondiente a una parte de la contribución del donante. Y en la sentencia *Bob Jones University v. United States* (461 U.S. 574, 1983) afirmó que las deducciones por mecenazgo implican que el resto de contribuyentes no donantes sean «*donantes indirectos y vicarios*». Con relación a la consideración del mecenazgo como un «*indirect governmental subsidy*» vide, por todos, BENSALOM (2009, pp. 1048 y ss.).

³⁰ Esto pone de manifiesto la necesidad de examinar el tratamiento tributario de los beneficiarios, de tal manera que si éstos tuvieran los mismo tipos y tributaran por los servicios o bienes que les dé la ENL el beneficio del mecenazgo se vería compensando (HALPERIN, 2011, p. 290).

³¹ Las justificaciones del mecenazgo se extienden también a la fiscalidad de la propia ENL, de tal manera que no sólo se libera fiscalmente al donante, sino que la renta no tribu-

la actualidad se carece de una teoría satisfactoria que permita justificar los actuales beneficios fiscales a las ENL y al mecenazgo (Zolt, 2011-2012, p. 364).

INCIDENCIA EN ESPAÑA. El mecenazgo es en términos económicos una subvención indirecta. En el programa electoral del Partido Popular para las elecciones celebradas en 2011 se afirmaba que *«Impulsaremos decididamente el mecenazgo como soporte activo de los emprendedores culturales y de la innovación creativa, restituyendo a la sociedad su protagonismo y sustituyendo la trasnochada estrategia de la subvención. Facilitaremos un entorno legal que mejore la protección de nuestro patrimonio cultural...»*. Es importante reseñar que impulsar el mecenazgo, si se entiende como una subida de porcentajes y de límites, implica aumentar las subvenciones indirectas del gobierno mediante elecciones dirigidas por los particulares. Aunque a diferencia de las subvenciones directas, se vincula a la existencia de financiación directa de contribuyentes mediante sus aportaciones.

Si la idea es cambiar subvención directa por subvención indirecta, esta solución tiene otros efectos derivados, como veremos posteriormente, ya que afecta al sistema democrático en su conjunto, pues se deja en manos de unos pocos (los donantes) a quienes se destinan los fondos y se delega una función pública sobre el manejo de fondos en una ENL.

En Estados Unidos existe un amplio acervo doctrinal sobre las razones y fundamentos que justifican el mecenazgo. Y especialmente en los últimos años los estudios se alejan de cuestiones de técnica jurídica y lo que se está poniendo en cuestión son los propios fundamentos del sistema.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. En España la mayoría de estudios se focalizan en cuestiones de carácter jurídico. Nos centramos (y también me incluyo personalmente en la medida en que he trabajado en la fiscalidad de las ENL) en desarrollos y análisis jurídicos, pero carecemos de trabajos que vayan a los cimientos de la tributación del mecenazgo. Y esos fundamentos resultan esenciales a la hora de afrontar una reforma del mecenazgo, porque son el armazón para determinar qué medidas de carácter jurídico se quieren abordar. Un primer paso es determinar cuál es el objetivo que los legisladores buscan, en tanto es necesario que los efectos esperados de la reforma coincidan con la finalidad diseñada. Esto es al margen de otras cuestiones de carácter técnico que en cualquier caso se deberían afrontar³².

ta en la propia ENL. Es decir, económicamente lo que nos encontramos es que la ENL está invirtiendo cantidades que no han tributado en el donante, por lo que el beneficio final es mayor, al estar además esas rentas exentas (HALPERIN, 2011, pp. 287-288).

³² Con relación a las cuestiones técnicas a reformar nos remitimos al manual que he publicado con el profesor MARTÍN DÉGANO en el *Centro de Estudios Financieros* donde se

A) *Razones personales del mecenazgo*

El mecenazgo no se explica por el marco fiscal. El tratamiento tributario incide en las cantidades que se pueden donar, pero no explica la razón por la que se dona. Así, cuando el mecenazgo se justifica atendiendo a la figura del mecenas persona física —en el caso de personas jurídicas la discusión se plantea con base en otros parámetros— el fundamento del mismo se ha justificado de dos formas³³.

(i) Se dona por motivos puramente personales. Es la teoría del «*warm glow*» (cálido resplandor). Bajo esta razón, los donantes se sienten bien al donar y la razón de su donación radica en los beneficios morales y personales que ellos obtienen³⁴. Se considera, por tanto, que la donación es asimilable a un gasto personal y se cuestiona que en dichos casos deba existir un incentivo fiscal al mecenazgo. Además, cuando se dona por motivos personales, se ha señalado que en el caso de que el sector público cubriera las necesidades que son financiadas por el mecenazgo no habría una disminución de las donaciones privadas (que ya no serían necesarias al estar cubiertas por la Administración) al ser los motivos de la donación personales.

(ii) Se dona por altruismo. En este caso es la ENL quien se enriquece y el donante no obtiene ningún beneficio personal. Se dona a ENL para que éstas provean de bienes y servicios a ciertos colectivos. En este caso, sí se encuentra justificación para el mecenazgo, en tanto ese gasto no constituye un consumo de carácter personal. Por otro lado, cuando el sector público cubre las necesidades que son afrontadas por el mecenazgo, el donante disminuirá sus aportaciones al no ser necesarias.

Las justificaciones personales del mecenazgo son ajenas al sistema fiscal del mecenazgo. El régimen tributario se fundamenta en que el destinatario sea una ENL residente, en este caso, en Estados Unidos³⁵.

analiza la totalidad de la Ley 49/2002 y se ponen de manifiesto los diversos problemas técnicos que a nuestro juicio existen (BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN DÉGANO, 2012a).

³³ Puede verse, por todos, JOINT COMMITTEE ON TAXATION (2011, pp. 32 y ss.). En el caso de las personas jurídicas, como veremos posteriormente, el análisis previo del que se ha partido es si una entidad tiene o no derecho a donar.

³⁴ Las razones pueden ser por necesidad de aprobación, por presiones del entorno, por pertenecer a ciertos grupos, por beneficios individuales, etc.

³⁵ Cuando una persona física da dinero a un indigente, está haciendo mecenazgo. Se empobrece, ayuda a un tercero, no tiene un consumo personal, pero, además, puede incluso estar asumiendo un gasto que tendría que asumir la Administración y genera externalidades positivas, en tanto evita que el indigente tenga que recurrir a otros medios muchos más perniciosos para la sociedad, como robar, para subsistir. Sin embargo, los incentivos fiscales al

B) *Justificación de los incentivos fiscales al mecenazgo*

Las teorías y tesis que fundamentan la existencia de beneficios fiscales al mecenazgo son varias, y se centran fundamentalmente, aunque no solamente, en la actividad que realiza la ENL que merece ser financiada mediante contribuciones de la Administración a través del mecenazgo³⁶. Las principales justificaciones son las siguientes³⁷:

(i) Las ENL ofrecen un mecanismo para aquellos bienes y servicios que no son proveídos por el mercado y alternativos al sector público. Se trata de bienes y servicios que las Administraciones no son capaces de proveer o donde hay preferencias heterogéneas (como colegios).

(ii) Desde el punto de vista económico, muchas de las actividades que realizan las ENL son actividades que en otras circunstancias deberían proveer las propias Administraciones. Es incluso posible que las Administraciones prefieran que sean terceras entidades las que lo hagan y no ellas. En estos casos es necesario evitar que estas ENL carezcan de fondos suficientes y mediante los incentivos fiscales al mecenazgo se les financia. Además, al ubicar recursos públicos en estas entidades, se está imponiendo un impuesto indirecto en el resto de personas que no donan y que en otro caso disfrutarían de los servicios ofrecidos por las ENL (*free rider*).

(iii) Un argumento recurrente es que las ENL se especializan en ciertos servicios y permiten una mayor efectividad y eficiencia que la que puede dar la propia Administración³⁸. Por otro lado, las ENL ofrecen flexibilidad, inno-

mecenzago no cubren esas prácticas, sino sólo aquéllas que son realizadas por una ENL. Por tanto, el sistema fiscal se fundamenta no en el donante, sino en la figura del donatario.

³⁶ Por ejemplo, dos miembros del *Office of Tax Analysis* del *Department of the Treasury* afirman que la deducción por mecenazgo incrementa la eficiencia económica en tanto las ENL aumentan la producción de bienes o servicios públicos con externalidades positivas (como ocurre con la educación o el arte) pero partiendo de la base de que esos bienes y servicios no estarían suficientemente dotados en ausencia de la deducción (ACKERMAN y AUTEN 2011, p. 652).

³⁷ Debido a que son muchos los autores que han tratado el tema, hemos agrupado en forma de lista las razones principales que se argumentan, sin distinguir a los autores que las sostienen. Pueden verse, por todos, HANSMANN (1980), GERGEN (1988, pp. 1397 y ss.), LEV-MORE (1998, pp. 387 y ss.), FERRIS (1998, pp. 137 y ss.), COLOMBO (2001, pp. 667 y ss.), POZEN (2006, pp. 548 y ss.), SCHIZER (2008-2009, pp. 221 y ss.), BENSHALOM (2009, pp. 1047 y ss.), CORDES (2011, pp. 1014 a 1016), McCORMACK (2011, pp. 857 y ss.).

³⁸ En el caso de España, podemos hacer mención a la labor que hace CRUZ ROJA, la ONCE o CARITAS. Y desde esa perspectiva, el mecenazgo no supone sino proveer de recursos a entidades que sustituyen tareas que deben realizarse por la Administración y que otras entidades hacen de manera más eficiente.

vación y competitividad, parámetros que no pueden darse en la rígida estructura de las subvenciones.

(iv) Las ENL pueden superar los inconvenientes que se producen en el mercado cuando existe información asimétrica entre los proveedores y los consumidores en el caso de bienes y servicios cuyas cualidades son complejas de verificar. Cuando estamos ante un mercado imperfecto, los consumidores se encuentran en una situación de desventaja frente a los proveedores donde el elemento lucrativo de los empresarios puede hacer que se intente obtener ventaja. La carencia de ese ánimo de lucro subjetivo en las ENL hace que no tenga motivos para explotar esas ventajas y se muestren en el mercado de una manera más leal.

(v) Las ENL puede ser proveedoras de «*club goods*» (bienes públicos impuros o bienes sujetos a congestión), abasteciendo de éstos cuando los particulares son excluidos debido a que no contribuyen para su prestación³⁹.

(vi) Incluso en aquellos casos donde los destinatarios pueden ser no la sociedad en general sino ciertos colectivos, los efectos van mucho más allá del servicio a estos individuos particulares (externalidades positivas)⁴⁰.

(vii) Las ENL no sólo tienen como función prestar servicios y entregar bienes, sino que también proveen una plataforma para que los particulares puedan defender políticas públicas.

(viii) Desde un punto de vista político, y al ser las deducciones fiscales una transferencia de fondos públicos indirecta a una ENL elegida por el contribuyente, supone permitir a los ciudadanos «votar» con su dinero y elegir sus preferencias para gastar el dinero público, lo que potencia el pluralismo en el uso de los recursos gubernamentales.

³⁹ Los «*club goods*» o bienes públicos impuros son similares a los bienes públicos en tanto el uso del bien por parte de una persona o entidad no disminuye la capacidad de otra, pero a diferencia de éstos en el caso de los bienes públicos impuros es posible excluir (en ausencia de acuerdos apropiados) a personas o entidades no autorizadas o a aquellas que no contribuyen a solventar el costo de la provisión del bien para que no puedan gozar de los beneficios de dicho bien. De esa forma es posible darle continuidad al suministro de un bien público impuro a través de mecanismos que distribuyen el costo de la provisión del bien entre todos los beneficiarios de su uso. Algunos ejemplos de bienes públicos impuros incluyen la televisión vía satélite, los servicios de noticias de suscripción en línea, las cooperativas agrícolas y las cooperativas de crédito.

⁴⁰ Un ejemplo es el de las vacunas, donde si bien los beneficiados directos son los que las reciben, tienen un externalidad positiva en tanto van a prevenir que otros se contagien y evita los costes que en otro caso tendría para sociedad.

(ix) Los incentivos fiscales al mecenazgo favorecen a los contribuyentes con rentas altas frente a los de rentas bajas, ya que opera como una deducción en la base a tipos marginales. Pero incentivar más el mecenazgo de las rentas altas puede verse como una justicia redistributiva si se considera que las ENL reparten los fondos entre aquéllos que lo necesitan.

C) *Críticas a los incentivos fiscales al mecenazgo*

Las razones que acabamos de exponer son las que justifican por qué la Hacienda Pública financia a las ENL mediante incentivos al donante. Sin embargo, los anteriores fundamentos están siendo objeto de revisión y crítica por parte de la doctrina.

(i) Con el sistema actual el donante elige quién es el destinatario de los fondos, lo que puede suponer un incentivo no equitativo o injusto. Es el donante quien en cada caso elige cuánto y a quién se va a transferir el dinero, pero teniendo en consideración que parcialmente está entregando fondos públicos⁴¹. En el caso de donaciones en especie, esta cuestión se acentúa, porque el donante elige también el bien que da (a diferencia del dinero, donde la ENL elige donde gastarlo) de tal manera que puede incluso determinar el uso de la donación. La elección directa por parte de los contribuyentes se ha visto como una medida de participación directa en actividades de carácter político. Y se plantea si cuestiones de política pública (en cuanto están subvencionadas indirectamente a través de reducciones fiscales) pueden ser determinadas por empresas o particulares y no profesionales de la Administración⁴². Es más, se cuestiona en qué medida los fondos sólo deberían ir destinados a aquellas actividades que tuvieran un mayor retorno social.

Una idea derivada de la anterior tiene que ver con el propio proceso democrático de toma de decisiones. Señala Benshalom (2009, pp. 1067 y ss.) que las deducciones por mecenazgo suponen incentivar una medida antidemocrática de asignación de recursos públicos, en tanto que en lugar de de-

⁴¹ ZOLT (2010-2011, p. 373) señala que cuando es la Administración la que, por ejemplo, quiere destinar fondos a museos, los museos pueden solicitar la ayuda en función de cuáles son los criterios de selección, mientras que cuando se trata de particulares el único criterio son sus preferencias. De la misma manera, BRUDNEY y FERRELL (2002, p. 1208) advierten que cuando nos encontramos con subvenciones, el poder público tiene representantes que deciden o que establecen un procedimiento para fijar los criterios de selección. Pero cuando son los privados quienes deben elegir, los criterios de selección son distintos.

⁴² SUGIN (2006-2007, pp. 158-159) ha señalado este problema especialmente en el caso de donaciones de medicinas por compañías médicas, ya que lo que se plantea es un problema de salud pública.

terminar el destino mediante un proceso de decisión mayoritaria, son los particulares quienes deciden a costa de los impuestos de la mayoría. Además, ese derecho se concede sólo a los contribuyentes que pueden practicar deducciones por mecenazgo y en distinta medida en función de sus rentas, lo que supone reconocer la existencia de dos tipos de ciudadanos (aquéllos con recursos que pueden elegir y el resto), instaurando una plutocracia.

(ii) Se critica que en muchos casos las ENL no prestan servicios a la comunidad en general o a un amplio grupo de beneficiarios, sino que los destinatarios son ciertos colectivos específicos. Y cuando hay un coste fiscal atribuible a todos los contribuyentes el destino tiene que ser también general. En estos casos, se cuestiona que en tanto los beneficiarios no son generales las donaciones realizadas parecen más aportaciones para gastos privados y, por tanto, un régimen fiscal de beneficio no debería estar permitido. Es más, en muchos casos los destinatarios de grandes donaciones son élites de carácter educativo, cultural o sanitarias, donde las ENL sirven principalmente a las propias clases altas, de tal manera que si bien se generan externalidades positivas, lo cierto es que no existe mucha redistribución. Esto da lugar al problema de determinar cuándo una ENL presta servicios suficientemente públicos para ser merecedora del mecenazgo.

(iii) Otra de las cuestiones que se ponen en entredicho de los incentivos fiscales es, precisamente, la actividad desarrollada por la ENL destinataria de los fondos. No hay duda de que muchas ENL realizan actividades merecedoras del mecenazgo, donde prestan y desarrollan servicios públicos y en beneficio de la sociedad o valores tutelados y de una manera eficiente⁴³. Pero tampoco puede olvidarse que en muchos casos las ENL no cumplen dichos parámetros. En este sentido, se ha criticado la falta de control que por parte del IRS existe sobre las ENL, en tanto que basta con que la ENL cumpla con las normas que impiden las «*private inurement*»⁴⁴ (beneficio privado) y de las actividades políticas, y el IRS concederá la exención a cualquier entidad que tenga unos fines, entendidos en sentido amplio, adecuados. Y la realidad es que parece que el IRS no realiza un control real de las actividades de las ENL⁴⁵. Como ejemplo se hace mención a las iglesias. Según el Joint Committee on Taxation (2011, p. 1) más de un tercio de las donaciones totales

⁴³ Advierte POZEN (2006, p. 554) que la deducción no se vincula a las cualidades de la ENL, tales como su eficiencia, necesidades, capacidad de redistribución, bienes públicos con los que opera, etc.

⁴⁴ Sobre este concepto, que no tiene una traducción directa al castellano, puede verse MONTERO SIMÓ (2009, p. 32)

⁴⁵ Puede verse ZOLT (2010-2011, pp. 374, 375 y 385). El IRS recibe más de 50.000 solicitudes al año para el reconocimiento de ENL y concedió, durante el 2008, el 98%.

recibidas durante 2010 se destinaban a organizaciones religiosas. Pero, según algunos estudios, sólo el 12% de los fondos que reciben van destinados a actividades para los necesitados mientras que entre el 70 y 80% de los fondos se aplican a gastos operativos, donde los principales beneficiarios son los miembros de las congregaciones. Esto ha llevado a concluir que si bien es cierto que se generan beneficios para la sociedad, no está claro que justifique la deducibilidad fiscal de las contribuciones a organizaciones religiosas⁴⁶.

(iv) Una idea derivada de la anterior, de carácter temporal, tiene que ver con las donaciones destinadas al *endowment* y a las actividades actuales de la ENL⁴⁷. Se trata de la falta de correlación entre el ejercicio de la deducción por parte del mecenas y la realización de la actividad por parte de la ENL, en tanto fiscalmente se concede una deducción de forma inmediata cuando los beneficiarios últimos de las actividades de las ENL no han recibido los servicios. Lo que se cuestiona es la necesidad de que una deducción sea actual mientras que los pagos para los beneficiarios sean futuros, de tal manera que el beneficio social que se consigue no coinciden con el momento en el que el beneficio fiscal se realiza⁴⁸. En este sentido, se compara con la situación en que estaría el donante si fuera él quien mantuviera la inversión, y no la ENL, hasta el momento en que se fuera a consumir (Halperin, 2011, pp. 304-305)⁴⁹.

⁴⁶ APRILL (2000-2001, pp. 864-867) enumera las principales razones que se han empleado para no favorecer un régimen fiscal para las donaciones religiosas. Así, se mantiene que el principal motivo para realizar las donaciones es personal, donde el donante obtiene réditos espirituales por pertenecer a una congregación. Por tanto, permitir la deducción por donaciones a iglesias implica beneficiar a los miembros de la congregación a expensas de los no miembros. Además, se cuestiona si dichas donaciones no financian servicios que en caso de no hacerlo deberían ser o no proveídos por parte de la Administración. Es decir, se cuestiona si una actividad que beneficia y es financiada por un grupo reducido de personas merece que sea financiada por la Administración mediante una deducción fiscal de sus miembros.

⁴⁷ Con el *endowment* las ENL tienen unos recursos permanentes que son los que permiten financiar de forma habitual su actividad. Es el caso, por ejemplo, de donar participaciones donde la ENL lo que hace es realizar sus actividades con los dividendos que éstas producen. En España sería el caso de las donaciones afectas a dotación fundacional, que no se pueden gastar en la actividad diaria.

⁴⁸ Y esto es más acentuado en las ENL dependientes de empresas, donde puede suceder que el dinero se mueva dentro del mismo órgano de poder y lo que se busca es una deducción inmediata para que la ENL lo gaste en el futuro (*moneyparking*) (SUGIN, 2006-2007, pp. 154-155).

⁴⁹ Esto supone que para el donante pueda ser más beneficioso donar para el *endowment* y no para gastos reales de la ENL. Por otro lado, esto plantea otro problema adicional como es el régimen de la ENL en el IS, de tal manera que se cuestiona si la exención del IS con relación a la donación recibida está justificada cuando el importe de la misma se conserva y no se emplea para gastos actuales.

(v) Se cuestiona igualmente la bondad de algunos de los argumentos que sustentan el mecenazgo como el hecho de una mayor eficiencia en la prestación de los servicios por parte de las ENL. Benshalom (2009, pp. 1070 y ss.) hace mención a la existencia de costes necesarios para poder acceder a las donaciones (*fundraising*), lo que puede distorsionar la propia actividad de la ENL⁵⁰, y al hecho de que las donaciones fluctúan y no son una fuente fija de ingresos, lo que impide realizar planes a largo plazo generando ineficiencias. Además, la falta de los controles públicos que sí existen en las subvenciones puede suponer que en la ENL se tomen decisiones poco transparentes, exista falta de profesionalidad, nepotismo y un gasto innecesario. Por otro lado, cierto tipo de gastos requieren una fuerte acción gubernamental centralizada, como sucede en el caso de desastres⁵¹. Por último, es cierto que los donantes pueden conocer mejor cómo elegir ciertas necesidades públicas, especialmente de carácter local, pero tienen peor conocimiento de cómo proveer o priorizar en muchos otros bienes públicos que merecen ser financiados.

(vi) Otra cuestión que se plantea es hasta qué punto debe incentivarse el mecenazgo, ya que se ha llegado a señalar que un régimen fiscal muy beneficioso podría ocasionar un efecto perverso, pues podrían destinarse recursos a ciertas actividades más allá de lo deseable, de tal manera que los beneficios para la sociedad fueran menores que en el caso de que éstos se pudieran destinar a otras actividades (Congress Budget Office, 2011, p. 5). Esto, por ejemplo, ha sucedido en el caso de ciertos desastres, donde las ENL se pueden enfrentar a la situación de haber recibido más recursos de los que pueden ser empleados para las víctimas⁵². Pero, al margen de lo anterior, este efecto puede aparecer cuando donantes particulares deciden donar para construir, por ejemplo, «un museo sobre la historia del Ketchup» de tal manera que se invierte fondos en proyectos no prioritarios en lugar de otros que sí lo son (Schizer, 2008-2009, pp. 229-230).

⁵⁰ POZEN (2006, pp. 557 y 558) señala que las ENL gastan una gran cantidad de recursos en *fundarising* y administración.

⁵¹ POZEN (2006, p. 554) entiende que el subsidio que supone los incentivos al mecenazgo están descentralizados y descoordinados.

⁵² CORDS (2007-2008, pp. 460 y 461) hace mención a que tras los atentados del 11 de Septiembre en Nueva York las donaciones para hacer frente al desastre fueron de tal magnitud que hubo un excedente de fondos. Cuando esto ocurre, puede suceder que haya un decremento de donaciones para otras causas que lo necesitan. Además, se plantean problemas en tanto los donantes donan su dinero para una determinada actividad, y cuando el dinero excede de las necesidades, existe una imposibilidad real de cumplir con el mandato del donante.

(vii) De la misma manera, se cuestiona la necesidad de fomentar ciertas actividades de las ENL cuando no se plantean problemas de financiación. En este sentido, cuando las ENL proveen beneficios directos a donantes cualificados y a la vez sirven para dar bienes y servicios a otros beneficiarios con quienes los donantes tienen relaciones sustanciales (como ocurre con las iglesias o colegios) los problemas de financiación insuficiente de la ENL pueden ser mínimos y los incentivos fiscales al mecenazgo innecesarios⁵³.

(viii) Existen otros medios alternativos a los incentivos fiscales al mecenazgo. Es el caso de las llamadas «*matching grants*», donde se puede sustituir la deducción por mecenazgo por una ayuda directa de la Administración. En los *matching grants* la Administración aportará fondos a la ENL de la misma manera que lo hace el contribuyente. Es decir, si un contribuyente aporta 100 unidades a una ENL, en lugar de que haya una deducción de, por ejemplo, 30 unidades, el contribuyente no tiene ninguna deducción. Sin embargo, aportando 70 unidades la Administración se obliga a pagar 30 unidades a la ENL. De esta manera, el contribuyente dirige las aportaciones públicas a la ENL que él elige y que, a su vez, tendría dos aportaciones distintas⁵⁴. De la misma manera, el mecenazgo lo que hace es reducir el precio de ciertos bienes y servicios, aunque la manera de hacerlo puede ser a través de otros medios, como las subvenciones o mediante beneficios fiscales para los adquirentes de esos bienes o derechos o, incluso, a los proveedores de las ENL (Halperin, 2011, p. 289).

En definitiva, lo que se está planteando por parte de la doctrina, que no del legislador, es la propia justificación del mecenazgo. Los cimientos dogmáticos que la sostienen están siendo sometidos a revisión. Y no es un problema de cantidades o límites, sino de concepto, donde el armazón se está cuestionado, afirmándose que no existe una justificación real para los incentivos fiscales al mecenazgo (Pozen, 2006, p. 547). Sin embargo, parece que se trata de una discusión más doctrinal que real, pues lo cierto es que el mecenazgo en Estados Unidos sigue teniendo el mismo reconocimiento desde hace casi 100 años y no parece que vaya a ser sometido a una revisión profunda⁵⁵.

⁵³ Vide McCORMACK (2011, pp. 910 y ss.) quien señala que en otros tipos de actividades, por el contrario, sí puede haber problemas de financiación insuficiente donde los incentivos fiscales se muestran efectivos, como serán aquellas actividades donde los servicios que se den a los beneficiarios no tengan ninguna o poca relación con los donantes.

⁵⁴ Puede verse HALPERIN (2002-2003, p. 4) citando a McDANIEL.

⁵⁵ Afirma FAULHABER (2012, p. 1310) que las deducciones por mecenazgo existen desde los comienzos de la historia del IRC y sus parámetros generales se han mantenido relativamente constantes, por lo que es poco probable que la deducción desaparezca en el futuro.

Entre otras razones, debido a la relevancia del sector no lucrativo en Estados Unidos⁵⁶.

4. *La reforma del mecenazgo para las personas físicas en Estados Unidos (la reforma OBAMA)*

Al igual que sucede en España, en Estados Unidos el mecenazgo también está siendo objeto de una posible reforma legislativa. Pero a diferencia de lo que sucede en nuestro país, lo que se pretende es reducir los incentivos como una medida más para rebajar el déficit. La reforma, de carácter meramente cuantitativo en tanto no se somete a revisión ningún criterio sustantivo, consta de dos partes. Por un lado, y para 2013, se anularía la norma vigente que permite la aplicación de unos tipos impositivos más benévolos. Por otro, y ya relacionado con las deducciones por donaciones, se impondría un tope máximo de reducción pero sólo para las rentas más altas.

Por tanto, la primera medida es de carácter general, y sólo afectaría al régimen del mecenazgo en tanto una subida de impuestos implicaría una reducción de la renta disponible que hay para donar (Center on Philanthropy at Indiana University, 2011, p.1).

INCIDENCIA EN ESPAÑA. Este análisis es especialmente relevante en el caso español. Las medidas contra el déficit han supuesto un aumento directo de la carga tributaria, principalmente el IRPF y el IVA, pero donde otros tributos también se han encarecido. A ese aumento directo, podría añadirse el indirecto del recorte de prestaciones. Por tanto, en España, la subida de la presión fiscal ha supuesto de manera efectiva una reducción de las cantidades disponibles para donar por parte de los contribuyentes. Es decir, el mecenazgo ha sido ya perjudicado de manera indirecta, por lo que las ENL van a disponer de menos recursos.

Más bien, la mayoría de las proposiciones que se han planteado van en la dirección de aumentar su alcance.

⁵⁶ En Estados Unidos el proceso de aprobación de las normas tiene una dinámica de difícil comprensión desde los cánones continentales, especialmente debido a la figura del «lobby». Y el sector no lucrativo dentro de las ENL es poderoso y capaz de imponer sus posiciones frente a las del IRS. Pueden verse a estos efectos los problemas que existieron con relación a la sección 513(i) y los patrocinios (*qualified sponsorship payments*) (STONE, 2007, pp. 213 y ss.). Desde ese punto de vista, lo único cierto es que el mecenazgo en Estados Unidos sigue teniendo los mismos fundamentos desde hace casi 100 años y parece complicado que éstos cambien.

Partiendo de la anterior base, incrementar las deducciones al mecenazgo *compensaría* la reducción del mecenazgo operada por el aumento de la presión fiscal.

La segunda de las medidas afecta en exclusiva a las «*itemized deductions*», entre las que se encuentra el incentivo fiscal al mecenazgo. Las cantidades aportadas al mecenazgo seguirán siendo deducibles en la base imponible, pero con el límite del 28%⁵⁷. Es decir, si un contribuyente está en el tipo marginal del 35, sólo podría deducirse el 28%. Esta medida afectaría a los contribuyentes con tipos marginales superiores al 28%. El análisis no fiscal de esta medida se cuestiona, precisamente, con relación al efecto desincentivador que la misma podría tener sobre el mecenazgo.

El CENTER ON PHILANTHROPY AT INDIANA UNIVERSITY (2011, p. 5) ha realizado una simulación económica de cómo afectaría esta reforma a las donaciones, y ha llegado a los siguientes resultados: (i) Sólo el aumento de tipos de gravamen, al margen de la aplicación del límite del 28%, supondría que las donaciones se redujeran en 2013 en 1.690 millones de dólares (un 0,9% sobre el año base). (ii) Sólo la aplicación del límite del 28%, al margen del aumento de tipos, supondría en 2013 una reducción de 1.310 millones (un 0,7% sobre el año base). (iii) Y si ambas medidas se aplicaran de forma conjunta, implicaría un descenso de 2.430 millones en el año 2013 (1,3%).

5. *Las propuestas de la Oficina Presupuestaria del Congreso*

También centrada en las personas físicas, la Oficina Presupuestaria del Congreso de los Estados Unidos presentó en mayo de 2011 un documento donde barajaba hasta 11 modelos distintos para el cambio del régimen fiscal del mecenazgo y los efectos que tendría sobre las cantidades donadas y sobre la recaudación fiscal⁵⁸. Básicamente, el modelo se podía agrupar en 4 diferentes tipos (Congress Budget Office, 2011, p. 9):

(i) Seguir con el sistema actual de deducciones pero estableciendo un mínimo a partir del cual opere la deducción.

⁵⁷ El efecto final de las dos medidas supone para los contribuyentes con recursos económicos de 1.000 unidades tributaria al tipo del 39,6% (3.960) y se podría deducir el 28% (2.800). Es decir, tiene una pérdida de un beneficio fiscal por la diferencia entre 3.960 y 2.800.

⁵⁸ Hacemos mención en este trabajo al documento realizado por la Oficina Presupuestaria, pero las propuestas han sido varias en los últimos tiempos. Puede verse, por todos, CORDES (2011, p. 1003).

(ii) Permitir a *todos* los contribuyentes, y no sólo a los que pueden en la actualidad, deducirse como «*itemized deduction*», la deducción por mecenazgo, exista o no un límite mínimo.

(iii) Sustituir el sistema de deducción en la base por una deducción en la cuota del 25%, con o sin límite mínimo a partir del cual opera la deducción en cuota.

(iv) El mismo sistema que el anterior, pero donde la deducción en la cuota sería del 15%.

El suelo o el límite mínimo que se baraja es un mínimo de 500 dólares en tributación individual o 1.000 en conjunta, o un porcentaje de la renta que puede ser el 2% de la base imponible. Sólo las cantidades satisfechas que excedan de la anterior cuantía, serían deducibles. Es decir, en el primer sistema si se donan 4.000 dólares en tributación individual, por los primeros 500 no habría incentivo fiscal y sí lo habría por los 3.500 restantes⁵⁹.

Señala el Congress Budget Office (pp. 9-11) que, según sus estimaciones, en la opción (i) donde se respeta el actual sistema de deducciones pero con el establecimiento de un importe mínimo para que opere la deducción, el volumen de las donaciones disminuiría, pero el ahorro fiscal sería de una proporción mayor. Así, entienden que si ese mínimo fuera de 500 dólares en tributación individual o 1.000 en conjunta, el volumen de donaciones descendería 500 millones de dólares, pero el ahorro fiscal sería de 5.500 millones. La razón está en que muchos contribuyentes hacen donaciones por importes superiores a ese límite, pero seguiría habiendo incentivo para que donaran. Y a una solución parecida —disminución de la donación y disminución mayor de la pérdida fiscal— se llegaría si se tomara la opción (iv)

⁵⁹ Señala la Oficina Presupuestaria (CONGRESS BUDGET OFFICE, 2011, p. 11) que la existencia de un suelo supone dejar sin beneficio fiscal a las donaciones más pequeñas, que, de todas maneras, es probable que se hagan exista o no el incentivo fiscal, pero seguiría manteniendo el incentivo para las donaciones más importantes. Sin embargo, también parece que para algunos contribuyentes sí supondría reducir sus donaciones con relación a las que harían si no hubiera un suelo. Por otro lado, si el límite es cuantitativo, puede tener efectos de imputación temporal. Si el límite es de 500, no es lo mismo hacer durante dos años dos donaciones de 1.000 que hacer en un año una donación de 2.000 y por ningún importe el año siguiente. Económicamente es mejor hacer una por 2.000 euros en tanto serían deducibles 1.500 euros.

En el caso de contribuyentes con bases imponibles elevadas, el límite cuantitativo no sería relevante, mientras que sí podría tener incidencia si el límite fuera porcentual. Es decir, si sólo pudieran deducirse a partir de que la donación superase el 2% de su base imponible. Si la base imponible fuera de 300.000 dólares, podría deducirse a partir de que donara 6.000 dólares.

—deducción en la cuota del 15%— y operando el límite. En este caso, se estima que las donaciones descenderían un 4% (8.600 millones) mientras que la Hacienda Pública se ahorraría un 47% (19.000 millones de dólares).

Sin embargo, las opciones (ii) —todos los declarantes pudieran deducirse— y (iv) —deducción fiscal en la cuota del 25%— implicarían un aumento de las donaciones y del coste fiscal. Pero si en las opciones (ii) y (iv) se incluyera un límite mínimo, sería posible aumentar las donaciones y rebajar el coste fiscal.

En nuestro caso, y teniendo en consideración que en España el sistema fiscal del mecenazgo se fundamenta en una deducción de la cuota del 25%, especial mención merece el análisis que se hace del supuesto del establecimiento de una deducción en la cuota del 25%. En dicho caso el Congress Budget Office (2011, pp. 17 y 18) parte de la base de que el cambio de sistema supondría beneficiar a los contribuyentes con rentas bajas y medianas, con tipos marginales inferiores al 25%, frente a aquéllos con tipos superiores, donde una deducción en la cuota supondrá una mayor tributación. Dentro de los escenarios planteados, en el caso de que estableciera una deducción en la cuota sin ningún tipo de suelo, se estima que las donaciones aumentarían 2.700 millones (1%) mientras que el coste fiscal aumentaría 7.100 millones (17%). En el caso de que la deducción fuera acompañada por un mínimo fijo a partir del cual operara la deducción (500 dólares para tributación individual y 1.000 para conjunta) supondría un aumento de las donaciones de 1.500 millones (menos del 1%) y el coste fiscal descendería, aumentándose la recaudación en 2.400 millones (6%). En el caso de imponer un mínimo del 2% sobre la base imponible, las donaciones caerían en 1.000 millones (menos del 1%) y el coste fiscal lo haría en 11.900 millones (un 29%).

III. Entidades beneficiarias del mecenazgo

En Estados Unidos, la regulación de los incentivos o subsidios a las ENL tiene dos partes distintas. Por una lado, el régimen fiscal de exención de las propias ENL (sección 501 del IRC), que implica una renuncia por parte de la Hacienda a recaudar⁶⁰. Por otro, la regulación del mecenazgo para las ENL. Se trata de dos medidas distintas pero con la misma finalidad; realizar subsidios públicos indirectos⁶¹. Al igual que sucede en España, para que las donaciones

⁶⁰ Puede verse en España el trabajo de MONTERO SIMÓ (2009) sobre el régimen fiscal de la exención de las ENL en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

⁶¹ *Vide* COLOMBO (2001, p. 689). El Tribunal Supremo Americano señaló en la Sentencia *Regan v. Taxation with Representation* (461 US 540, 544, 1983) que las exenciones fiscales y las

realizadas por personas físicas y jurídicas den derecho al mecenazgo el destinatario tiene que ser una ENL cualificada en el momento de la donación o una Administración pública. Pero, a diferencia de nuestro país, las ENL merecedoras del mecenazgo no se vinculan legalmente a que la ENL también pueda estar exenta⁶². Es decir, formalmente la definición de ENL exenta a los efectos del IS no coincide con la de las ENL merecedoras del mecenazgo. Sin embargo, en la realidad, casi todas las organizaciones que se consideran ENL exentas del IS [sección 501(c)(3)] son consideradas merecedoras del mecenazgo, por lo que a efectos prácticos existe una casi identidad (Hopkins, 2010, p. 99).

INCIDENCIA EN ESPAÑA. A mi juicio, en la medida en que tanto la exención por el IS como las deducciones por mecenazgo están soportadas por la misma idea de subsidio, el régimen debe ser coincidente, como sucede en España, ya que parece coherente que las condiciones para obtener estas ayudas públicas indirectas deban ser las mismas.

La sección 170(c) determina cuáles son las ENL que permiten la aplicación de los beneficios fiscales. Básicamente, las entidades que dan derecho al mecenazgo deben cumplir los siguientes requisitos⁶³:

(i) Tienen que tener la forma jurídica de «*corporation, trust, or community chest, fund or foundation*»⁶⁴.

(ii) Tiene que ser una ENL de Estados Unidos.

(iii) Deben perseguir exclusivamente uno o varios de los siguientes fines: religioso, caritativo, científico, literario, educativo, para la prevención de la

deducciones por mecenazgo son una forma de subsidio que son administradas a través del sistema fiscal.

⁶² A nuestro parecer, lo lógico en términos tributarios es que todas las ENL beneficiarias del mecenazgo estén a su vez exentas del IS, al menos en lo que afecta a las donaciones. No tiene sentido, que se reconozca un beneficio fiscal en la persona física o jurídica que dona y que dicha renta tuviera que tributar en la ENL, porque supondría, finalmente, sujetar a gravamen dichas rentas compensando la no tributación en el mecenaz.

⁶³ La Sección 170(c) enumera 5 tipos entidades beneficiarias del mecenazgo. Además de las ENL de la sección 501(c)(3) están —conforme la enumeración que hace la norma— (1) Administraciones Públicas; (3) Organizaciones de veteranos de guerra; (4) Hermandades que cumplan ciertos requisitos; (5) Cementerios sin ánimo de lucro.

⁶⁴ Las formas jurídicas empleadas en Estados Unidos son de difícil aprehensión para nuestro Derecho, aunque a los efectos de este estudio la forma jurídica de la ENL no es relevante. Con relación a la clasificación de ENL en Estados Unidos pueden verse en España los trabajos de MONTERO SIMÓ (2009, pp. 19 y ss.) y de ALLI TURRILLAS (2012, pp. 214 y ss.). Señala HOPKINS (2010, p. 108) que teóricamente una ENL debería organizarse como una fundación. Sin embargo, como la norma tributaria no concede ningún trato de privilegio a esta figura frente a otras, se evita con el objeto de sortear las obligaciones y deberes que impone la misma.

crueldad en niños y animales, para el fomento nacional o internacional del deporte aficionado⁶⁵.

(iv) Se prohíbe que las rentas se destinen al beneficio privado de las personas especialmente relacionadas con la ENL (patronos, directores, etc.) (*private inurement*)⁶⁶.

(v) No tiene como una parte sustancial de su actividad la de intentar influenciar en la normativa (*lobby*) ni participar o intervenir en ninguna campaña política⁶⁷.

Además de los anteriores requisitos el IRS añade que los beneficiarios de las actividades deben ser suficientemente amplios o de una clase indefinida, a no ser que los beneficiarios de clase reducida sean secundarios (Hopkins, 2010, pp. 106-108). Es decir, la ENL no puede operar para intereses privados salvo que sean insustanciales⁶⁸. Además, el Gobierno puede negar el derecho al mecenazgo por razones de política pública, como sería el caso de donaciones a ENL que financiaran el terrorismo o a Universidades que prohibieran relaciones interraciales⁶⁹.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. En el IRPF los incentivos al mecenazgo operan para ENL privilegiadas de la Ley 49/2002. Pero el artículo 68.3(b) de la LIRPF determina que también se podrán deducir «*El 10 por ciento de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública*» cuando no estén en la Ley 49/2002. Esta nor-

⁶⁵ HOPKINS (2010, p. 102) señala que el desarrollo de este artículo tiene que completarse con la jurisprudencia, la normativa de Hacienda y las consultas emitidas por el IRS. Este autor analiza los distintos tipos de actividades que pueden perseguirse dentro las actividades no lucrativas.

⁶⁶ Puede verse al respecto la explicación de MONTERO SIMÓ (2009, p. 33) sobre el *private inurement*.

⁶⁷ Esta restricción se justifica en el hecho de que la Hacienda Pública tiene que ser neutral en cuestiones políticas y no puede subvencionar mediante deducciones a las donaciones las actividades políticas (APRILL, 2000-2001, pp. 843 y 844). Y en USA las cantidades que se manejan en donaciones políticas son muy elevadas. Así, según información de la revista *Time* (citada por el periódico *El País* (en http://internacional.elpais.com/internacional/2012/08/07/actualidad/134436_2858_522336.html) en las elecciones presidenciales de 2012 entre B. OBAMA y M. ROMNEY se estima que las elecciones costarán 2.500 millones de dólares, donde ROMNEY espera recaudar en donaciones 800 millones y OBAMA 750.

⁶⁸ Advierte este autor que será necesario hacer un examen caso por caso, pero teniendo en consideración que el IRS también tiene límites, pues no en vano han señalado los tribunales que no es posible que las ENL beneficien a cada miembro de la sociedad para que se les reconozca un estatus de privilegio.

⁶⁹ Vide SCHIZER (2008-2009, p. 250). Vide también *Revenue Ruling* 75-231, 1975-1, C.B 158.

ma especial sólo opera en el ámbito del IRPF pero no en el del IS. Cabe preguntarse en qué medida es posible dar un subsidio o subvención indirecta del 10% a entidades que no estén controladas por la AEAT ni tengan un marco jurídico tributario que justifique que reciben esas cantidades. A mi parecer, se trata de una norma discutible con arreglo a los fundamentos del mecenazgo.

Una de las características fundamentales del régimen de las ENL en Estados Unidos radica en la forma de acreditar que una ENL es privilegiada y da derecho a los incentivos fiscales al mecenazgo. Con carácter general, las ENL tienen que ser reconocidas por la Administración. No se trata, a diferencia de lo que sucede en España, de un sistema de comunicación, sino de autorización. Y esa autorización puede ser revocada por el IRS. Las ENL autorizadas se incorporan a una lista pública (en la página web del IRS) que pueden consultar los contribuyentes⁷⁰. No sería deducible una donación a una ENL que no esté dicha lista, por lo que los obligados tributarios tienen el deber previo de verificar la situación de la ENL⁷¹. De esta manera, todas las donaciones realizadas por un contribuyente a una ENL privilegiada serán deducibles y dejarán de serlo cuando a la ENL se le revoque su estatus de privilegio. Pero no serán deducibles a partir de dicho momento, sin que la revocación tenga efecto sobre las donaciones ya realizadas. En la *Revenue Procedure* 2011-33 se determina que incluso en los casos de donaciones realizadas por personas que desconocían la revocación, éstas serán deducibles fiscalmente si se producen antes de su publicación⁷². Pero es que el sistema fiscal americano reconoce el derecho a la deducción por mecenazgo incluso

⁷⁰ IRS *publication* 78 y en 2012 se creó la aplicación on line de búsqueda *Exempt Organizations Select Check* (se actualiza de forma mensual). Sin embargo, sólo se incluyen aquellas entidades que han presentado declaraciones de reconocimiento de ENL y han sido aceptadas por el IRS. No se incluyen otras entidades, como las iglesias, que están excluidas de ese reconocimiento. En la IRS *publication* 526 se señala que los contribuyentes pueden llamar por teléfono al IRS a los efectos de verificar si una ENL da derecho a los incentivos al mecenazgo. Puede verse también la información del BMF (*Exempt Organizations Business Master File Extract*).

⁷¹ En el documento del IRS «*Application of IRC 6700 and IRC 6701 to charitable contribution deductions*» (by Michael Seto, David Jones and Gerry Sack)(1999 EO CPE Text) y en la página web del IRS (<http://www.irs.gov/pub/irs-tege/eotopicm99.pdf>) se señala que una ENL no privilegiada que afirma que las donaciones que se le hagan dan derecho a los incentivos fiscales al mecenazgo, es una promotora de *tax shelter* y puede ser sancionada bajo la sección 6700 por realizar falsas manifestaciones (9.B. *Situation 2*).

⁷² El IRS puede impedir dicha deducción en el caso de que el donante haya tenido conocimiento de la revocación de forma previa a la publicación, o bien fuera consciente de que dicha revocación era inminente, o ha sido responsable o estaba al corriente de las actividades y deficiencias que son la causa de la pérdida de los privilegios (*Revenue Procedure* 2011-33).

cuando se está litigando en los tribunales la denegación o la revocación de los beneficios fiscales por parte de la ENL y finalmente se pierde dicha condición, aunque la cantidad deducible se limita a los 1.000 dólares y sólo opera para las personas físicas (sección 7428 del IRC).

INCIDENCIA EN ESPAÑA. En España las ENL acogidas a la Ley 49/2002 lo hacen mediante un sistema de comunicación, en que de forma unilateral afirman que son entidades privilegiadas pero donde la Administración, *a posteriori*, puede determinar que no cumplan con los requisitos normativos. Esta situación deja a los donantes en una posición difícilmente sostenible, pues la Administración puede exigir a los donantes las cantidades indebidamente deducidas más los intereses de demora.

En Estados Unidos se protegen los intereses del donante. Si la ENL se ha calificado como privilegiada, las donaciones que se realicen hasta que se publique la revocación serán deducibles en todo caso. Y la publicidad de las ENL privilegiadas es lo que determinará la actuación diligente del contribuyente. Si han donado a una ENL que no estaba en la lista la responsabilidad será del donante.

A mi juicio, el sistema español no es sostenible en este punto. Si el donante no ha participado ni conocía que la ENL no cumplía con los requisitos para estar acogida a la Ley 49/2002, no puede responder de la pérdida fiscal que supone que la donación no sea deducible. Es necesario dar una respuesta legislativa en este punto. Las soluciones son varias, pero el efecto final debe ser, a mi parecer, que la deducción indebidamente realizada por el contribuyente debe ser soportada por la ENL incumplidora. Es decir, si una persona dona 100 unidades y se dedujo 25, la reintegración de las 25 unidades no puede ser soportada por el contribuyente sino por la ENL, que, además, debería responder de forma autónoma por un tipo infractor *ad hoc*. Y entiendo que el sistema tiene que ser directo. Es decir, la AEAT debe exigir de forma directa el dinero indebidamente deducido a la ENL, para que, en su caso, pueda ejercer su derecho a la defensa si entiende que sí cumplía los requisitos. El sistema indirecto, por el cual la AEAT actuaría contra el contribuyente y se le reconocería legalmente un derecho a recuperar civilmente los fondos supondría una carga indirecta para el donante (que no tiene las potestades declarativas y ejecutivas de la Administración) y, además, tendría el inconveniente de que el contribuyente debería recurrir de forma autónoma si entendiera que tenía derecho a la deducción.

Por último, es necesario reseñar que el tratamiento fiscal de las donaciones varía en función de quien sea la ENL receptora de los fondos («*public charity*» o «*private foundation*»). Las «*private foundations*» son ENL controladas

por un grupo pequeño de donantes que son los que financian la entidad, mientras que el resto de entidades se denominan «*public charities*»⁷³. Las «*private foundations*» se han visto como una posible fuente de abusos y se les han impuesto una serie de condicionantes adicionales⁷⁴.

En concreto, si la donataria es una «*public charity*» el donante persona física puede deducirse hasta el límite del 50% de su base imponible (o el 30% para las donaciones en especie que sean ganancias de capital), mientras que si el destinatario es una «*private foundation*», esos límites se reducen respectivamente hasta el 30 y el 20%. Además, en el caso de donaciones en especie, la base de la deducción será el valor de mercado para las donaciones a las «*public charities*» mientras que normalmente para las *private foundations* (excepto los valores del mercado secundario) el valor a tomar en consideración será el de coste de adquisición⁷⁵.

1. *Consideraciones sobre el carácter no lucrativo como requisito de deducibilidad*

En Estados Unidos, y dentro del proceso de crítica al sistema del mecenazgo, se ha planteado recientemente si tiene o no fundamento la limitación de los beneficios fiscales de la sección 501(c), que determina tanto la exención en el IS de la entidad como la condición para que los mecenas puedan acceder a las deducciones, se limite a las ENL. En concreto, Malani y Posner (2007, pp. 2017 y ss.) hacen mención al supuesto de las compañías mercantiles que realizan actividades similares a las que hacen las ENL y entienden que desde el punto de vista económico sería más eficiente desconectar el régimen fiscal de la forma jurídica, permitiendo el mismo tratamiento de

⁷³ Señala HOPKINS (2010, p. 108) que la nomenclatura incita al error, porque ni el término público significa en este ámbito que exista participación pública ni el término privado se relaciona con una empresa privada. Sobre el concepto de *public charities* y *private foundations* puede verse HOPKINS (2010, pp. 108 y ss.) y en España MONTERO SIMÓ (2009, pp. 16 y ss.) y ALLI TURILLAS (2012, pp. 223 y ss.).

⁷⁴ Como respuesta a los abusos que se pusieron de manifiesto en el caso de ENL controladas por un grupo pequeños de donantes, se impusieron una serie de controles adicionales y normas antiabuso. Son las llamadas «*Private Foundation*». Así, se limita su participación en entidades mercantiles; se impone una serie de sanciones si se realizan actividades prohibidas como la autocontratación; están obligadas a destinar a fines (*qualifying distributions*) un 5% de sus activos netos; entre esos fines no pueden estar donaciones a ENL foráneas salvo que se acredite que la ENL es equivalente a una «*public charity*» en USA; están sujetas a impuestos especiales para ciertos gastos.

⁷⁵ A pesar de que el tratamiento tributario para las *private foundations* es peor que para las *public charities*, se prefiere el control que se puede tener sobre los fondos que obtener mayores beneficios fiscales (GERZOG, 2008, pp. 1167-1168).

exención a las compañías mercantiles que realizan actividades no lucrativas. Sin embargo, esta tesis ha sido objeto de críticas y se sigue manteniendo la necesidad de vincular los incentivos fiscales por mecenazgo al hecho de que el destinatario tenga que ser una verdadera ENL⁷⁶.

Esta polémica es necesario enmarcarla en un ámbito mayor de discusión que está apareciendo en Estados Unidos y es la superación del binomio sector empresarial *versus* sector no lucrativo. Empieza a hacerse mención a un «cuarto sector» como un híbrido entre el sector no lucrativo y el lucrativo (*for-profit*), donde las empresas buscan un componente social y la obtención de beneficios («*social enterprise*») y en el que aparecen legalmente nuevos modelos empresariales como la «*low-profit limited liability company*»⁷⁷.

2. Las ENL extranjeras: las donaciones internacionales

La Sección 170(c)(2)(A) del IRC sólo permite las deducciones fiscales del mecenazgo para contribuciones a ENL de los Estados Unidos. En concreto, enumera las siguientes formas jurídicas «*corporation, trust, or community chest, fund or foundation*». No permite aplicar la normativa del mecenazgo en el caso de que las donaciones se realicen directamente a la ENL no residente. El origen de esta norma data de 1938 y su justificación inicial era que la deducción por mecenazgo tenía como finalidad compensar el ahorro de recursos por parte de la Hacienda, ya que la ENL realizaba las tareas que en otro caso tendría que haber hecho la Administración. Y si la donación se realizaba a una ENL extranjera no se producía esa compensación de pérdida de recursos fiscales a cambio de servicios (por todos, Hopkins, 2010, p. 600).

La norma no permite donar directamente a ENL extranjeras, pero sí pueden gozar del mecenazgo las donaciones realizadas a ENL de USA cuyo destino sea para actividades en el extranjero, aunque la condición que se establece es que la ENL de los Estados Unidos sea el donatario real y no un mero intermediario que actúa en nombre de un tercero no residente⁷⁸. Sin

⁷⁶ Vide GALLE (2009-2010, pp. 1215 y ss.) y ZOLT (2010-2011, pp. 398-399).

⁷⁷ Por todos, ARCHER (2011-2012, pp. 159 y ss.) y RESOR (2012, pp. 92 y ss.).

⁷⁸ Para que sean deducibles las donaciones por mecenazgo la ENL de los Estados Unidos debe ser un receptor real de la donación, que tiene un control sobre los fondos, y no un donatario nominal, donde el verdadero destinatario sea una entidad extranjera pero pasando primero por la ENL no residente. En este último caso se entiende que el donatario real es la entidad no residente y, por tanto, no hay derecho a la deducción por mecenazgo. En concreto, no se permite aplicar la deducción por mecenazgo cuando una ENL ha sido creada por una entidad no residente con la única finalidad de solicitar fondos en el nombre de ésta. Por tanto, si una ENL se crea en USA para cooperar al desarrollo en Etiopía sí se aplica la

embargo, el tratamiento no es el mismo para personas físicas que para personas jurídicas. Para las primeras, no existe ninguna limitación para que opere el incentivo fiscal y las ENL pueden usar sus fondos para actividades internas o para las externas. Se permite, por tanto, el mecenazgo para actividades en el extranjero de forma indirecta, como sucede en la cooperación al desarrollo. Sin embargo, en el caso de las personas jurídicas, la solución es distinta. La sección 170(c)(2) establece limitaciones, de tal manera que en el caso de que el destinatario de la donación sea un «*trust, or community chest, fund or foundation*» sólo será deducible la donación si el destino efectivo es los Estados Unidos. Sin embargo, el texto legal no incluye dentro de la anterior limitación el supuesto en que el donatario sea una ENL con forma de «*corporation*»⁷⁹. Eso ha supuesto que el IRS (*Revenue Ruling* 69-80, 1969-1 C.B. 65) entienda que en dicho caso el destinatario sí puede destinar los fondos a actividades fuera de USA⁸⁰.

En cualquier caso, lo que se está planteando conceptualmente es si existe o no fundamento para negar la deducción por donaciones cuando el destinatario es una ENL foránea o incluso cuando una ENL de USA emplea sus recursos en el extranjero⁸¹. Desde el punto de vista de los fundamentos de la deducción por mecenazgo, Zolt (2010-2011, pp. 390 y ss.) entiende que las razones para impedir la deducibilidad son de poca solidez, y más cuando el beneficio fiscal se aplica cuando las personas físicas donan a ENL que

deducción del mecenazgo, pero no cuando una entidad extranjera cree una ENL en USA que actúe en su nombre para ese fin (*Revenue Ruling* 63-252, 1963-2 C.B. 101). Por otro lado, en el caso de que una ENL se limite a transferir fondos a otras entidades no residentes para que estas realicen las actividades, la deducción sólo se permite si se puede demostrar que tienen el control absoluto de los fondos donados y la posibilidad de usarlos en sus actividades (*Revenue Ruling* 66-79, 1966-1 C.B. 48, *Revenue Ruling* 75-65, 1975-1, C.B. 79). ZOLT (2010-2011, pp. 391 y 392) señala que esos límites son fácilmente sorteables, en tanto basta con que la ENL americana no sea un mero conducto para recaudar fondos para una ENL no residente.

⁷⁹ Con relación a las características de la forma jurídica *non profit corporation* puede verse en España MONTERO SIMÓ (2009, pp. 23 y 24).

⁸⁰ La razón de por qué si el donatario es una ENL «*corporation*» se permite que las donaciones se destinen al extranjero parece que se limita a un simple error de redacción no subsanado (POZEN, 2006, p. 541).

⁸¹ ZOLT (2010-2011, p. 379) recoge la posición del Juez POSNER mantenida en un blog en 2009. Su postura se fundamenta en tres razones: (i) El impedir la deducción para actividades en el extranjero supondría que habría mayores fondos para las actividades internas (efecto sustitución); (ii) Si se impide la deducción para actividades en el extranjero se reducirán las donaciones y, por tanto, aumentarán los ingresos fiscales; (iii) El destinar los fondos a personas necesitadas dentro de USA creará mayores utilidades que en el caso de que las aportaciones se destinen a personas necesitadas de fuera de Estados Unidos.

realizan sus actividades no lucrativas fuera de los Estados Unidos⁸². En cualquier caso, también reconoce que realizar donaciones a ENL no residentes puede ocasionar abusos, en tanto el IRS no puede investigar y comprobar a las ENL extranjeras⁸³. Esos abusos se podrían evitar mediante alternativas. (i) Se podría solicitar la aplicación de su consideración de entidad exenta, tal y como se hace por entidades no residentes a otros efectos; (ii) Podría adoptarse el criterio de lista, en función del cual se aprobaría un catálogo de ENL que satisficiera los criterios del IRS u otra agencia, que es lo que sucede en Canadá, donde los contribuyentes pueden deducirse por aportaciones a ENL foráneas en tanto el Gobierno haya también contribuido a las mismas; (iii) Podría acudir a la lista de tratados internacionales para evitar la doble imposición para determinar la deducibilidad tomando en consideración cada tratado en particular. De hecho, en algunos convenios firmados por Estados Unidos (con Canadá, Israel, Méjico) se permite reducir las rentas de fuente extranjera en función de las donaciones a ENL de estos países⁸⁴; (iv) Por último, se puede adoptar un criterio de equivalencia substancial con las ENL de Estados Unidos, donde las que cumplan con unos requisitos mínimos podrían dar derecho a deducirse por mecenazgo.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. La Ley 49/2002 sólo considera como entidad beneficiaria del mecenazgo a las entidades españolas o a las «*Delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones*» [art. 16(a) por remisión al art. 2]. No hay beneficio alguno para el mecenazgo a ENL no residentes. Sin embargo, no hay límite para que la ENL no realice ninguna actividad en España, de tal manera que puede reconducir tanto los fondos como las actividades, sin límite, al extranjero. De hecho, las ONG de Desarrollo son una de las reconocidas de forma expresa en el artículo 2 de la Ley 49/2002. Es más, en España, a diferencia de lo que sucede en Estados Unidos, ni siquiera se exige que la ENL doméstica sea un donatario real y no meramente nominal o intermediario. Una de las cuestiones que habría que plantearse es el sentido que tiene excluir a las ENL extranjeras del mecenazgo cuando de forma indirecta se permite el mismo.

⁸² En el mismo sentido, CORDS (2007-2008, p. 437) advierte que no se explica la racionalidad de no permitir la deducción por donaciones en función del lugar de residencia de la ENL y no en el lugar de destino de los fondos donados. Señala POZEN (2006, p. 594) que en países como Brasil, Rusia o Tailandia no se permite la deducción por mecenazgo si los fondos no se emplean dentro de los citados países.

⁸³ En el mismo sentido CORDS (2007-2008, p. 457) y POZEN (2006, pp. 543 y 596).

⁸⁴ En la IRS *publication* 526 se hace mención a los tres países. En el caso de Méjico e Israel, es condición necesaria que la ENL destinataria cumpla los mismos requisitos que los exigidos a las ENL que dan derecho al mecenazgo en USA.

Otra aproximación distinta es la del TJCE en tanto su argumentación nada tiene que ver con los fundamentos del mecenazgo sino con principios comunitarios. El TJCE ha entendido en sus Sentencias de 21 de marzo de 2009 (Persche, As. C-318-07) y de 16 de junio de 2011 (Comisión/República de Austria, As. C-10/10) que la prohibición de deducirse las donaciones realizadas a una ENL constituida en un Estado miembro de la Unión Europea distinto del estado del donante supone una discriminación que vulnera la normativa comunitaria. El Estado del donante debe permitir la deducción fiscal siempre que la entidad no residente cumpla los mismos requisitos que impone a las ENL residentes y siempre que pueda comprobar su cumplimiento.

IV. El concepto de donación y el desdoblamiento de los negocios en gratuitos y con contraprestación

Conforme a la sección 170 del IRC, para que una donación realizada a una ENL privilegiada dé derecho al mecenazgo tiene que ser una *donación (gift)*. Es decir, debe ser una transferencia de bienes, derechos o dinero sin contraprestación y hecha de manera voluntaria⁸⁵. Legalmente, sin embargo, la regulación sobre el concepto de donación es muy escasa. El Tribunal Supremo determinó inicialmente que una donación lleva implícita una «*imparcial y desinteresada generosidad*» por parte del donante, centrando los requisitos en el elemento subjetivo⁸⁶. Posteriormente el análisis se ha desplazado hacia los caracteres objetivos, y se entiende que existirá una donación cuando el importe satisfecho no se realice como contrapartida de un beneficio económico (*Hernandez v. Commissioner*, 490 U.S. 680, 1989)⁸⁷. Es decir, se eliminan del análisis las intenciones o motivaciones del donante⁸⁸. De esta

⁸⁵ La sección 170(c) hace mención a los términos «*contribution or gift*» que son sinónimos y empleados de manera indistinta.

⁸⁶ La Sentencia *Commissioner v. Duberstein* (363 U.S. 278, 1960) aplicó por primera vez el llamado test de la «*imparcial y desinteresada generosidad*» (citado por COLLITON, 1980, p. 978).

⁸⁷ Dos de las sentencias más significativas son *Hernandez v. Commissioner* (490 U.S. 680, 1989) y *Commissioner v. Duberstein* (363 U.S. 278, 1960). En *Duberstein* se fundamentó en intención subjetiva de donar, mientras que en *Hernandez* se impuso un criterio objetivo para determinar cuándo el dinero era transferido a cambio de un beneficio. Lo cierto es que, como señala STONE (2007, p. 232 nota a pie 83), en la mayoría de los casos la única evidencia de la intención del donante será el recibir o no un retorno. Con relación a *Hernandez*, que se trataba de contribuciones a la Iglesia de la Cienciología por acudir a sesiones espirituales, el Tribunal Supremo acordó que se trataba del pago por un servicio (puede verse COLOMBO, 2001, pp. 664 y ss.).

⁸⁸ De una manera clara un tribunal inferior determinó (*Haak v. U.S.*, 4 451 F.Supp. 1087, W.D. Mich.1978) que el término «*charitable contribution*» no se define en referencia con los

manera, se entiende que una donación es una transferencia de recursos sin que exista expectativa de un beneficio financiero «*en proporción con la cantidad de la transferencia*» [*Treasury Regulation 1.170A-1(c)(5)*]. La carga de probar que se ha realizado una donación es del contribuyente [*Treasury Regulation 1.170A-1(h)(1)*].

En Estados Unidos la donación puede no ser pura. El Tribunal Supremo reconoció en *United States v. American Bar Endowment* que no sería adecuado con la finalidad de la sección 170 denegar una deducción cuando en una operación con contraprestación el beneficio es mucho menor que el pago realizado a la ENL, ya que en este caso el negocio debe tener un «*carácter dual*» de pago y donación⁸⁹. Por tanto, en los negocios mixtos, parte de la operación puede calificarse como donación (y gozar de los derechos del mecenazgo) y parte como operación sinalagmática. Lo que se valora es si el precio recibido o pagado por la ENL a cambio del bien o servicio es proporcional a la cantidad entregada (*quid pro quo contribution*, sección 6115 del IRC)⁹⁰. Si el retorno recibido por el donante es incidental o indistinguible de los beneficios generales que obtiene la comunidad, la deducción se aplicará por el total. En otros casos no resulta sencillo identificar estas operaciones, especialmente cuando el menor precio se vincula a un posible beneficio futuro⁹¹.

destinatarios ni con la finalidad perseguida por el donante eligiendo a dichos destinatarios, sino que la intención de la norma es centrarse en los objetivos de las ENL y en el hecho de que no se reciba ningún beneficio como contraprestación de la donación.

⁸⁹ Puede verse SAMANSKY (2004-2005, pp. 78 y ss.).

⁹⁰ La sección 6115, que regula las obligaciones formales, determina que a los efectos de dicha sección el término «*quid pro quo contribution*» es un pago realizado parte como una donación y parte en contraprestación por los bienes y servicios recibidos. Pero señala que no incluye los pagos realizados a organizaciones religiosas donde reciba un beneficio religioso intangible que no sea objeto del mercado. Las *quid pro quo* alcanzan a los pagos en metálico, la instrucción religiosa, la educación, los servicios prestados, los bienes tangibles, los bienes comprados, bienes inmuebles, cancelación de deudas, privilegios o derechos de admisión, etc.

⁹¹ En el caso *Singer Co. v. US* [449 F.2d 413 (Ct. Cl.1971)] esta entidad vendía máquinas de coser a escuelas con descuento. Por la diferencia entre el valor de mercado y el precio cobrado entendía que había realizado una donación con derecho al mecenazgo. El Tribunal entendió que no era una donación, sino que el contribuyente esperaba un futuro beneficio como consecuencia del incremento de ventas. En BNA TAX MANAGEMENT PORTFOLIOS (2012, apartado D.6.e) se pueden ver numerosos supuestos donde se han permitido o impedido deducciones en el caso de *quid pro quo contributions*. Y especialmente importante es lo que acontece con relación a los gastos educativos. El IRS (*Revenue Ruling 83-104*, 1983-2, C.B 46) entiende que las transferencias de fondos de los padres a un colegio sólo pueden ser consideradas donaciones en el caso de que una persona razonable, tomando en consideración la totalidad de circunstancias, concluyera que la admisión del niño no dependa del pago; el pago no se realice con la finalidad de convertir gastos educativos no deducibles en donacio-

INCIDENCIA EN ESPAÑA. El desdoblamiento de una operación en dos no existe en el mecenazgo en España, donde sólo se conoce el tratamiento jurídico puro; o hay contraprestación, y, entonces, se aplican las reglas mercantiles para la venta o servicios, o no la hay y se trata de una donación. Se aplica el régimen jurídico a la totalidad de la operación, sin que existan posibilidades intermedias.

La situación es tal que en el caso de los convenios de colaboración, donde sí existe cierta contraprestación, la Ley los ha reconvertido íntegramente en una donación (no existe prestación de servicio) y se entiende que el total de la operación debe tratarse con ese régimen jurídico en el IVA y en el IS se considera como gasto deducible.

Sin embargo, la aproximación del Derecho de los Estados Unidos creemos que debería ser adoptada en el Derecho Español, como ha hecho el Plan General de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos para ciertas operaciones. Los negocios jurídicos deben poder dividirse en dos. Esto permitiría solventar una serie de problemas que hasta ahora presentan una difícil solución. Un caso es el de los convenios de colaboración, pero habría muchos más. Sólo hace falta mirar, por ejemplo, la página web de algunos de los principales museos españoles donde se hace mención a los «amigos» del museo que tienen derecho a la deducción por donaciones y, además, a una serie de derechos. Y también es el caso de las campañas de Navidad, donde las entidades que ofrecen ciertos servicios testimoniales a los asociados a cambio de «donaciones», etc.

De hecho, la DGT ha reconocido el desdoblamiento de las operaciones en dos partes en el caso de los convenios de colaboración. En la Contestación de la DGT de 17 de mayo de 2010 (consulta núm. V1036-10) se conocía de un convenio de colaboración donde, a parte de la difusión, la entidad colaboradora aportaba una cantidad importante de dinero y se aseguraba un derecho a instalar cajeros automáticos, reservar espacios, utilizar el auditorio y la sala de exposiciones y publicitarse en todas las actividades que realice la fundación. En relación a lo cual el citado Centro Directivo entendió que *«En tal caso, las cantidades peribidas en el marco de los convenios de colaboración o de patrocinio citados destinadas por la consultante a la realización de las actividades culturales que se describen en la consulta, no constituirán contraprestación de ninguna prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.»*

nes con derecho a deducción; y la recepción de los beneficios no sea dependiente del hecho de realizar el pago. Puede compararse esta situación con lo que pasa en España con las donaciones «voluntarias» a fundaciones de centros educativos donde los estudiantes cursan estudios.

No obstante lo anterior, en el caso de que el convenio de colaboración suscrito con la entidad financiera supusiera además la cesión al colaborador de espacios, la utilización del auditorio y sala de exposiciones y el derecho a instalar cajeros automáticos en el recinto, como es el caso, estas operaciones quedarán excluidas del propio convenio de colaboración. En consecuencia, constituirán prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido que formarán parte de la base imponible de sus operaciones y deberán tenerse en cuenta, para el cálculo del porcentaje de la prorrata». Por tanto, la DGT divide jurídicamente el contrato en dos partes. Una gratuita, que sería en sí el convenio de colaboración, y otra onerosa, que consistiría en valorar por mercado la cesión de espacios.

El problema real del desdoblamiento de la operación estará en el IVA, debido a que en este impuesto la base imponible es, salvo ciertos supuestos de carácter fraudulento, el precio efectivamente pactado por las partes, con independencia de que sea distinto al de mercado. Por todas, puede verse la STJCE de 29 de julio de 2009 (Astra Zeneca, As. C-40/09) donde se afirma que «Es también jurisprudencia reiterada que la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio consiste en la contraprestación realmente recibida al efecto. Por lo tanto, dicha contraprestación es el valor subjetivo, es decir, el realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos».

1. *El control de los fondos donados por la ENL*

Para que una donación dé derecho a los incentivos fiscales al mecenazgo la ENL debe tener el control y el dominio sobre las aportaciones recibidas⁹². Esto engarza con los derechos que el donante puede reservarse o las condiciones que pueda establecer con relación a los fondos recibidos. En el caso de que se haga una donación a una ENL con la condición de que sean destinadas a un determinado beneficiario, no dará derecho a la deducción por mecenazgo, pues en dicho caso se considera que son donaciones realizadas indirectamente al individuo y no a la ENL privilegiada. Para que opere la deducción es necesario que la ENL tenga el control total de los fondos donados y la discrecionalidad de uso para poder llevar a cabo sus funciones (*Revenue Ruling* 62-113, 1962-2 C.B. 10). El donatario no puede ser una

⁹² En el caso de donaciones con condición, la *Treasury Regulation* 1.170A-1(e) señala que si en la fecha de la donación hay una condición vinculada a un hecho posterior para que la donación sea efectiva (como un determinado destino), sólo se permitirá la deducción si la posibilidad de que la donación no se produzca sea tan remota que pueda considerarse despreciable. En el caso de las donaciones que de manera previa se vinculen al cumplimiento de una condición (condición suspensiva), es necesario que se cumpla la misma para que pueda aplicarse la deducción.

organización que opere para los intereses particulares o privados del donante. De esta manera, cuando la donación se condiciona a que su destino sea para un tipo de beneficiarios tan limitados que implique que la finalidad de la donación sea más privada que pública, no se permitirán los incentivos fiscales al mecenazgo⁹³. Lo anterior no quiere decir que no se puedan establecer limitaciones sobre los beneficiarios, siempre que éstas sean suficientemente amplias para poder ser consideradas de carácter público. Y, de la misma manera, es necesario distinguir entre el hecho de que el donante imponga condiciones a que manifieste un deseo no vinculante de un destino determinado, lo que está permitido si la ENL es la que mantiene el control⁹⁴.

En Estados Unidos se ha regulado una figura donde se reconoce a los donantes ciertos derechos sobre el destino de los fondos donados con posterioridad a la donación. Cuando se dona de forma simple, el donante pierde totalmente el control de sus fondos e incluso si las actividades que realiza la ENL no son las que espera, no puede hacer nada. Sin embargo, si se le permite aconsejar sobre el destino de los fondos, el donante se involucra de forma personal y se pueden aumentar las donaciones en el futuro⁹⁵. A estos efectos, el IRC 4966(d)(2) regula los «*donor-advised fund*». Esta figura debe cumplir con los siguientes requisitos: (1) Debe haber un fondo o cuenta que es propiedad y está contralada por una ENL beneficiaria del mecenazgo. La ENL no puede ser una *private foundation*⁹⁶; (2) De forma separada se identifican las contribuciones de los donantes (patrimonio separado); (3) El donante o una persona designada por el mismo tiene expectativas razonables de

⁹³ En NOTE CHARITABLE DEDUCTIONS (1984–1985, pp. 1431–1432) se señala que para una donación sea deducible debe pasar un triple test. Debe realizarse a una ENL privilegiada; el donante puede establecer ciertas condiciones, pero la ENL debe tener el control último sobre la disposición de los fondos; la donación debe hacerse en beneficio de la ENL y no del donante o de otra persona designada por el donante. Si el destinatario es un beneficiario concreto no se permitirá la donación, aunque sí podría aceptarse en el caso de que se designara una determinada clase de destinatarios.

⁹⁴ BNA TAX MANAGEMENT PORTFOLIOS (2012, apartado D.2) señala que las deducciones por mecenazgo no han sido permitidas cuando se hace una contribución a una universidad para la educación del nieto del donante, o cuando se destina para la educación de un estudiante de música determinado, o si se hacen aportaciones a hospitales para los cuidados médicos de un determinado paciente o en el caso de regalos de Navidad para los empleados del edificio, etc.

⁹⁵ Vide HUSSEY (2010, pp. 78 y ss.) y DEPARTMENT OF THE TREASURY (December 2011, p. 68),

⁹⁶ De hecho, técnicamente, los *donor-advised funds* son figuras alternativas a las *private foundations*, ya que en éstas los donantes son los que tienen el control de los fondos de la ENL. Mediante los *donor-advised funds* el donante se guarda la capacidad de recomendar pero donando a una *public charity*.

tener el privilegio de aconsejar en el reparto o distribución de inversiones o de los activos. Jurídicamente son donaciones irrevocables, donde la propiedad y el control de las mismas permanecen en la ENL y donde a pesar de que el donante puede hacer recomendaciones la ENL no tiene que aceptar dicha sugerencia. La realidad es que estas sugerencias son generalmente aceptadas por las ENL⁹⁷. Y esa vinculación hace que se pueda cuestionar la existencia de una verdadera donación⁹⁸.

2. *Servicios o ventas por encima del valor del mercado*

Las ENL realizan ventas o prestan servicios donde se factura por encima del valor de mercado. Se trata de banquetes, conciertos, eventos deportivos, mercadillos, etc. En estos casos, se *vende* la entrada u otro tipo de derecho (como la asistencia a la cena) y, además se pide una *donación*, de tal manera que el precio efectivamente pagado por la persona tiene dos componentes; precio en sentido estricto (y no deducible para la persona física al ser consumo), y donación, que da derecho al mecenazgo.

El IRS detectó que este tipo de eventos estaba dando lugar a numerosos malentendidos, en muchos casos debido a que eran las propias ENL las que inducían al error. En el supuesto de las personas físicas el consumo personal no es deducible en renta, pero sí lo pueden ser las donaciones, de tal manera que a aquéllas les interesaba que sus aportaciones se transformaran en donaciones y, por su parte, la ENL no tenía un interés contrapuesto que les hiciera actuar en sentido contrario. Ante dicha situación, el IRS, tomando como fundamento las distintas regulaciones y las decisiones judiciales, dictó la *Revenue Ruling* 67-246 (1967-2 CB. 104) donde se identificaban cuáles eran los requisitos necesarios para poder acceder al mecenazgo en el caso de las operaciones duales:

(i) Cuando existe el pago de un precio por un servicio o derecho, hay una presunción de que el precio pagado es el derivado de una relación sin-lagmática y que no exista donación.

⁹⁷ Las ENL afirmaban que si bien es cierto que mayoritariamente seguían las recomendaciones de los donantes, esta aceptación no era automática (DEPARTMENT OF THE TREASURY, December 2011, p. 69).

⁹⁸ En la página web del IRS consta que «*The IRS is aware of a number of organizations that appeared to have abused the basic concepts underlying donor-advised funds. These organizations, promoted as donor-advised funds, appear to be established for the purpose of generating questionable charitable deductions, and providing impermissible economic benefits to donors and their families (including tax-sheltered investment income for the donors) and management fees for promoters*». En <http://www.irs.gov/charities/charitable/article/0,,id=182839,00.html>.

(ii) Si se reclama la existencia de una donación en parte del precio pagado, la carga de la prueba recae en quien solicita el beneficio fiscal. A estos efectos, el donante deberá demostrar:

— Qué parte del precio representa un exceso sobre lo recibido a cambio, para lo cual será necesario probar que excede del valor de mercado de la contraprestación. Sólo aquella parte que supere el valor de mercado puede ser considerada una donación.

— Que el precio superior satisfecho se hizo con la intención de hacer una donación. Con relación a esta condición, se señala que no es un requisito obligatorio en todo caso y puede ser inferido por otras circunstancias. Sin embargo, es determinante en aquellos casos donde existan dudas sobre lo que si se pagó fue una donación o un precio.

— El precio de mercado se convierte en un elemento clave para determinar qué parte puede ser donación. Si hay un precio comparable, éste deberá tomarse en consideración, con independencia de cuál sea la intención de las partes. En caso contrario, debe estimarse de manera razonable.

— La ENL privilegiada debería realizar procedimientos tendentes a demostrar que se ha pedido una donación relacionada con dicho evento y determinar qué cuantía se ha solicitado. En este sentido, de forma previa debería estar determinado cuál es el precio real del evento o del derecho y cuál es la parte que corresponde a la donación y, además, deberían recogerse dichas realidades en los justificantes o facturas que se den a los solicitantes.

(iii) El hecho de que un mecenas no haga uso de su derecho o privilegio no implica que el total de lo adquirido pase a ser una donación. El requisito para la deducibilidad no es que un derecho se ejercite, sino si ese derecho fue aceptado o no por el contribuyente. En el caso de que no tuvieran intención de disfrutar de sus derechos, lo que debe hacer es una donación pura y simple (*Revenue Ruling 67-246, 1967-2 CB. 104*)⁹⁹.

La división de la operación en dos partes puede originar, como hemos dicho, cierto tipo de fraudes cuando el participante es una persona física y donde lo que se cuestiona es la posibilidad de cambiar consumo personal —no deducible— por donación —sí deducible—. Pero si quien contribuye es una empresa, el fraude puede ubicarse en favor de la ENL, si ésta tuviera que pagar rentas como consecuencia del servicio prestado en su consideración

⁹⁹ La *Revenue Ruling 67-246 (1967-2 CB. 104)* recoge además 12 ejemplos prácticos determinando en qué casos hay o no donación con derecho a deducción.

de *Unrelated Business Income Tax* (UBIT)¹⁰⁰. En este caso se plantea (Nocjar, 2000–2001, p. 389) que a la ENL le interese reducir el valor del servicio y aumentar el valor de la donación, cuestión que le será indiferente a la empresa en tanto podrá deducirse el gasto bien como un gasto necesario y relacionado (sección 162) o bien como una donación (sección 170).

INCIDENCIA EN ESPAÑA. El desdoblamiento de una operación en dos puede dar lugar a fraudes. En el caso de que se reconociera la realidad de la operación (negocio dual), debería establecerse un procedimiento parecido al que se ha instaurado por el IRS. Nos parece especialmente importante la carga de la prueba y los requisitos procedimentales. Es el contribuyente, con la ayuda de la ENL, quien debe demostrar que existe donación y en qué cuantía.

3. *Bienes adquiridos por valor inferior a su valor de mercado (bargain sale)*

El desdoblamiento de la operación también se produce cuando se venden bienes o derechos a la ENL privilegiada por valor inferior al mercado. Es lo que se denomina *bargain sale*. En este caso se considera que nos encontramos ante una venta y ante una donación y su tratamiento debe ser correlativo¹⁰¹. Y también se aplica esta normativa en el caso de bienes que tiene una deuda aparejada, como sucede en las hipotecas, y donde se dona el mismo a cambio de que la ENL se haga cargo de la deuda. En este supuesto se entiende que la donación no es pura, sino que el donante recibe como contraprestación la liberación de la carga¹⁰².

Este tipo de ventas puede suceder con cualquier tipo de propiedad, sea del propio tráfico empresarial o un activo de otro tipo. Si la base de la deducción que tiene que aplicar el contribuyente es el valor de mercado, el importe de la deducción estará compuesto por la diferencia entre el precio que recibe y el valor de mercado del bien. Es decir, si vende por 100 un bien con un valor de mercado de 1.000, habrá realizado una donación deducible

¹⁰⁰ Con relación a los *Unrelated Business Income Tax* (UBIT) puede ver en España el trabajo de MONTERO SIMÓ (2009, pp. 41 y ss.).

¹⁰¹ Señala ROSE (2010–2011, p. 134) que el recurso al *bargain sale* puede dar lugar a beneficios adicionales, en tanto, por un lado, el mecenas tiene derecho al mecenazgo por la diferencia entre el precio de mercado y lo efectivamente cobrado. Pero, además, en este tipo de transmisiones se pueden ahorrar costes de transmisión del inmuebles, tales como publicidad, agentes, intermediarios, etc, costes que en otro caso incurriría.

¹⁰² Señala el Tribunal Supremo en la Sentencia *Ebben v. Commissioner* (783, F2d 912, 9th Cir. 1986) que el negocio es el mismo que si la ENL toma dinero prestado y con el mismo paga al vendedor para que salde la deuda hipotecaria que tenía.

de 900. Si la base de la deducción es el valor de coste, entonces es necesario realizar un paso adicional. En este caso, la base de la deducción será el valor de coste por la proporción que representa el valor real de la donación frente al valor del total bien. En nuestro ejemplo, si el valor de coste fuera de 200, se podría deducir el 90% de 200% (100/1000). Es decir, 180 unidades.

4. *Las operaciones mixtas y la publicidad*

De manera análoga a lo que ocurre en España con el patrocinio publicitario y los convenios de colaboración, en Estados Unidos se ha planteado un problema con relación a las actividades de patrocinio publicitario, aunque centrado en el régimen tributario de la ENL que recibe el ingreso. Lo que se ha cuestionado es qué medida ese ingreso no tributa, porque lo que recibe se puede asimilar a una donación, y en qué parte es un servicio de publicidad que debería tributar [*Unrelated Business Income Tax (UBIT)*]¹⁰³. La sección 513(i) determina que no tributan para las ENL los *qualified sponsorship payments*, entendiéndose por aquéllos los realizados por una persona para el desarrollo de una actividad económica, respecto a la que no tiene ningún derecho o expectativa de recibir otro «*beneficio sustancial*» distinto del hecho de que aparezca su nombre o logotipo (o línea de productos) en la actividad para la que ha aportado el dinero. Por el contrario, sí se considera un *Unrelated Business Income* la publicidad de los productos o servicios del pagador¹⁰⁴. Se distingue entre lo que es el mero reconocimiento del donante, que no tiene un valor económico desde el punto de vista del IRC, de la prestación de un servicio de publicidad, que sí lo tiene. Es decir, y como señala Stone (2007, p. 222) para el IRS el reconocimiento de un donante, cualquiera que

¹⁰³ Con relación a los *Unrelated Business Income Tax (UBIT)* puede verse en España el trabajo de MONTERO SIMÓ (2009, pp. 41 y ss.).

¹⁰⁴ La sección 513(i) del IRC y la *Treasury Regulation* 1.513-4 hacen mención a los supuestos que tributan por considerarse publicidad, como cuando se hable de la calidad de los productos o servicios, se comparen, haya información del precio, se indiquen ventajas en el precio o en el valor del producto, se induzca a la compra o uso de los productos o servicios. También se consideran publicidad los pagos o aportaciones que estén condicionadas a la asistencia de público a un evento, o a la audiencia en medios de comunicación o a otros factores que indiquen el nivel de seguimiento público de un evento. Igualmente las aportaciones que concedan el derecho al pagador a que aparezca su nombre o logotipo en actividades organizadas por el perceptor de la aportación que no están conectadas o relacionadas con el evento específico para el que se recibe la aportación. Y también en el caso de que el acuerdo de patrocinio reconozca el derecho en exclusiva del patrocinador a cualquier venta, distribución, uso de sus productos, servicios o instalaciones, la parte del pago atribuible al acuerdo de exclusividad tributa en el UBIT.

sea su valor, no es el tipo de retorno que puede transformar una donación en un intercambio.

Por lo que afecta a este trabajo, lo importante es que el IRC permite dividir el negocio a la ENL a los efectos de tributación entre lo que es el mero reconocimiento (donación) y la actividad de publicidad (gravada). La sección 513(i)(3) determina la posibilidad de repartir las cuantías, de tal manera que si parte de la aportación se considera como un «*qualified sponsorship payment*» se tratará como una renta exenta de tributación, mientras que la otra parte tributará. Es decir, la parte que se satisfaga como mero reconocimiento no se computará como ingreso y sí lo hará la que se pueda calificar como publicidad¹⁰⁵. A estos efectos, la *Treasury Regulations* 1.513-4(d) determina que la parte que exceda «*del valor de mercado del beneficio sustancial obtenido*» se considera como reconocimiento del mecenas y no tributa¹⁰⁶. La ENL deberá mostrar de manera razonable que el pago excede de esa cantidad. Tributariamente el problema ha pasado a ser una cuestión de valoración, donde el mero reconocimiento no es ingreso por no tener un valor sustancial, pero el resto de actividades sí, y es necesario medirlas, lo cual parece que será complejo¹⁰⁷.

El anterior problema se ha planteado desde la perspectiva de la ENL, pero no desde el punto de vista del donante, donde se podría cuestionar si el gasto en que incurre puede ser calificado como gasto ordinario y necesario de la actividad (sección 162) o bien donación (sección 170). En general, se ha considerado que no existe una relación simétrica entre la calificación que la renta tenga para la ENL y la que se dé por parte de la empresa¹⁰⁸. Pero la razón radica en que para la empresa va a ser generalmente indiferente la

¹⁰⁵ STONE (2007, pp. 249 y ss.) hace referencia a otras soluciones que podían haberse adoptado ante el problema de las operaciones mixtas. Se podía haber acudido a una norma «*in terrorem*», según la cual, si había publicidad, la totalidad de la operación se calificaría como comercial. Otra, es la de un «*safe harbour*», en dicho caso, si la publicidad y el reconocimiento se mezclan, declarar exenta la totalidad de la operación si es claro que predomina el reconocimiento sobre lo que es la publicidad.

¹⁰⁶ Como excepción, la *Treasury Regulation* 1.513-4(c)(2)(ii) determina que no se tomarán en consideración los beneficios si el valor de mercado de la contraprestación que se le da al pagador no supera el 2% del total de las cantidades pagadas. Si se supera ese 2%, la totalidad que reciba (y no sólo a partir de ese 2%) se considera un «*substantial return benefit*».

¹⁰⁷ De hecho, en el caso de la publicidad o reconocimiento es muy complejo valorar cuál es el valor de mercado, estando más capacitado para fijarlo no la ENL sino la empresa, que sabrá cuál es el retorno que espera obtener de esa publicidad (SUGIN, 2006-2007, p. 150).

¹⁰⁸ NOCJAR (2000-2001, p. 39, nota a pie 192) señala que la caracterización que se dé por parte de la ENL es independiente de la que se gana por el donante, ya que la sección 513(i) no es el «*donor's gatekeeper*» de las secciones 162 (donaciones) y 170 (deducciones).

calificación, en tanto el efecto va a ser el mismo se registre como gasto ordinario y necesario (sección 162) o como donación deducible (sección 170) (Stone, 2007, p. 219)¹⁰⁹. El problema de base es, como veremos posteriormente, que para las empresas es posible entender que las donaciones se pueden incluso considerar como gastos ordinarios y necesarios porque atienden a la razón de mejorar los resultados de la entidad. Y en el caso de las empresas afirmar que el mero reconocimiento por parte de las ENL no tiene valor económico no es fácilmente sostenible¹¹⁰. Por el contrario, muchas compañías valoran en términos económicos el reconocimiento del donante («*halo effect*») y lo que subyace es la dificultad de distinguir entre publicidad y reconocimiento¹¹¹.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. Ésta es quizás una de las cuestiones cuya similitud es más cercana a un problema que no está resuelto en España, como es el de los convenios de colaboración y la publicidad, aunque la aproximación es distinta. Desde el punto de vista de la ENL tanto los convenios de colaboración como el patrocinio están exentos en la Ley 49/2002 (art. 6). Otra cuestión distinta es si tiene sentido jurídico y económico que un patrocinio deba estar exento.

Pero desde el punto de vista del empresario pone de manifiesto una cuestión esencial y es desdoblamiento en dos de la operación. Lo que es meramente reconocimiento debe considerarse una donación. Lo que es prestación de servicios de publicidad debe tratarse como tal, como un servicio.

¹⁰⁹ Por otro lado, la *Treasury Regulation 1.162-20(a)(2)* («*Institutional or good will advertising*») determina que los gastos de publicidad institucional o bien que presentan el nombre del contribuyente ante el público en general, son deducibles como gastos de negocios ordinarios y necesarios siempre que los gastos están relacionados con el patrocinio que pueda razonablemente esperar en el futuro. Por ejemplo, una deducción normalmente se permitirá por los gastos de la publicidad que presenta el nombre del contribuyente ante la opinión pública en relación con las contribuciones para alentar a organizaciones como la Cruz Roja, la compra de Bonos de Ahorro de los Estados Unidos, o la participación en causas similares. De manera similar, los gastos de publicidad que presenta puntos de vista sobre temas económicos, financieros, sociales, o de otra índole de carácter general, son deducibles siempre y cuando satisfagan los requisitos del artículo 162.

¹¹⁰ Cuestión distinta puede ser el caso de las personas físicas, donde generalmente se puede aseverar que nos encontramos ante un regalo. STONE (2007, p. 231) advierte que los donantes pueden hacerlo con el objeto de obtener una imagen de generosidad y responsabilidad que sea acorde con la comunidad. Sin embargo, lo cierto es que socialmente lo que se espera es que las ENL agradezcan las donaciones, porque en otro caso el donante se puede ver agraviado y la sociedad vería con malos ojos la actuación de la ENL.

¹¹¹ *Vide*, por todos, STONE (2007, pp. 236 y ss.) quien califica de «fantasía» que el reconocimiento no tenga valor económico.

En España la norma no es clara. A mi juicio, en la reforma del mecenazgo expresamente debería reconocerse que el mero reconocimiento del donante en el caso de personas físicas es donación porque no tiene valor sustancial. Es decir, que aparezca el nombre de una persona física en un edificio, en unas jornadas, en una investigación, etc. no debe tener valor sustancial y debe asimilarse a una donación.

El caso de las empresas es distinto. Si se considera que el simple reconocimiento no impide la donación, tendrá incidencia en la tributación que el destinatario sea o no una ENL acogida a la Ley 49/2002, ya que sólo si está acogida dará lugar a la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo. Si, por el contrario, se entendiera que el reconocimiento tiene un valor económico para la empresa, será deducible como gasto correlacionado con independencia de quien sea el destinatario.

5. *El reconocimiento del donante*

A pesar de que en el punto anterior se ha señalado que el mero reconocimiento del donante no implica contraprestación, sí creemos que resulta necesario resaltar una figura ampliamente difundida en Estados Unidos. Son las grandes aportaciones a las ENL donde en consideración a la misma la ENL denomina un determinado inmueble o partes del mismo (biblioteca, auditorio, laboratorio, etc.), colección, clínica, escuela, con el nombre del donante¹¹². Drennan (2011, pp. 56 y 57) advierte que en la actualidad no existe normativa específica cuando una ENL concede al donante el derecho a que se asocie su nombre a una determinada donación. El Departamento del Tesoro y el IRS no se han acercado a esta materia bajo los parámetros de dividir la operación entre donación y publicidad, sino que su postura ha sido valorar a cero estos derechos a que el nombre se reconozca, por lo que se considera que el 100% de lo aportado es una donación. En concreto, lo que se mantiene es que ser conocido como un benefactor no tiene retornos significativos, incluso cuando se pone el nombre a un edificio¹¹³.

Esa calificación ha sido criticada por parte de la doctrina, especialmente cuando el reconocimiento al donante alcanza muchos años, y donde se firman acuerdos específicos reconociendo los derechos del donante. Por el contrario,

¹¹² DRENNAN (2011, p. 55) señala que sólo en 2007 las ENL estiman haber recaudado más de 4.000 millones de dólares con derecho de reconocimiento del nombre por parte del donante.

¹¹³ *Revenue Ruling* 68-432, 1968-2 C.B. 104 y *Treasury Regulation* § 53.4941(d)-2(f)(2) (1973).

y a pesar de las resoluciones del IRS y el Departamento del Tesoro, se mantiene que los derechos tienen valor y su tratamiento tributario tiene que ser dual, dividiendo la operación en donación y en precio por el valor de la publicidad del nombre (Drennan, 2011, pp. 61 y ss.).

V. El difícil concepto de donación en el mundo empresarial (responsabilidad social corporativa). ¿Pueden las personas jurídicas hacer donaciones?

Como señalamos anteriormente, el sistema tributario del mecenazgo en Estados Unidos se focaliza en las personas físicas, que son quienes más contribuyen a las ENL en términos cuantitativos (más de dos tercios de las donaciones totales)¹¹⁴. De hecho, el sistema tributario limita las deducciones de las entidades mercantiles al 10% de la base imponible frente al 50% en las personas físicas. Esto tiene que ver con la difícil justificación que se ha encontrado para que las empresas mercantiles puedan distribuir de manera gratuita fondos a terceras entidades cuando su objetivo fundamental debe ser la maximización del valor de las acciones.

1. Capacidad para hacer donaciones de las personas jurídicas

La primera cuestión que surge al hablar de la filantropía de las empresas mercantiles es si éstas pueden hacer donaciones y, en dicho caso, cuáles serían las funciones, los límites y el órgano adecuado para adoptar esta decisión (consejo de administración o accionistas) (por todos, Brudney y Ferrell, 2002, pp. 1191 y ss.). Los parámetros de las donaciones de las entidades mercantiles deben afrontar dos problemas:

(i) El principio de que cualquier gasto que realiza una entidad debe estar dirigido a preservar el valor de la compañía. De esta manera, la realización de un gasto está permitido si se espera un beneficio para la compañía o es razonable esperar dicho beneficio, pero no en caso contrario¹¹⁵.

¹¹⁴ SHAPIRA (2011-2012, pp. 1893 a 1895) señala que las empresas gastan entre 15.000 y 16.000 millones de dólares anuales en filantropía y entre las 100 mayores compañías la media es de 50 millones anuales. Señala que las donaciones son sólo un 1% de los beneficios antes de Impuestos y el 5% del total de las donaciones en USA.

¹¹⁵ SCHOENJAHN (2011-2012, pp. 454 y 455) señala que la piedra angular del Derecho de sociedades en Estados Unidos ha sido la maximización de beneficios. Puede verse el trabajo de EISENBERG (1998, pp. 1 y ss.).

(ii) La justificación moral de dar donaciones es una cualidad humana. Se trata de dar algo a cambio del beneficio personal que se obtiene por ser una parte de la sociedad y sentirse realizado.

A pesar de las afirmaciones anteriores, lo cierto es que legalmente el Derecho sustantivo reconoce a las entidades mercantiles la posibilidad de hacer donaciones¹¹⁶. Y tributariamente el IRC (sección 170) permite que las donaciones sean gasto deducible ya que, al ser las entidades y las personas físicas contribuyentes distintos, también aquéllas deben tener derecho al mecenazgo. Ha señalado Elhauge (2005, p. 834) que una justificación para permitir las donaciones en las compañías es que en las decisiones de carácter empresarial es muy complejo discernir para los tribunales cuáles pueden ser una merma de beneficios y cuáles estar destinadas a incrementar los mismos. La diferencia debería estar fundamentada en qué tipo de retornos pueden esperarse con el fondo de comercio que supone las donaciones¹¹⁷. También se ha justificado la existencia de donaciones en el hecho de que la sociedad mercantil sea considerada como un «*buen ciudadano*», de tal manera que se obtenga un reconocimiento público por su actividad con relación a la sociedad (Brudney y Ferrell, 2002, p. 1153). Esto se enmarcaría dentro del retorno que cualquier entidad o persona entrega a la sociedad por el hecho de pertenecer a ella (además de lo que satisface por tributos). El problema son los límites. Parece que lo que no está tolerado son aquellos regalos que se pueden conceder sin recibir o esperar recibir *absolutamente* nada a cambio. Y superada esa frontera, no se cuestiona la posibilidad de donar, aunque sí los términos cuantitativos de la donación. Y la razonabilidad mercantil de la cantidad parece que se ha fijado a partir del límite establecido en la sección 170 del IRC para las donaciones de las entidades mercantiles. Si la donación excede del 10%, la entidad mercantil se puede enfrentar a demandas judiciales en tanto los tribunales emplean de forma habitual dichos límites para considerar cuándo una donación es razonable (Schoenjahn, 2011-2012, p. 465)¹¹⁸.

¹¹⁶ SCHOENJAHN (2011-2012, p. 457) advierte que la mayoría de los Estados permiten a las entidades mercantiles realizar donaciones.

¹¹⁷ Y esto se vincula de forma directa con la *business judgment rule*, según la cual se presume que los administradores cuando hacen una inversión actúan con información suficiente, con buena fe, y en la creencia de que la acción se toma en beneficio de la compañía. Por tanto, salvo que los accionistas puedan probar que los administradores abusaron al tomar una decisión, los tribunales no fallarán en contra de los administradores (*vide* SCHOENJAHN, 2011-2012, p. 456).

¹¹⁸ Señala SUGIN (2006-2007, p. 138) que los tribunales de Delaware han incorporado como requisito que la donación debe ser razonable en la cuantía y razonable en el propósito (*Theodora Holding Corp. v. Henderson*, 257 A.2d 398 (Del. Ch 1969)).

2. *Opción tributaria: la deducibilidad de las donaciones realizadas por las personas jurídicas*

Desde el punto de vista tributario, se ha planteado el diferente trato tributario que tiene la donación cuando se realiza por la persona jurídica de manera directa o bien por la persona física con los dividendos que obtengan de la propia entidad. La diferencia de trato se fundamenta en que los dividendos no son deducibles para la sociedad mientras que sí lo son las donaciones. De esta manera, si son las personas físicas las que moralmente tienen capacidad para dar donaciones, cuando la sociedad dona, realmente lo que se estaría produciendo es una donación por parte de los accionistas o de los administradores indirecta, que en lugar de recibir primero los dividendos —no deducibles para la sociedad— y donar, lo hacen directamente a través de la sociedad, pero obteniendo mejores condiciones económicas¹¹⁹. Tomando en consideración el régimen y los tipos impositivos en España, imaginemos que una persona jurídica obtiene un beneficio de 100 unidades y paga impuestos al 30% en el IS. Esto daría igual a una cantidad disponible de 70 unidades que se distribuirían al accionista. Por tanto, la persona física dispondría de 70 unidades para el mecenazgo en lugar de las 100 unidades que tendría la persona jurídica.

La conclusión a que lleva en el anterior análisis es que permitir la deducción por mecenazgo en sede de la sociedad supone que la donación realizada a las ENL pueda ser mayor que si la realiza la persona física (100 en la persona jurídica frente a 70 en la persona física en España)¹²⁰. Esto se ha interpretado en USA como una desviación positiva del legislador a favor del mecenazgo de las personas jurídicas frente al de las personas físicas, aunque no existe constancia de que la intención fuera ésta, sino el hecho de reconocer el mismo derecho a donar de una persona jurídica que el de una física (Sugin, 2006-2007, pp.129-130). Y la magnitud de la desviación dependerá del tipo de gravamen en el IS, a mayor tipo impositivo, mayor desviación.

¹¹⁹ Puede verse al respecto KNAUER (1994, pp. 45 y ss.). En el caso de los administradores el análisis es distinto, porque se consideraría para la sociedad gasto deducible por retribución e ingreso en el IRPF para los mismos, que, a su vez, podrían deducirse por mecenazgo pero con los límites legales.

¹²⁰ Señalan BRUDNEY y FERRELL (2002, pp. 1221-1222) que impedir la deducción por donaciones en las personas jurídicas implicaría que los fondos para el mecenazgo se reducirían por motivos fiscales, en tanto que la tributación por dividendos haría que el remanente disponible para donar fuera menor.

3. *Los problemas de agency-cost y la responsabilidad del órgano de gobierno*

Las donaciones realizadas por las entidades empresariales han dado lugar mercantilmente al problema del *agency-cost*¹²¹. En las entidades donde la propiedad y la administración no son las mismas, el órgano de administración puede realizar actividades filantrópicas en beneficio personal y no buscando ni el beneficio de la compañía ni el de los accionistas¹²². De hecho, legalmente, para que opere la deducción por mecenazgo de la sección 170 no se ha establecido ninguna restricción o limitación a que las donaciones las haga el órgano de gobierno de forma autónoma. Por tanto, cualquier donación realizada a una ENL privilegiada, y con independencia de cuestiones internas de la sociedad, daría derecho al beneficio fiscal de la deducción.

4. *Gastos correlacionados con las actividades, responsabilidad social corporativa y donaciones*

La problemática que hemos apuntado anteriormente sobre la capacidad de una persona jurídica para hacer donaciones ajenas a su actividad, debido al principio de que la totalidad de los gastos de las sociedades mercantiles deben estar destinados a maximizar el beneficio, es una cuestión íntimamente ligada a la deducibilidad como gasto correlacionado con los ingresos de las personas jurídicas¹²³. De hecho, en Estados Unidos se ha manifestado que mientras que la normativa ha seguido evolucionado en aspectos tales como la Responsabilidad Social Corporativa u otras cuestiones fiscales, la normativa del mecenazgo del IS ha quedado obsoleta. Y el problema que existe en la normativa es que las donaciones de empresas se están mezclando de manera indistinguible con gastos ordinarios relacionados con la actividad, donde las inversiones y gastos realizados se ubican entre filantropía y búsqueda de beneficios empresariales (Sugin, 2006-2007, p.127)¹²⁴.

¹²¹ Se dice que hay un problema de *agency-cost* cuando los accionistas o propietarios de una entidad y el órgano de gobierno no están conformes en qué decisiones son mejores para la empresa y eso implica un coste interno.

¹²² Sin embargo, BRUDNEY y FERRELL (2002, pp. 1200-1201) señalan que los posibles beneficios que pueden obtener los representantes del órgano de administración son demasiado efímeros para poder considerarse como una adquisición a cambio de la donación.

¹²³ Señala HALPERIN (2011, nota a pie 59) que no existe en la normativa una referencia sobre la no deducibilidad de los gastos no correlacionados, pero parece que los Tribunales determinan que no son deducibles los gastos no destinados o correlacionados, por aplicación de la sección 162, a la producción de ingresos o beneficios.

¹²⁴ Una de las cuestiones que se ha propuesto es, precisamente, la posibilidad de que el mecenazgo sea reemplazado por regla general de gastos deducibles correlacionados con los

En este sentido, la sección 162(a) del IRC determina que serán deducibles fiscalmente todos los gastos «*ordinarios y necesarios*» para la producción de los ingresos. Se trata de los gastos necesarios para que una entidad pueda obtener rentas positivas, y que se interpreta como «*apropiados y útiles*» con relación a las actividades (*Welch v. Helvering*, 290 US 111, 113, 1933). Por su parte, la sección 170 del IRC determina la deducibilidad de las «*charitable contribution*» en la base imponible, entendiendo por tales aquéllos que no tienen como objetivo obtener una rentabilidad¹²⁵. Es decir, los gastos necesarios están destinados a maximizar los resultados de la empresa, y, por eso, son deducibles, mientras que las donaciones de la sección 170 implican una reducción del beneficio de la entidad (Sugin, 2006–2007, p. 135)¹²⁶. Sin embargo, y como hemos señalado, el problema real en el ámbito de las sociedades mercantiles es que no están nítidos los perfiles de cuándo hay donaciones que sacrifican el beneficio empresarial frente a las donaciones que están destinadas a incrementar dicho beneficio (Elhauge, 2005, p. 834).

La cuestión de base que se plantea en las empresas es que la tradicional concepción de las *donaciones*, como *gastos* que no llevan aparejados beneficios o que no son ordinarios y necesarios para la obtención de rentas, debe someterse a revisión. De la misma manera que en muchos casos una empresa decide gastar más en cierto tipo de bienes y derechos que no son necesarios directamente para la obtención de beneficios (como aquéllos que preservan el medio ambiente o van destinados a unas mejores condiciones personales de los trabajadores) pero sí son fiscalmente deducibles¹²⁷, las donaciones a ENL en que incurre una empresa se harán normalmente con el ánimo de obtener

ingresos (*ordinary business expenses*). SUGIN (2006–2007, pp.127–128) mantiene que dicha aproximación, si bien no cambiaría el resultado final en tanto el gasto seguiría siendo deducible, sí que podría implicar una mejora de la normativa. Afirma que tendría efectos positivos para los accionistas, para el sistema tributario, las ENL, supondría incrementar la coherencia del Impuesto sobre Sociedades, simplificaría el tratamiento de los gastos deducibles, minimizaría los costes de agencia de las donaciones y serviría para racionalizar el tratamiento tributario de las donaciones de las personas físicas.

¹²⁵ Por su parte, la sección 162(b) establece que no serán deducibles dentro de la sección 162 las donaciones deducibles por la sección 170.

¹²⁶ Es importante reseñar que la discusión del gasto de la sección 162 y de la donación del 170 es al final una cuestión menor en tanto las transferencias realizadas a una ENL privilegiada serán deducibles ya sea directamente o a través de donaciones. El tratamiento fiscal es el mismo. La cuestión sólo puede tener interés cuando la ENL no sea privilegiada o cuando opere el límite del 10% de la base imponible para las donaciones.

¹²⁷ En términos económicos, las empresas pueden elegir las opciones que consideren precisas para producir, aunque sean más caras. Se pueden elegir máquinas, coches, restaurantes, edificios, métodos más caros que otros y serían fiscalmente deducibles y no se cuestiona que no lo puedan ser.

algún beneficio presente o en el largo plazo¹²⁸. Las empresas, cuando hacen donaciones, lo podrían hacer con total desinterés (lo que presenta serios problemas mercantiles) o, por el contrario, esperar algo a cambio presente o futuro, determinado o indeterminado¹²⁹. Si la entidad pudiera obtener algún tipo de beneficio la aportación o el gasto sería deducible bajo la sección 162 como gasto ordinario y necesario. Y sólo en caso contrario entraría en juego la deducción por donaciones (Sugin, 2006-2007, pp. 142-143). Pero en el actual Derecho de Sociedades se ha mantenido que en términos económicos muchas de esas donaciones no sacrifican el beneficio empresarial, sino que de alguna manera buscan un beneficio destinado a mejorar la entidad¹³⁰. Es decir, la política de donaciones de las empresas no se hace por desinteresada generosidad, sino condicionada a que se puedan integrar con la política de maximización de beneficios¹³¹. En algunos casos, las entidades realizan lo que se denomina filantropía estratégica, donde se crean o mantienen relaciones estrechas con ENL con el objeto de buscar algo más que el marketing y que supongan un beneficio directo para la entidad¹³². Se trataría, realmente, de una inversión

¹²⁸ KLEIN y DU PLESSIS (2005, pp. 93 y 94) hacen mención a la propuesta de reforma del Derecho de Sociedades en el Reino Unido recogido en el Libro Blanco del Ministerio de Comercio e Industria, donde se mantiene que los administradores deben promover el éxito de la compañía para el beneficio de sus socios, pero que esto sólo puede ser logrado tomando en consideración actuaciones a largo plazo e intereses más amplios, tales como los de los trabajadores y el impacto de las operaciones de la compañía en la comunidad y en el medioambiente. El Gobierno entiende que el objetivo de los administradores debe ser obtener el máximo valor para los accionistas, pero al mismo tiempo se reconoce que no se puede hacer esto centrándose en el corto plazo sin construir relaciones a más largo plazo (trabajadores, clientes, proveedores, y la comunidad en general).

¹²⁹ Señala BENSALOM (2009, p. 1088) que en un mercado de carácter competitivo las empresas no deberían poder permitirse el lujo de hacer donaciones, en tanto supondría incrementar sus costes y de capital y evitarían que pudieran competir de manera eficiente con otras firmas.

¹³⁰ SCHOENJAHN (2011-2012, pp. 463 y ss.) recoge las afirmaciones de Bill GATES relacionadas con la necesidad de participar en actividades en beneficio de los necesitados, donde entiende que esta participación, aun cuando suponga un gasto, incrementará la reputación de la compañía y atraerá a trabajadores brillantes y cualificados a la entidad, lo que supondrá un aumento del precio de las acciones de la sociedad. POSNER criticó la postura de GATES entendiéndolo que si una entidad mercantil puede incrementar los beneficios mediante la construcción de una reputación positiva, el motivo real para actuar de esa manera no es el reconocimiento o una acción para sentirse mejor, sino el interés en mejorar los beneficios.

La anterior discusión pone de manifiesto el problema fiscal. Si el objetivo es mejorar los resultados de una entidad a largo plazo, el gasto debería ser fiscalmente deducible al estar correlacionado.

¹³¹ Puede verse, KNAUER (1994, p. 4), EISENBERG (1998, pp. 25 y 26), BENSALOM (2009, p. 1088).

¹³² Es el caso, por ejemplo, de una empresa informática que constituyera una ENL con el objeto de enseñar de manera gratuita el uso de sus programas. Con esta actividad prepara

o gasto más de la propia actividad realizado a través de una ENL. Y junto a este tipo de mecenazgo, están también las donaciones realizadas a terceras entidades o instituciones. Estas transferencias se hacen en muchos casos con el objeto de incidir en las preferencias de los consumidores o de incrementar su lealtad, o bien para incentivar la contratación y retención de personal así como para dar respuesta a lo que la sociedad espera de una entidad. Por tanto, no es necesaria la existencia de una filantropía estratégica, sino que cualquier donación realizada a una ENL puede decirse que contribuye a la reputación de una entidad en la sociedad y en el mercado¹³³.

De esta manera, el análisis del *quid pro quo* puede hacerse al margen de que la ENL le dé un retorno directo. Si es posible entender que recibe algún beneficio directo de la ENL, el gasto será inmediatamente deducible por ser necesario y ordinario (sección 162). Pero si no lo recibe, el análisis de la deducibilidad no debe hacerse sólo en función de que la empresa reciba alguna contraprestación directa de la ENL. Debe aceptarse que ese beneficio o contraprestación venga de manera indirecta de terceras personas ajenas a la ENL (Sugin, 2006-2007, pp. 148-149). De esta manera, se plantea que la norma debería reconsiderar la calificación de donaciones y poder entender que los donativos de las empresas deban analizarse bajo los parámetros de los gastos deducibles ordinarios (sección 162)¹³⁴.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. El problema que plantean en Estados Unidos las donaciones, gastos correlacionados y Responsabilidad Social Corporativa (RSC) es plenamente aplicable al caso español.

Una de las primeras cuestiones que debe plantearse en la reforma del mecenazgo es si tributariamente resulta aceptable el no considerar como

personal experto que luego incluso puede incorporar, además de hacer que varias personas se especialicen en el uso de los mismos y los apliquen en sus empresas.

¹³³ De hecho, se ha señalado que la deducción por donaciones de la sección 170 puede ser incluso más beneficiosa que la deducción por gastos ordinarios de la sección 162. Esto puede ocurrir en varios casos (BENSHALOM, 2009, pp. 1089 y 1090). Así, cuando se donan cantidades a fundaciones vinculadas, de tal manera que se tiene derecho a la deducción de forma inmediata para gastos que la fundación hará en el futuro y que controla la propia entidad (*money parking*). O cuando donaciones que son realmente publicidad «plurianual» en lugar de periodificarse se computan como gasto desde el primer momento. Por último, en el caso de donaciones de activos donde la base de la deducción es el «valor de mercado», se pueden deducir sin tributar por el beneficio de la revalorización.

¹³⁴ SUGIN (2006-2007) y BENSHALOM (2009, p. 1088). EUSTICE (2012, 5.03) afirma que partiendo de la base de que todas las transacciones que no sirven a los intereses de la compañía no son verdaderas operaciones de la entidad, puede sostenerse que las donaciones tuvieran que ser deducibles como gastos ordinarios, si no operara la limitación de la sección 162(b).

gasto deducible los «*donativos o liberalidades*» [art. 14.1(e) del TRLIS] o, por el contrario, cuando una entidad dona lo hace fundamentándose en la RSC y buscando beneficios indirectos futuros y, en consecuencia, dichos gastos sí podrían ser deducibles.

En España esta cuestión está huérfana, excepto por una contestación de la DGT en el IVA a propósito de los servicios jurídicos pro-bono. La DGT ha determinado en su Contestación de 26 de octubre de 2009 (consulta núm. V2396-09) que «*De la información facilitada en el escrito presentado se deduce que el “programa de asesoramiento y de formación jurídica gratuito” desarrollado por la consultante se dirige a la promoción de la firma, por cuanto contribuye a mejorar su percepción por parte de la opinión pública en general, y a la atención para los profesionales de la entidad, captando profesionales con talento que tengan inquietudes sociales, todo ello dirigido al mejor cumplimiento a los fines empresariales propios de la consultante. En tales circunstancias, y de acuerdo con los criterios establecidos en los apartados anteriores, no resulta procedente entender que la prestación del servicio de asesoramiento y formación gratuitos satisface necesidades privadas, dado que su finalidad consiste, en última instancia, en la provisión de un servicio que sirve primordialmente a los fines de la empresa*». Como puede verse, son los mismos argumentos que se emplean en la doctrina de los Estados Unidos con relación a la Responsabilidad Social Corporativa. Dicha contestación supone reconocer en el ámbito del IVA que las actividades gratuitas en un despacho de abogados se realizan por interés empresarial del propio despacho y no por una voluntad de empobrecerse. Se busca un beneficio futuro y mediato. Y aunque el tratamiento del IS no fue abordado por la DGT, precisamente por el mismo fundamento que se emplea a los efectos del IVA, todos los costes y gastos para prestar los servicios gratuitos deben ser deducibles en el IS a pesar de que el artículo 14.1(e) del TRLIS impide la deducción de los donativos y liberalidades.

En la Ley 49/2002 existe un precepto que se enmarca directamente en la RSC. Se trata del actual artículo 26, que determina que para las empresas tendrán la consideración de «*deducibles los gastos realizados para los fines de interés general a que se refiere el número 1 del artículo 3 de esta Ley*». Este precepto permite que sean las empresas quienes realicen directamente este tipo de actividades y disfruten de un beneficio fiscal por ello sin contar con las ENL. Este precepto, que entra en colisión directa con el artículo [art. 14.1(e) del TRLIS] presenta numerosas dudas que han sido expuestas por la doctrina sobre su alcance. En el ámbito de la DGT y la jurisprudencia ha tenido un tratamiento casi nulo. Se trata de uno de las cuestiones que deben ser objeto primordial de atención en la nueva reforma de la Ley del Mecenazgo para determinar su ámbito de aplicación.

En definitiva, en la próxima reforma de la Ley del Mecenazgo un paso previo debe ser definir el concepto de donativo y liberalidad no deducible fiscalmente y su relación con la RSC. Si se pudiera entender que los donativos y liberalidades realizados por las empresas, ya sean dinerarios o en especie, son deducibles sin límite si se vinculan a la RSC, los actuales parámetros de la Ley 49/2002 deberían ser objeto de una revisión profunda, en tanto las empresas podrían donar a cualquier entidad, acogida o no a la Ley 49/2002, realizar directamente actividades de cualquier tipo, y el gasto sería, al menos, deducible a su tipo de gravamen. Es decir, podrían no necesitar una Ley de Mecenazgo en los actuales términos.

En efecto, el beneficio tributario de considerar un gasto deducible en la base imponible frente a una deducción en la cuota depende de la diferencia de tipos. Si el gasto por RSC fuera deducible en base al tipo del 30% y la deducción en la cuota es del 35% por mecenazgo, el beneficio sería tan limitado (un 5%) que realmente la Ley de Mecenazgo podría quedar vaciada de contenido. Y más si, como ocurre en la actualidad, los gastos deducibles en base carecen de límite mientras que las deducciones en cuota no puede exceder para cada año del 10% del resto de la base imponible (art. 20.2 de la Ley 49/2002). Pero si la reforma proyectada fueran unos incrementos de tipos en cuota elevados de hasta el 60% para las personas jurídicas, el régimen de deducción en la cuota sería mucho más beneficioso que el de gasto deducible y la Ley de Mecenazgo supondría un verdadero beneficio frente a la RSC.

La RSC no debe vincularse a la Ley 49/2002. Cualquier entidad mercantil podría donar, prestar servicios gratuitos, organizar eventos, etc., en favor de una ENL de la Ley 49/2002, de otro tipo de ENL o, incluso, de las personas físicas directamente. En dicho caso, una concepción amplia de la RSC implicaría que el gasto pudiera ser deducible directamente. Sin embargo, si la RSC se confeccionara mediante donaciones a ENL de la Ley 49/2002, lo que el legislador determinaría es un régimen especial más beneficioso para este tipo de actividades. Y ese régimen pasaría porque los tipos de deducción en la cuota serían muy superiores al tipo de deducción en base.

VI. El régimen del mecenazgo para las personas físicas

1. Características generales

En el IRPF el régimen del mecenazgo se ha determinado mediante un sistema de reducción en la base imponible del obligado tributario (*Adjusted Gross Income*). Se reduce el importe donado si la donación es monetaria o,

como veremos, el valor determinado conforme a la normativa en el caso de donaciones en especie, que suele ser el valor de mercado. Por tanto, desde el punto de vista económico, el impacto de la desgravación fiscal depende del tipo de gravamen del donante. Pero no del tipo medio, sino del marginal, en tanto un gasto en la base imponible se deduce del último tramo, de tal manera que el ahorro fiscal se determina en función de los tipos marginales. De esta forma, en una donación de 100 unidades, si el tipo de gravamen es del 15%, el beneficio fiscal será, precisamente, de 15 unidades, mientras que si su tipo es del 35%, el beneficio será de 35.

2. *La opción por el mecenazgo*

La reducción por mecenazgo se califica como una «*itemized deduction*» cuyo significado se opone al de «*standard deduction*». En el IRPF de USA, las personas físicas van a determinar su base imponible mediante la deducción de los ingresos de aquellos gastos que sean deducibles. Y, además, pueden elegir entre deducirse la «*standard deduction*», que es una deducción a tanto alzado que no necesita justificación o bien las «*itemized deduction*», que son ciertos tipos de deducción cuya aplicación se hace de manera individual en función de los gastos que efectivamente justifique¹³⁵. Y entre estas últimas se encuentran las donaciones. De esta manera, si opta por acogerse a la deducción estándar, no podrá aplicar la reducción por mecenazgo. Y sí podrá si opta por el sistema de identificar las deducciones de forma individualizada. A efectos prácticos, el anterior sistema supone que no todo el que dona ejerce su derecho al incentivo fiscal del mecenazgo de una forma particularizada. Esto supone que los datos reales sobre el mecenazgo no estén determinados de forma correcta.

3. *Los límites de deducción sobre la base imponible*

La reducción en la base imponible por las donaciones está limitada en función de un porcentaje sobre la propia base imponible¹³⁶. Y si ese límite se

¹³⁵ El JOINT COMMITTEE ON TAXATION (2011, p. 7) señala que para 2011 la deducción estándar era, en dólares, 5.800 para solteros y casados que tributen de forma separada, 8.500 para cabezas de familia y 11.600 para quienes tributen en declaración conjunta. Dentro de las «*itemized deduction*» están los intereses de las hipotecas, tributos locales y gastos médicos que excedan de un porcentaje de la base imponible.

¹³⁶ En Estados Unidos, se pueden compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas pero, además, si en un ejercicio se ha tenido pérdidas y en el anterior rentas positivas, se pueden traer al ejercicio anterior dichas rentas negativas (*carry back*) y compensarlas, lo que dará lugar a una devolución del tributo. La sección 170(b)(1)(G) determina que

supera, no procede la deducción en ese ejercicio pero se puede arrastrar en ejercicios futuros, operando de igual manera los límites. El límite anual se aplica en función de dos variables; tipo de rentas y ENL destinataria (*public charity* o *private foundation*)¹³⁷.

La existencia de límites para proceder a las deducciones comenzó ya en 1917, donde se estableció un límite del 15%. Sin embargo, y con anterioridad a la reforma de 1969, si se daban ciertas condiciones, se podía deducir el total de la donación sin límites¹³⁸. El actual sistema de límites se impuso con la *Tax Reform Act* de 1969, aunque en opinión de Steuerle y Sullivan (1995, p. 409) los instrumentos elegidos operan de forma aleatoria y arbitraria a través de los tipos de rentas y contribuyentes.

Antes de hacer referencia a los límites resulta necesario detenernos en el concepto ganancias de capital (*capital gain property*), que son transmisiones de activos, sean personales o afectos a actividades empresariales, de una antigüedad mayor al año. Quedan fuera las existencias o consumibles y todas las ventas de menos de un año¹³⁹. En el caso de donaciones de estas ganancias de capital, hay una segunda variable y es que el obligado tributario puede optar por computar como base de la deducción o bien a su valor de mercado en caso de que se hubiera vendido o de coste, teniendo efectos en el límite de la deducción. De esta manera, el régimen de deducciones quedaría de la siguiente manera:

(i) En el caso de donaciones en dinero y de bienes y derechos que no sean ganancias de capital, el límite de la base imponible es del 50% si el beneficiario es una *public charity* o del 30% si el beneficiario es una *private foundation*.

(ii) Donaciones de bienes y derechos que sean ganancias de capital donde los obligados tributarios computen su valor de mercado (*appreciated*

el límite de la reducción en la base imponible se hará con anterioridad, en su caso, a la compensación con las bases imponibles negativas de años posteriores.

¹³⁷ Anteriormente hicimos mención a los complejos conceptos de *public charity* y de *private foundation*, siendo la principal diferencia que en el caso de estas últimas hay unos pocos donantes que tienen el control de la ENL.

¹³⁸ HALPERIN (2002-2003, pp. 23 y 24) señala que con anterioridad a 1969 había una posibilidad de deducir de forma ilimitada si se cumplían una serie de requisitos. Advierte que, posiblemente, la derogación de esa deducción ilimitada estuvo relacionada con la posibilidad de donar propiedades apreciadas donde no se tributaba sobre la ganancia de patrimonio obtenida como consecuencia de la donación. El tratamiento de las donaciones en especie se verá con detenimiento en un apartado posterior.

¹³⁹ Estos activos son no sólo personales sino también de carácter empresarial.

capital gain property): el límite sería del 30% si el beneficiario es una *public charity* o del 20% si el beneficiario es una *private foundation*. Como puede verse en este caso, la normativa ha optado por limitar los beneficios¹⁴⁰. En el caso de donaciones en especie, se toma generalmente como valor de la deducción el de mercado y no el de coste de adquisición. Eso implica que haya un beneficio tributario adicional al no tributar la apreciación del bien. Y ese beneficio adicional se compensa reduciendo el límite de deducción anual.

(iii) En el caso de donaciones de bienes o derechos que se califiquen como ganancias de capital (activos de más de un año) y donde el contribuyente opte por no computar el valor de mercado y sí el valor de coste (siempre que el valor de mercado sea superior al de coste), el límite de la base imponible es del 50% si el beneficiario es una *public charity* o del 30% si el beneficiario es una *private foundation*. En este caso, como puede verse, se le da al contribuyente la opción de reducir el importe de la donación a cambio de aumentar el límite de la misma, de tal manera que para donaciones importantes se puede cambiar pagar menos tributos ahora (valor económico del dinero) a cambio de reducir el importe de la deducción.

(iv) El último tipo de donaciones son las realizadas «*for the use*» de la ENL. Estas donaciones cubren los gastos por servicios realizados por los contribuyentes, como veremos posteriormente, así como aquéllas donde la ENL tiene reconocidos legalmente unos derechos exigibles (*in trust for*). En este caso, el límite del 50% se reduce al 30%, y las de capital del 30 al 20%.

Una cuestión importante con relación a la aplicación del límite del 50% sobre la base imponible tiene que ver con las compensaciones de resultados negativos de ejercicios anteriores. La sección 170(d)(1)(B) y la *Treasury Regulation* 1.170A-10 (*Charitable contributions carryovers of individuals*) determina que la reducción por mecenazgo se hace con anterioridad a la compensación de resultados de ejercicios anteriores. Es decir, si en el año X-1 tenía unas pérdidas compensables de 100, y en X tiene una base imponible positiva de 80 y dona 35, a efectos impositivos, la base liquidable de X será de 45 (80 menos 35) y, además, podrá compensar las pérdidas del año X-1 hasta dejar a cero el resultado de X. Lo que falta por compensar (55 unidades) lo podrá hacer en el año X+1.

¹⁴⁰ HALPERIN (2002-2003, p. 24) señala que cuando se modificó la norma para incrementar los límites hasta el 50% se limitó al 30% en el caso de propiedades apreciadas en tanto el Congreso quizás entendió que aumentar los límites podía dar lugar a abusos.

A) *Justificación de los límites*

Los límites actuales se impusieron con la *Tax Reform Act* de 1969¹⁴¹. La justificación de la existencia de límites resulta compleja. Steuerle y Sullivan (1995, pp. 409 y 410) señalan que si la deducción por mecenazgo está pensada para incrementar las donaciones, no tiene sentido limitar la deducción a medida que la donación se hace mayor con relación a la renta¹⁴². Desde el punto de vista de la equidad vertical, y partiendo del ejemplo de la limitación del 50%, carece de sentido que si una persona gana 40.000 dólares y dona 25.000 vea limitada su donación pero si gana 100.000 y dona 25.000 no opere ese límite. Señalan estos autores (Steuerle y Sullivan, 1995, pp. 409 y ss.) que las razones pueden ser, por un lado, que si se consideran las deducciones por mecenazgo como una transferencia de fondos del Estado a una ENL, el límite puede servir como una restricción a la cantidad de fondos públicos que se puede adjudicar de manera directa por los contribuyentes¹⁴³. La segunda razón es que se entienda que los donativos no pueden hacer que una persona no pague impuestos (tributación mínima), debiendo pagar al menos una determinada cantidad¹⁴⁴.

En cualquier caso, y con relación a la efectividad del límite hasta el 50% e incluso el del 30%, se parte de la base de que pocos contribuyentes van a donar tales cantidades, y en el caso de que lo hagan, pueden compensarla en los 5 años siguientes. Sin embargo, reconocen que la imposición de límites hará que los donantes acomoden sus donaciones para obtener el máximo

¹⁴¹ Con anterioridad a 1969 se permitía deducir el 100% de lo donado si se daban ciertos requisitos. El Tesoro sostenía que siempre debían pagarse impuestos, pero proponía un límite del 80% sobre la base imponible. Por contra, el presidente NIXON entendía que se podía exigir impuestos sobre la mitad de sus rentas, pero no sobre la otra mitad que se destinara a donaciones (STEUERLE y SULLIVAN, 1995, p. 410).

¹⁴² Señala SCHIZER (2008-2009, p. 238) que si queremos que el sistema tributario del mecenazgo incremente las donaciones es contraproducente que operen los límites. Así, debido a que es más desalentador regalar el 60% de sus ingresos que el 10%, es perverso tener peor régimen fiscal para el primero. Por su parte, POZEN (2006, p. 561) afirma que si la finalidad de la deducción por mecenazgo fuera maximizar el bienestar social los límites carecerían de justificación.

¹⁴³ BENSHALOM (2009, p. 1081) señala que en tanto las deducciones por mecenazgo son decisiones de particulares sobre dinero público que deberían residir en la mayoría, es necesario un límite para que la pérdida de recursos fiscales no sobrepase un determinado umbral.

¹⁴⁴ Mantienen STEUERLE y SULLIVAN (1995, p. 415) que si lo que se busca es un impuesto mínimo, podrían plantearse otras alternativas. Una que el límite del 50% se aplique sólo a donaciones que superen una cierta cuantía (como 50.000 dólares por persona), de tal manera que el impuesto mínimo se aplicará a contribuyentes con grandes rentas. Otra que se establecieran excepciones a ese límite en función de distintos tipos supuestos, como aquel donde se obtiene una recompensa elevada y se quiere donar dicha cantidad.

beneficio fiscal, de tal manera que no donen cada año lo que les gustaría, sino en función de cómo optimizar su situación tributaria.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. Esta es una de las cuestiones más criticables en España frente al Derecho de los Estados Unidos. La operativa del límite del 10% sobre la base liquidable (art. 69.1 del LIRPF), unida al hecho de que el exceso no se puede compensar en años posteriores, parece poner de manifiesto que el Legislador tiene una visión negativa del mecenazgo, en tanto no permite beneficiar más que en una cantidad poco significativa y que opera, además, sobre la base liquidable. Es decir, la obligación de contribuir al Estado se sobrepone a cualquier otro interés de una manera que no deja lugar a dudas.

Si se quiere optar por incentivar las donaciones y el mecenazgo, estos límites sería necesario modificarlos. En Estados Unidos, un contribuyente con una base de 200.000 unidades que dona 100.000, podría deducir por mecenazgo las 100.000 a su tipo marginal (imaginemos que es 35%), lo que supondría 35.000. En España, si con una base de 200.000 euros dona 100.000 podría deducirse sólo 20.000 al tipo del 25%, es decir, 5.000 unidades. En términos cuantitativos, en Estados Unidos se ha deducido 7 veces más.

Y hay que tener en consideración que lo normal es que los contribuyentes donen en función de lo que esperan deducir fiscalmente, porque precisamente para eso se incentiva fiscalmente el mecenazgo.

La segunda idea importante es de tipo técnico y sobre cómo opera la reducción. En Estados Unidos sólo se toma en consideración las rentas del ejercicio, antes de compensar las pérdidas de años anteriores. En el caso español esta idea sería importante tomarla en consideración, en tanto los límites del 10% se realizan sobre las rentas de ese año minoradas con las rentas negativas del año anterior, lo que supone un perjuicio para el mecenazgo injustificado.

4. *La compensación en años futuros*

La aplicación de los límites anteriores sobre la base imponible puede dar lugar a que el total de la donación no sea aplicable en dicho período. Así, si en un ejercicio la base imponible fuera de 200.000 dólares, y una persona física donara 140.000 dólares, la deducción máxima a aplicar sería de 100.000 dólares (50% de 200.000 dólares). Por tanto, habría perdido en ese ejercicio el derecho a la deducción por valor de 40.000 dólares. En dicho caso la normativa permite que ese exceso sea compensado durante los 5 siguientes ejercicios. En concreto, la sección 170(d)(1)(A) determina que las cantidades

donadas no absorbidas por el límite del 50% será consideradas como donaciones de los cinco años siguientes (que serán imputadas por orden de cada ejercicio y en función de los límites de deducción aplicables por la naturaleza de la donación). Es decir, se computa como si fuera una donación realizada en dicho ejercicio, y si la aplicación del límite del 50% opera, entonces se lleva al siguiente. Por tanto, primero se deduce la donación del propio ejercicio y luego el remanente del anterior¹⁴⁵.

Esta disposición unida a los límites tan significativos nos lleva a concluir que la normativa americana tiene como finalidad permitir que las personas físicas que obtengan renta tengan derecho a beneficiarse en la mayoría de los casos del 100% de sus beneficios fiscales por mecenazgo.

INCIDENCIA PARA ESPAÑA. Ésta es quizás una de las grandes lagunas del sistema de mecenazgo español. La aplicación de un límite anual del 10% unido a que las cantidades no aplicadas al ejercicio no se puede llevar a ejercicios futuros supone una concepción del mecenazgo pensada para beneficiar un mecenazgo de mínimos. Es decir, la voluntad del legislador no es que el mecenas acceda a los beneficios fiscales, sino que no pueda gozar de ellos si el importe y la cuantía es significativa.

Si se quiere incentivar el mecenazgo debería permitirse compensar en los años siguientes las deducciones no aplicadas por operar los límites sobre la base liquidable.

VII. El régimen del mecenazgo en el Impuesto sobre Sociedades

En el Derecho de Estados Unidos las donaciones se configuran como gastos no deducibles al no ser necesarios ni ordinarios. Sin embargo, la sección 170 (a)(2) sí permite la deducción de las donaciones realizadas a ENL privilegiadas. La deducción se realiza en la base imponible, pero se identifica no como un gasto ordinario y necesario (sección 162) sino como una donación (sección 170) y, por tanto, sometida a límites. Con arreglo a la sección 170(b) (2) las deducciones por donaciones en el período impositivo no podrán exceder del 10% de la base imponible¹⁴⁶. Es decir, a diferencia de lo que suce-

¹⁴⁵ Técnicamente lo que se hace es que no se prorroguen las deducciones más años de los cinco correspondientes. Es decir, si en el año X no pude compensar 100 y en el año X+1 hago una donación de 60 cuando en ese año X+1 puede compensar sólo 60, lo que se hace es compensar íntegramente las 60 de ese año X+1, pero no 60 del año anterior y ninguna de este año, porque, a efectos prácticos, eso supondría ganar un año para compensar.

¹⁴⁶ La sección 170(b)(2)(C) define el concepto de base imponible a los efectos de determinar la deducción.

de en el caso de las personas físicas, donde la limitación es hasta el 50%, en el caso de las personas jurídicas es sólo hasta el 10%. Como hemos señalado anteriormente, bajo la perspectiva de Estados Unidos, en las personas jurídicas las donaciones se consideran anómalas al principio de maximización del beneficio y, por tanto, fiscalmente se limitan a los efectos de evitar distracciones económicas alejadas de su finalidad principal.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. A mi juicio, el sistema mercantil español permite otra aproximación a la del Derecho Americano. El fundamento del 10% se vincula a limitaciones sustantivas de Derecho mercantil. Pero en el ámbito interno, como en el Derecho continental, el principio de maximización de beneficios no es tan estricto y el interés social es un concepto más amplio. Por tanto, nada impide que ese límite sea más elevado. Aunque resulte extraño que una empresa pueda donar más del 10% de su beneficio, incentivar al mecenazgo supone impulsar mayores límites para que aquellas empresas que estimen conveniente afrontar una donación elevada lo puedan hacer sin restricciones. No hay que olvidar que es posible que se donen activos de gran valor que sí puedan superar ese límite (inmuebles, cuadros, existencias, etc.).

1. *Imputación temporal de la donación*

Con arreglo a la sección 170 del IRC lo que da derecho a la donación es el «*payment*». Sin embargo, la donación se puede computar temporalmente en dos momentos distintos [sección 170(a)(2)]. Si la entidad tributa bajo el sistema de caja, en el momento en que se efectúa. Si tributa con el criterio de devengo y la consiguiente correlación de ingresos y gastos, la norma determina un derecho de opción; puede optar a imputarlo en el ejercicio del pago o bien en un período impositivo anterior, siempre y cuando se cumplan dos condiciones; que el órgano de administración *autorice* en dicho período la deducción y que el pago se realice de forma efectiva en el siguiente período hasta el decimoquinto día del tercer mes siguiente a la finalización del período impositivo. Es decir, si el ejercicio económico coincidiera con el año natural, el pago podría realizarse hasta el 15 de marzo. A mi juicio, esta norma permite a las empresas maximizar fiscalmente sus donaciones, porque no en vano, el verdadero resultado económico de la empresa (pérdidas y ganancias) sólo se va a conocer cerrado el ejercicio. Realizar una donación con anterioridad, si las estimaciones sobre el beneficio no son correctas, puede suponer determinar de forma incorrecta el límite y perder en ese ejercicio la deducción.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. La opción de dar a las empresas la posibilidad de imputar temporalmente la donación a un ejercicio anterior

al realizado entendemos que puede ser beneficiosa para el mecenazgo, pues permite a las entidades mayores opciones a los efectos de donar.

Con relación al momento en que se ha hecho el pago, la imputación temporal plantea otros problemas menores, relacionados más con el corte de operaciones entre años¹⁴⁷. Así, en el caso de cheques, la donación se entiende realizada en la fecha en que el cheque es enviado, o en el caso de tarjetas de crédito, cuando se cargan en la misma¹⁴⁸. No se consideran donaciones las promesas de donación. Y en el caso de las opciones de compra por valor inferior al valor de mercado, se considera que hay una donación en la fecha en que ésta se haga efectiva (y no cuando se conceda) por la diferencia entre el valor de mercado del bien y el precio de ejercicio de la opción de compra (*Revenue Ruling* 82-197, 1982-2, C.B. 72).

2. *Los límites de deducción y la compensación en años futuros*

El límite anual sobre la base imponible para aplicar la deducción por mecenazgo de la sección 170 es del 10%. En el caso de que la cantidad donada supere dicha cantidad, dichas donaciones serán deducibles en los cinco ejercicios siguientes, con el mismo límite global del 10%, debiéndose practicar la deducción por orden de ejercicios¹⁴⁹.

VIII. El tratamiento de las donaciones en especie

En Estados Unidos un porcentaje significativo de las donaciones realizadas son en especie. Esto es especialmente relevante en el caso de las sociedades mercantiles, donde alcanzan hasta un tercio de las donaciones realizadas. Pero también son significativas en las personas físicas, donde según datos de 2005, el 87% de las declaraciones de las personas físicas presentadas con «*itemized deductions*» se dedujeron alguna cantidad por mecenazgo, y, dentro de esas declaraciones, el 61% recogieron donaciones en especie, representando el 26%

¹⁴⁷ Esta problemática es la misma para las personas físicas que para las jurídicas.

¹⁴⁸ Sobre los distintos supuestos de imputación temporal puede verse HOPKINS (2010, pp. 179 y ss.).

¹⁴⁹ Si en el ejercicio X tiene una base imponible de 100 unidades y dona 25 unidades, sólo podrá deducirse 10. Si el año X+1 tiene una base imponible de 160 unidades y dona 14 unidades, se deducirá ese año las 14 unidades y podrá deducirse del año anterior 2 unidades, mientras que las 13 restantes se guardarán para el año X+2. Se trata, por tanto, no de prorrogar de manera indefinida el plazo de cinco años, como sucedería en el caso de que en el año X+1 se dedujera las 15 unidades pendientes del año X y las donaciones del X+1 se dejaran para el año 2.

del total (Ackerman y Auten, 2011, p. 652)¹⁵⁰. Estos autores señalan (p. 658) que el coste fiscal para la Hacienda Pública de las donaciones en especie fue de 9.400 millones de dólares (el 23% del total).

El tratamiento tributario de este tipo de donaciones consta, tanto para las personas físicas como para las entidades mercantiles, de dos partes. Por un lado, la base de la deducción. La regla general es que la base de la deducción no es el valor de adquisición o contable de los bienes o derechos, sino el valor de mercado de los bienes. En el caso de los empresarios que donan existencias, la base de la deducción se limita al coste de producción o valor de adquisición (*basis*). Por otro lado, cuando se produce una entrega sin contraprestación de un bien se pone de manifiesto un beneficio determinado por la diferencia entre el valor de adquisición y el que hubiera correspondido si el contribuyente hubiera enajenado el bien por su valor de mercado. En este caso, esa renta no tributa para el contribuyente. Es decir, si una persona tiene un bien que adquirió por 100 y su valor de mercado actual es de 250, en el caso de que lo done a una ENL, su reducción de la base imponible será de 250, pero sin tener que tributar por la diferencia entre 250 (valor de mercado) y 100¹⁵¹.

El tratamiento de las donaciones en especie (tomar como base de la deducción el valor de mercado y que no tribute el beneficio por la diferencia) se ha considerado por la doctrina como muy generoso y se ha justificado en la necesidad de incentivar el mecenazgo¹⁵². El beneficio aparece cuando se compara la situación en que se encontraría un donante si primero vendiera el bien a un tercero y luego donara el dinero. En dicho caso tendría que

¹⁵⁰ ACKERMAN y AUTEN (2011, pp. 660 y ss.) recogen datos estadísticos de 2004 y 2005. Así, dentro de los tipos de donaciones, el 41% estaba representado por acciones y participaciones, el 10% inmuebles, el 3% arte y colecciones, el 17,2% ropa y el 9,4% menaje del hogar. La distribución del tipo de donaciones depende de la renta del donante. En el caso de donantes con rentas medias-bajas, se incrementa las donaciones de ropa y de menaje del hogar, alcanzado dos tercios del valor de las donaciones en especie. Y con relación a los destinatarios, la mayor parte de donaciones superiores a 500 dólares fueron a parar a *private foundations* y a grandes ENL (como SALVATION ARMY).

¹⁵¹ HALPERIN (2002-2003, p. 16) señala que esta medida se ha justificado porque en otro caso los donantes pospondrían las donaciones hasta la fecha de fallecimiento, porque las donaciones se harían en dinero y no en especie, y porque se reducirían las mismas. A su juicio, el tratamiento actual sólo se justifica en la creencia de que nos encontramos ante un medio para incrementar las donaciones.

¹⁵² FOLLAS (2007-2008, p. 1785) advierte que la actual regulación incentiva las *long-term capital* donaciones frente al resto, ya que le concede beneficios adicionales. Y, ciertamente, en caso de bienes con un valor de mercado mayor al coste, será mejor siempre donar aquellos bienes que se permiten valorar por mercado.

tributar por la ganancia de patrimonio, lo que no hace en el caso de que done directamente el bien¹⁵³.

Sin embargo, también el tratamiento ha sido objeto de crítica y es visto como un nicho de fraude fiscal y de abusos¹⁵⁴.

(i) Uno de los problemas que aparecen en el caso de las donaciones en especie es el de la valoración de mercado, en tanto es compleja y los donantes tienden a sobrevalorar los bienes y derechos con el objeto de obtener mayores deducciones¹⁵⁵. La situación es tan relevante que el IRS hace públicos en cada ejercicio los llamados «*Dirty Dozen Tax Scams*» (la docena sucia de fraudes fiscales) y dentro de los mismos se incluye de forma recurrente una referencia a las donaciones y la sobrevaloración¹⁵⁶. En el *Dirty Dozen* de 2012 expresamente se señala que «*El IRS está investigando planificaciones relativas a la donaciones de bienes en especie... A menudo, estas donaciones están muy sobrevaloradas o la organización beneficiaria de la donación promete que el donante podrá recomprar los bienes más adelante a un precio fijado por el donante*».

Cuando se sobrevalora un bien a los efectos del mecenazgo el sistema se puede pervertir. El objetivo del mecenazgo es que el donante se beneficie fiscalmente, a costa de la Hacienda Pública, pero exige que la ENL obtenga un beneficio que sea proporcionado a la pérdida del Erario y al incentivo del contribuyente. De esta manera, la pérdida de recaudación se transmite a la ENL que a su vez retornará los beneficios obtenidos al sistema. Pero cuando se produce una sobrevaloración, se beneficia al contribuyente, perjudicando los intereses de la Hacienda y de la propia ENL¹⁵⁷. Se ha señalado que si

¹⁵³ El PRESIDENT'S ADVISORY PANEL ON FEDERAL TAX REFORM (2005, p. 77) recomendaba que los contribuyentes que vendieran propiedades y donaran el total de lo recibido en el plazo de 60 días desde la venta no tuvieran que tributar por el beneficio obtenido por la venta. Es decir, que el tratamiento fuera el mismo que si se donara el bien. Esta propuesta sería además un beneficio para las ENL, que prefieren donaciones de dinero. La venta supondría valorar la propiedad por su valor real de mercado y reduciría los costes de la ENL.

¹⁵⁴ Especialmente crítico ha sido HALPERIN (2002-2003, pp. 1 y ss.).

¹⁵⁵ JOINT COMMITTEE ON TAXATION (27 de junio de 2005), pp. 293 y ss.

¹⁵⁶ La mención a este fraude aparece de forma ininterrumpida en las *dirty dozen* desde 2008 (que es la última que este autor ha revisado) hasta 2012. La de 2012 puede verse en <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=254383,00.html>

¹⁵⁷ GERZOG (2008, pp.1145 y ss.) hace mención a la necesidad de analizar la donación con arreglo a un *quid pro quo* análisis que tenga en consideración el beneficio del donante y la ENL y la pérdida de la Administración. Si el beneficio del donante excede del de la ENL la deducción por donaciones no debería permitirse. Esta autora (p. 1181) concluye que la racionalidad del sistema de deducciones se fundamenta en el hecho de que se sirve el interés público de manera indirecta a través de los fondos que se dan a la ENL. Y la legislación debería cambiarse para determinar que el beneficio del donante, cuando sirve a ventajas financieras privadas, debe corresponder sólo a una parte de los beneficios de la ENL.

la sobrevaloración es elevada puede ser incluso mayor la pérdida recaudatoria que el beneficio que la ENL haya obtenido como consecuencia de la donación (Sugin, 2006-2007, pp. 159-160)¹⁵⁸.

(ii) Este régimen también puede incentivar a que las donaciones se hagan con la estricta finalidad de buscar un beneficio fiscal y no con intención de realizar un verdadero mecenazgo. De hecho, a los efectos de valorar las donaciones por su valor de mercado, es indiferente cuál es el uso efectivo que se le va a dar al bien donado, de tal manera que la ENL privilegiada puede transferir el mismo para obtener recursos, emplearlo en su propia actividad o no hacer nada con él. Es incluso posible que los bienes donados no sean de ayuda real para los beneficiarios y sean complicados de vender¹⁵⁹.

(iii) Las donaciones en especie, sobre todo si los bienes están apreciados, se ven como una forma de diversificar las inversiones (Halperin, 2002-2003, pp. 11 y 12). Si un contribuyente tiene bienes y efectivo para donar, y dona los bienes sobrevalorados, teniendo en consideración que la deducción es un ahorro en dinero en efectivo que en otro caso tendría que pagar, lo que está consiguiendo mediante la deducción fiscal es mayor efectivo para poder reestructurar su patrimonio. Esta idea es importante en tanto permite a los donantes cambiar recursos monetarios actuales a cambio de bienes en especie.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. En la actual situación española, donde acceder a la liquidez está siendo complicado, cabe pensar que se pueda acudir a este tipo de operaciones con la finalidad de no ingresar parte de los impuestos en dinero, especialmente en el caso de bienes sobrevalorados. Si una persona tiene un bien con un coste de 100 y un valor de 300, una donación del mismo a una ENL privilegiada supondrá que pueda deducirse el 25% de 300. Es decir, 75 unidades que se ahorrará en efectivo, pudiendo acceder a una financiación que en otro caso no podría haber obtenido.

¹⁵⁸ En efecto, por poner un ejemplo extremo con la normativa en España. Si un bien con un valor real de 100 se valora a efectos del mecenazgo en 500 y se le aplica una deducción del 25%, el contribuyente habría obtenido una ventaja fiscal de 125. Lo anterior supone que la Hacienda Pública perdería 125, el donante ganaría neto 25 (el valor de mercado que pierde es de 100 mientras que fiscalmente ganaría 125) y la ENL sólo tendría como beneficio 100.

¹⁵⁹ Esta situación ha hecho que se haya propuesto que el beneficio fiscal del donante deba estar vinculado al beneficio efectivo de la ENL. En el caso de que el valor de lo donado sea discutible, la deducción debe operar sólo si la ENL vende el bien o lo emplea efectivamente para sus fines estatutarios (GERZOG, 2008, p. 1181). *Vide* también HALPERIN (2002-2003, p. 16).

(iv) Dentro de las donaciones de bienes en especie con motivos fiscales estarán las de aquellos bienes que estén obsoletos, que sean incapaces de producir beneficios y aquéllos que son poco comercializables. Y especialmente relevante está siendo el caso de las propiedades inmobiliarias en época de crisis económica, donde cierto tipo de contribuyentes están donando dichos bienes con él único objeto de poder maximizar su fiscalidad. En efecto, se ha puesto de manifiesto que para cierto tipo de contribuyentes puede ser mejor donar un bien inmueble que incluso mantenerlo en su activo. Tienen que ser obligados tributarios con rentas positivas que tengan capacidad de absorber el beneficio fiscal. En general (por todos, Rose, 2010-2011, pp. 130 y ss.), se tratará de bienes adquiridos por precios reducidos, donde su venta daría lugar a la obligación de pagar un impuesto significativo; bienes que no están afectos a la producción o que no son empleados de manera efectiva; bienes que tienen costes de mantenimiento recurrentes (impuestos, consumos, reparaciones); bienes que pueden tener hipotecas; y, además, bienes que tienen difícil salida en el mercado, especialmente en época de crisis. La situación ha llegado al extremo de que ENL realizan programas para captar donaciones de inmuebles ofreciendo importantes beneficios fiscales, a través de lo que se llama «561 exchange program». Se trata de usar las posibilidades de valoración que ofrece la circular 561 del IRS para tasar los bienes por encima de lo que sería un precio real de venta (Rose, 2010-2011, pp. 138 y ss.). En concreto, la circular 561 permite emplear una serie de métodos de valoración que permiten soslayar el mercado y las condiciones económicas, de tal manera que la situación de crisis y recesión no afecte en la valoración.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. El régimen en España es similar para las personas físicas, y, por tanto, se puede calificar también de muy beneficioso cuando el donante valora por valor de mercado y no tributa por el incremento de patrimonio en la donación. No se puede afirmar lo mismo con relación a las personas jurídicas, que toman como referencia el valor de coste.

La doctrina americana ha puesto de manifiesto varios de los inconvenientes y fraudes que tiene establecer como base de la deducción el valor de mercado y no hacer tributar por el beneficio subyacente.

El problema que se tendrá que afrontar en España es especialmente significativo en el caso de que el tipo de deducción aumentara hasta cifras cercanas al 60 o 70%. Bajo dicho supuesto, es posible que a cualquier ciudadano le interese más donar un bien que venderlo a terceros. Halperin (2002-2003, p. 14, nota a pie 52) señala que esa situación puede acontecer a partir de tipos marginales de deducción en la base del 50%. Si el contribuyente tiene base imponible suficiente, el donar va a suponer poder tener

dinero en efectivo (mediante un menor pago de impuestos) pudiendo tomar como valor el de mercado.

Y a estos efectos se puede poner un ejemplo numérico. Pensemos en una persona física que tiene un cuadro adquirido por 100 y cuyo valor de mercado es de 300. Esa persona tiene suficiente base liquidable general para absorber la deducción de manera íntegra. Si la persona física vendiera el cuadro y luego donara, tendría un beneficio de 200 unidades, que al tipo de gravamen del 27% son 54 unidades. Podría donar íntegramente el resto de 246 unidades a la ENL, obteniendo una deducción al 25% de 61,5 unidades.

Si dona ese bien directamente, la persona física se ha ahorrado la necesidad de buscar un comprador que tenga el dinero en efectivo (si es que era capaz de encontrarlo). Además, se practicará una deducción del 25% sobre 300 (75 unidades). Es decir, obtendrá mayor incentivo fiscal que si dona el dinero de la venta del cuadro. En términos económicos, la persona física ha cambiado un cuadro que le costó 100 por liquidez inmediata de 75 unidades. Además, ha podido desprenderse de un elemento en el que puede que no tenga interés Y si las deducciones se aumentaran considerablemente, los beneficios fiscales de este tipo de operaciones serían mucho mayores.

1. *La regla del valor de mercado frente al coste de adquisición*

La norma tributaria de los Estados Unidos baraja dos valores como base de la deducción. O el valor de mercado o el coste de adquisición. En cualquier caso, y como límite, opera el valor del mercado si es menor que el coste de adquisición.

(i) El valor de mercado se aplica, dentro de las actividades empresariales desarrolladas por personas físicas o jurídicas, a las llamadas *long-term capital gain*. Es decir, se trata de activos de la empresa que tienen más de un año¹⁶⁰. Por tanto, las existencias y los activos de duración inferior al año tomarán como base de la deducción, y salvo las excepciones a las que haremos mención, el coste de adquisición¹⁶¹.

¹⁶⁰ La sección 170(e)(1)(A) determina que el valor de la donación se reducirá en la ganancia que no hubiera sido calificada como *long-term* si la propiedad hubiera sido vendida por su valor de mercado.

¹⁶¹ HALPERIN (2002-2003, p. 14, nota a pie 14) señala que la razón de limitar al coste o precio de adquisición de ciertos bienes se justifica en que en otro caso el régimen sería demasiado generoso, especialmente cuando los tipos de gravamen son altos.

(ii) En el caso de las personas físicas se toma en consideración el valor de mercado para los bienes no afectos a actividades económicas que sean tierras y propiedades y del resto de bienes tangibles (*tangible personal property*)¹⁶². En este caso último caso la norma impone una condición para que la deducción opere sobre el valor de mercado, y es que la ENL debe destinar los bienes adquiridos por donación a sus actividades exentas de impuestos¹⁶³. En caso contrario, la deducción se hará sobre el coste de adquisición. Al vincular las bases de la deducción al uso, se han establecido normas adicionales en el caso de que la ENL se desprenda de los mismos mediante la venta. Si la enajenación se produce dentro del año siguiente a la donación, el donante deberá regularizar su situación y valorar por el coste en el año de la venta. Si la venta se produce después del año y antes de los tres años siguientes, el donante puede estar obligado a regularizar las deducciones realizadas en exceso sobre el valor de coste si se dan dos condiciones: que la donación se haya valorado en más de 5.000 dólares y que la ENL no dé un certificado donde declare que el bien fue utilizado en la actividad de la ENL o que su utilización no fue posible. Esta declaración realizada por la ENL se hace bajo pena de perjurio.

(iii) En el caso de donaciones en especie cuyo beneficiario sea una *private foundation*, se aplica como regla general el valor de adquisición¹⁶⁴.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. La base de la deducción en el caso de bienes en especie es algo que debería estar sometido también a revisión en España.

En el IRPF, la norma remite al valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio [art. 18.1(b) de la Ley 49/2002]. Pero se remite a una normativa donde el criterio de valoración no es homogéneo y donde las opciones de su articulado radican en razones de practicabilidad administrativa y no de justicia o capacidad económica. Por ejemplo, para valorar acciones que cotizan en bolsa, se acude al valor de cotización de los últimos cuatro meses del año (art. 15 de la Ley 19/1991). Dicho precepto, al que remitiría la Ley 49/2002, es de imposible aplicación

¹⁶² Los *tangible personal properties* son obras de artes, objetos de colección, libros, antigüedades, joyas, coches, barcos, aviones, etc.

¹⁶³ Señala FOLLAS (2007-2008, p. 1788) que la condición de que los bienes donados se destinen a sus actividades exentas ha tenido poco desarrollo por parte del IRS, y pone el ejemplo de obras de arte a un Museo, donde no se ha determinado si basta con que el Museo tome posesión de la obra de arte o es necesario que la obra se exponga.

¹⁶⁴ Como excepción, si el objeto de la donación es una «*qualified appreciated stock*», que son aquéllos donde el valor está fijado en los mercados secundarios, se tomará como base de la donación el valor de mercado.

en el mecenazgo, pues el valor medio en el último cuatrimestre de unas acciones que cotizan en bolsa no puede ser un valor aceptable cuando existe una cotización en el día de la transmisión. Y, de la misma manera, el artículo 10.1 de la Ley 19/1991 determina que cuando se dona un inmueble se acude al mayor de tres valores (el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición), lo que lleva a la situación injusta de tomar un valor u otro sin conexión alguna con el que tiene el inmueble en el momento de la donación. El Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto donde el valor de mercado opera con carácter residual y se han buscado, en general, criterios de valoración objetivos con el ánimo de buscar una automaticidad en las valoraciones que eviten conflictos entre Administración y contribuyentes. Pero esta justificación carece de sentido, por injusta y arbitraria, cuando se trasladan tales reglas de valoración al mecenazgo.

A mi juicio, para las personas físicas la base de la deducción debe ser el valor de mercado, salvo cuando se hayan hecho actividades de carácter especulativo. Sería el caso de comprar un cuadro por 100 y donarlo a una ENL en el mes siguiente diciendo que el valor de mercado es de 300. En Estados Unidos ese elemento temporal se ha puesto en el año y parece que es un criterio razonable.

En el caso del Impuesto sobre Sociedades y de los empresarios en España se acude al valor contable. Y, a mi parecer, es una norma que debería ser objeto de revisión. Creo que el criterio establecido en Estados Unidos es adecuado. Las donaciones de activos deben valorarse por mercado, mientras que las donaciones de existencias por su valor de coste. No vemos razón alguna por la cual deba existir una diferencia de base de deducción entre una persona física que dona un inmueble, un cuadro, unas participaciones, de cuando sea una empresa. Se produce una discriminación no justificada por razón del donante.

Si la norma quiere incentivar el mecenazgo, una de las medidas que deben implementarse es determinar como valor de referencia el valor de mercado, estableciendo a su vez una normativa para evitar los abusos y los fraudes.

2. *Las donaciones de existencias*

En el caso de donaciones que no sean «*long-term capital gain*» y las donaciones de existencias (*ordinary income property*), la base de la deducción es, como regla general, el valor contable de las mismas (valor de coste). De esta manera, se evita que mercancías que no han tributado por beneficios, den lugar a una deducción por esa renta exenta de imposición.

Esta regla general tiene excepciones para las entidades que tributan en el IS, aunque no para los empresarios¹⁶⁵. Se puede deducir más que el valor neto contable si el destino de los bienes donados va a ser usado por la ENL para el cuidado de los pobres, enfermos o niños [170(e)(3)(B)]. En estos casos, las entidades no se deducen por el valor contable, sino por uno superior, de tal manera que pueden deducirse cantidades por las que no hayan tributado, haciendo que la donación por estos bienes sea más atractiva que donar la misma cantidad de dinero¹⁶⁶. En este caso, la base de la donación será la menor de sumar al coste de adquisición la mitad del incremento de valor que se produciría o dos veces el valor de coste¹⁶⁷. No obstante, la aplicación de esta normativa está sometida a ciertos requisitos formales y materiales¹⁶⁸.

Desde un punto de vista de igualdad, se ha criticado esta opción legislativa por varias razones (Sugin, 2006-2007, pp. 157-158)¹⁶⁹. En primer lugar, no se entiende por qué se excluye a otros tipos de contribuyentes y se limita a las personas jurídicas. En segundo, porque no parece claro que el legislador deba determinar qué bienes son los más necesarios para las ENL. Y por último, no se encuentra una justificación a que se conceda un mayor beneficio tributario a la entrega de bienes en lugar de efectivo cuando son las propias ENL las que están en mejores condiciones de determinar qué bienes son los más necesarios, que es lo que sucedería si lo que se les entrega es dinero en efectivo.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. La posibilidad de establecer excepciones al valor de las existencias en el caso de las donaciones es un elemento de política legislativa que debería ser adoptado por el legislador español.

¹⁶⁵ Están excluidas de esta norma las personas físicas y las entidades que tributan en el régimen de transparencia fiscal («S Corporations»).

¹⁶⁶ Resulta claro que si un bien está contabilizado por 100 y la base de la deducción es 200 resulta más atractivo donar el bien que te ha costado 100 que donar 200 unidades monetarias en efectivo, teniendo en consideración que el incremento de patrimonio no tributa.

¹⁶⁷ Señalan ACKERMAN y AUTEN (2011, p. 653) que el objeto de esta norma es evitar que el contribuyente obtenga un beneficio después de la deducción fiscal por la donación de objetos, lo que se puede producir si el coste es bajo y la valoración que se hace es muy elevada, en tanto tendría un «*after-tax profit*». Sería el caso, por ejemplo, de un bien con un coste de 10, que se dona y se valora en 90. En dicho caso, una deducción de la donación al tipo del 35% supondría un ahorro de impuestos de 31,5 cuando el coste del bien es de 10.

¹⁶⁸ Conforme a la sección 170(e)(3) la donación debe realizarse a una ENL recogida en la sección 501(c)(3), que no puede ser una *private operating foundation*; el donante sólo puede emplear los bienes donados para los fines de la ENL relacionados con el cuidado de los niños, necesitados o enfermos; y el donatario debe entregar un justificante donde acredite que cumple con todos los requerimientos.

¹⁶⁹ A parte de esa excepción general, la normativa ha reconocido normas especiales de carácter temporal para las donaciones de libros, comida u ordenadores.

Pensemos en la situación de crisis tan profunda de nuestro país y el hecho de que donaciones de alimentos, medicinas, o libros, pueden ser una solución para ciertos beneficiarios. A nadie se le escapa que permitir a una empresa deducir sobre el valor de mercado de los bienes donados a los comedores de CARITAS o a medicinas, ropa o vehículos, en el caso de CRUZ ROJA ESPAÑOLA es una medida que puede hacer que muchas personas puedan resultar beneficiadas. Ciertamente puede haber problemas, especialmente con arreglo a la igualdad, a la hora de elegir los bienes concretos o, incluso, los requisitos de los beneficiarios. Pero los beneficios que se pueden obtener creo que son mucho mayores.

3. Reglas especiales para valorar ciertos elementos

Anteriormente señalamos que uno de los grandes problemas de las deducciones en especie, cuando la base es el valor de mercado, es la existencia de abusos en su determinación. De hecho, señala Gerzog (2008, pp. 1139 y ss.) que muchas de las reformas recientes que se han realizado van precisamente en la dirección de controlar las donaciones en especie o las donaciones «*quid pro quo*». Al margen de las obligaciones de tasación y los deberes de declaración a los que haremos mención en el siguiente apartado, se han establecido normas específicas en materias de vehículos, propiedad intelectual y la ropa y menaje del hogar, como elementos especialmente vulnerables a los fraudes.

(i) *Vehículos*; si el vehículo va a ser usado por la ENL, la base de la deducción es el valor de mercado. Sin embargo, si el vehículo va a ser enajenado y el contribuyente se deduce más de 500 dólares, la deducción será el menor de los dos siguientes valores; el valor de mercado de los bienes o los ingresos obtenidos por la ENL en el caso de venta¹⁷⁰. La ENL tiene que entregar un certificado que contenga toda la información necesaria y precisa para que el contribuyente pueda solicitar su deducción¹⁷¹. Esto supone que

¹⁷⁰ Se aplicará el valor de mercado declarado en el caso de que la ENL lo transmita a un necesitado en cumplimiento de sus fines o cuando haya hecho un uso sustancial del mismo. Desde el punto de vista formal, el contribuyente debe adjuntar a su declaración el documento que muestre el ingreso obtenido por la ENL y, en caso de que no lo aporte, pierde su derecho.

¹⁷¹ Señalan ACKERMAN y AUTEN (2011, pp. 668 y 669) que en los vehículos se produjo una práctica fraudulenta cuando se donaban a las ENL y se establecían acuerdos con las compañías para que subastaran o vendieran los coches a terceros. El resultado final era que el donante se deducía el valor de mercado, pero la ENL sólo recibía el dinero obtenido en la subasta menos los costes de la misma. Ese importe era inferior al valor de mercado declarado por el donante, de tal manera que las ENL sólo recibían un porcentaje de lo que se deducían los donantes como valor de mercado.

el código americano haya establecido para la propia ENL un régimen infractor particular. El IRC determina en la sección 6720 que si la ENL emitiera conscientemente un certificado falso o fraudulento, o cuando de forma voluntaria se negara a emitir el certificado en el plazo establecido, será sancionada.

(ii) *Ropa y menaje del hogar*; en las donaciones de ropa o cosas de la casa (excluidas esculturas, antigüedades, joyas, pinturas, comida, etc.) tales como muebles, electrodomésticos, sábanas, etc., la regla general de aplicación sería, en principio, el precio de adquisición o valor de coste. Sin embargo, al ser el valor de mercado normalmente inferior a lo que sería el valor de coste, se va aplicar valor de mercado. En estos casos se exige para practicar la deducción que los bienes estén en buenas condiciones o que estén mejorados¹⁷². Si no se cumple dicha condición sólo se puede proceder a la deducción si el valor de los bienes es superior a 500 dólares y se adjunte a la declaración una tasación (*qualified appraisal*). Por otro lado, en el caso de bienes de un mínimo valor el Departamento del Tesoro puede denegar la deducción.

(iii) *Patentes y propiedad intelectual*; cuando se donan patentes o propiedad intelectual se ha establecido una regla especial. En el momento de la donación se podrá deducir el menor del coste o el valor de mercado. Sin embargo, si las patentes o la propiedad intelectual reportara ingresos futuros para la ENL, se puede incrementar la deducción por donación en ejercicios sucesivos en función de los ingresos.

4. *El valor de mercado: su justificación y la IRS publication 561*

En el caso de las donaciones en especie, la base de la deducción es, en muchos casos, el valor de mercado. Como hemos señalado, la valoración puede ser objeto de abuso. Para combatir ciertos fraudes la norma ha impuesto la obligación de que el contribuyente que quiera practicarse una deducción, y no la ENL, el que determine el valor de mercado, exigiendo una tasación (*qualified appraisal*) para bienes de un importe superior a 5.000 dólares¹⁷³. El

¹⁷² Con anterioridad a 2006 se producían abusos con relación a la deducción por donación de ropa. GERZOG (2008, nota a pie 42) cita un artículo de un periodista señalando que cuando el ex presidente Bill CLINTON era gobernador de Arkansas se deducía 2 dólares por la donación de cada calzoncillo usado.

¹⁷³ Señalan ACKERMAN y AUTEN (2011, p. 679) que si bien la valoración debe hacerla el donante, ha habido propuestas para que la ENL ayude con valoraciones o guías apropiadas para establecer ese valor (como en el caso de ropa). Sin embargo, el problema es que la ENL y el donante no tienen intereses contrapuestos y las ENL carecen de incentivos para limitar la valoración que realiza el donante.

resultado de esa tasación y la descripción de los bienes debe acompañarse a la declaración y si el importe es superior a 500.000 dólares se debe incorporar la tasación a la declaración. El concepto de *qualified appraisal* viene definido en la sección 170(e)(11)(E) y determina que debe ser efectuada por un profesional con cualificación suficiente y la tasación del bien debe ser realizada mediante criterios generalmente aceptados para dichos bienes¹⁷⁴. La tasación no es vinculante para el IRS y, si no ha seguido las directrices fijadas por la *publication 561*, no se «le dará mucha relevancia» (*publication 561*).

INCIDENCIA EN ESPAÑA. Cuando se emplea el valor de mercado como base de la deducción en España no existe mención alguna ni a quién debe determinar ese valor (si el donante o la ENL) ni a la prueba que se exige para justificarlo. Parece acertado que el que solicita el beneficio fiscal (el donante) sea el encargado de valorar, en tanto es el que tiene el beneficio tributario y quien, en su caso, debe afrontar las consecuencias de una incorrecta valoración. Ciertamente la ENL tendrá que valorar el bien por el valor venal (valor de mercado) en su contabilidad y a estos efectos puede aprovechar la valoración que le dé el donante. Pero la valoración que dé la ENL en su contabilidad no debe ser una referencia válida para el donante, en tanto para la ENL cualquier donación estará en principio exenta y su valoración se hará a efectos contables.

Cuestión distinta es lo que afecta a la tasación. Exigir una tasación por una donación implica un doble coste que debe soportar el donante. El de la donación y el de la tasación. A esto hay que añadir que la tasación no tiene efectos vinculantes para la Inspección, aunque si invertiría la carga de la prueba. Por tanto, la exigencia de tasaciones debería estar limitada a partir de ciertas cuantías. El límite de dicha cuantía es lo que habría que determinar. En Estados Unidos se ha fijado en 5.000 dólares. Por último, están los deberes de información y cuándo se deben adjuntar datos de la tasación con la primera declaración. A mi juicio, parece una medida proporcionada informar desde el primer momento, a los efectos de probar y acreditar que la tasación se ha realizado de forma previa.

Con el fin de determinar el valor de mercado (*Fair Market Value*) en la deducción por donaciones y con el objeto de dotar seguridad jurídica, el IRS editó la «*Publication 561*»¹⁷⁵ bajo el título de «*Establecimiento del valor de las propiedades donadas*» con la finalidad de establecer una guía para los donantes

¹⁷⁴ El importe satisfecho para la tasación no es deducible como mayor valor de la donación o de forma separada. Pero sí se puede deducir dentro de otro epígrafe, que limita la deducción al 2% de la base imponible, y donde expresamente, entre otros, se incluyen los gastos de tasación consecuencia de donaciones (IRS *publication 529*).

¹⁷⁵ En <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p561.pdf>

y tasadores a los efectos de estimar el valor de las donaciones en especie a ENL privilegiadas y, además, determinar los requisitos formales de información. En dicha publicación se analizan de forma detallada los requisitos de la tasación (la cualificación de los tasadores, la forma de valoración, la documentación, las incompatibilidades, etc.) y las formas de determinar el valor de ciertos bienes (joyas, obras de arte, ropa usada, colecciones, coches, patentes, inmuebles, etc.).

IMPORTANCIA EN ESPAÑA. En España se carece de este tipo de comunicaciones por la AEAT. Sin embargo, parecen un elemento esencial para la seguridad jurídica de los donantes y debería intentar abordarse por la Administración en el caso de que se optara por el valor de mercado.

5. Régimen sancionador

La normativa de Estados Unidos ha establecido tipos infractores para las valoraciones en especie [sección 6662(e) IRC]. En el caso de que el contribuyente sobrevalore los bienes objeto de la donación a los efectos de poder obtener mayores beneficios fiscales, se aplica una sanción del 20% si el valor declarado es un 150% o más del debido y se ha dejado de ingresar más de 5.000 dólares para personas físicas o 10.000 dólares para sociedades, como consecuencia de la sobrevaloración. La sanción es del 40% si el valor declarado es 200% o mayor y la cantidad dejada de ingresar supera los 5.000 dólares para las personas físicas o 10.000 para las sociedades. La sanción del 20% (no así la del 40%) puede ser evitada si el obligado tributario fundamentó su valoración en una tasación y realizó «*de buena fe un esfuerzo en investigar el valor de la propiedad*» [IRC Sec. 6664(c)]¹⁷⁶. Los anteriores tipos específicos sólo se aplican en el caso de que no haya dolo. En caso contrario, operará el tipo agravado general del dolo (*fraud*), lo que implicará que la sanción sea del 75% del importe atribuible al fraude (sección 6663 del IRC).

Desde el año 2006 la normativa estableció un régimen sancionador autónomo para los tasadores (sección 6695A del IRC) de tal manera que cuando los bienes tienen una tasación en la que se ha fundamentado el valor de mercado, el tasador tiene responsabilidad personal ante la Administración, debiendo responder de las sanciones que se le impongan de manera autónoma, lo que supone una medida antifraude para evitar que el tasador de parte vea limitados sus intereses en valorar por encima de lo correcto. La norma establece que en el caso de que el tasador conociera que la tasación iba a ser

¹⁷⁶ HOPKINS (2010, p. 421) hace referencia a la jurisprudencia donde se establece que los contribuyentes no pueden ciegamente fundamentarse en la valoración de terceros.

empleada en una declaración tributaria y dicha valoración supone para el contribuyente la imposición de una infracción tributaria por falta de ingreso del 20 o el 40%, le será impuesta la siguiente sanción; la menor del 125% del ingreso recibido por la tasación o de la siguiente cantidad (la que sea mayor): el 10% de la falta de ingreso del contribuyente o 1.000 dólares¹⁷⁷. No se impondrá sanción si se demuestra que el valor fijado en la tasación tenía más posibilidades de ser el valor apropiado.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. Los problemas de sobrevaloración y determinación de responsabilidades infractoras por donaciones de bienes en especie no están correctamente resueltos en España por ausencia de un tipo infractor determinado en una cuestión tan subjetiva. Me parece correcta, por un lado, la opción legislativa de sancionar con un tipo específico la falta de ingreso derivada de donaciones en especie por sobrevaloración, donde se establezcan los umbrales a partir de los cuáles debe operar la infracción. Y, sobre todo, me parece acertada la idea de sancionar de forma independiente, y no como un supuesto de responsabilidad tributaria de la LGT, la participación de un tasador en la comisión de una infracción en un sistema donde la tasación fuera preceptiva. El tasador tiene un papel decisivo en el caso de donaciones de bienes de valor significativo y resulta necesario establecer cortapisas especiales a los efectos de que el tasador de parte tenga interés en valorar de forma adecuada, y el sistema de infracciones personales supone avanzar en dicho sentido, a diferencia de la responsabilidad tributaria, ya que aquéllos que donan serán generalmente contribuyentes con capacidad económica, lo que supondrá que tenga recursos suficientes para que no se aplique la responsabilidad.

IX. Donaciones de bienes realizadas de forma fraccionada en el tiempo

Una de las figuras específicas del Derecho estadounidense es la donación de carácter parcial (*«parcial interest in property»*). Teniendo en consideración que los conceptos de nuestro derecho sobre propiedad y derechos reales no son trasladables al Derecho anglosajón, lo que se cuestiona es cuál es el tratamiento jurídico que en el mecenazgo debe darse a las donaciones donde no se dona la totalidad del bien, sino parte del mismo o bien alguno de los derechos que componen la propiedad. En concreto, hay que valorar si nos encontramos ante una donación que dé derecho al mecenazgo y, en su caso, cuál sería la

¹⁷⁷ El imponer sanciones de forma autónoma al tasador debería suponer que sus retribuciones aumentarían. A mayor responsabilidad, mayor coste en la prestación de los servicios, y más si la valoración es elevada.

valoración. Esta cuestión está vinculada a las grandes donaciones en especie, donaciones que tienen tal valor que no se pueden absorber por los límites de la deducción que operan en la base imponible¹⁷⁸. Este tipo de donaciones fue objeto de reforma en 2006, debido a los abusos que se habían producido, donde se donaban obras de arte a museos y éstos no accedían al uso efectivo de las mismas, de tal manera que el Estado daba una deducción actual mientras que la ENL no podía realizar en dicho período las actividades propias (ya que el bien permanecía en poder del donante), lo que iba contra de la esencia propia de las deducciones fiscales del mecenazgo (beneficio fiscal sin que la ENL realice en el mismo período de tiempo la actividad propia) (Follas, 2007-2008, pp. 1791 y 1793).

En Estados Unidos, cuando el donante transmite no la propiedad completa, sino un «*interest*» en dicha propiedad quedándose otra parte, esa donación puede no ser deducible. En principio, no se tiene derecho a la deducción por mecenazgo cuando el donante retiene derechos con relación a los ingresos de la propiedad, o derechos de uso, u otro tipo de derechos. Así, con carácter general, no cabe la deducción cuando el donante se reserva el derecho a usar, poseer, o disfrutar la propiedad¹⁷⁹.

Cuestión distinta es cuando lo que se dona es una parte de la propiedad en su conjunto. Es decir, no se dona un derecho específico sobre una propiedad, sino un porcentaje sobre el total de la propiedad, sobre todos y cada uno de los derechos que constituyen la misma. En dicho caso sí se permite el mecenazgo pero con la condición de que al final el 100% de la propiedad sea de la ENL (*fractional contribution*) en un plazo determinado. Y esta opción, que ha sido utilizada fundamentalmente con relación a obras de arte de valor elevado, tiene una serie de requisitos y condiciones para la aplicación de la deducción [sección 170(o)]:

(i) La ENL tiene que tener derecho a la posesión y al control del bien donado el tiempo correspondiente a su tanto por ciento de propiedad. Se exige que la ENL tenga físicamente la posesión sustancial y que destine su

¹⁷⁸ En el caso de los museos se ha estimado que el 80% de sus obras provienen de donaciones y, dentro de éstas, un 10% se han realizado mediante el sistema de fraccionamiento de la donación (KARAYAN, 2010-2011, p. 467). Señala también esta autora (p. 482) que en 2005 de las donaciones realizadas por personas físicas que fueron objeto de deducción por mecenazgo, sólo un 1,6% fue por arte o bienes de colección y de ese porcentaje sólo un 10% fue una donación fraccionada.

¹⁷⁹ Existen en la normativa excepciones, como las que se aplican con relación a propiedades especiales para actividades de conservación, o las que se tienen con relación a la vivienda habitual.

uso a las actividades exentas de la ENL [sección 501(c)]¹⁸⁰. Esta exigencia tiene un anverso, y es que el hecho de tener que poseer y utilizar los bienes en el tiempo proporcional puede tener consecuencias negativas para la ENL. Por ejemplo, en el caso de las obras de arte, a la ENL se le obliga a soportar todos los costes que puede tener —especialmente en obras «pesadas»— el transporte, seguros, mantenimiento, almacenaje, riesgo de daños, etc., lo que hará que las ENL puedan incluso plantearse qué tipo de bienes pueden aceptar (Follas, 2007–2008, pp. 1804–1805).

(ii) El bien o derecho debe pasar totalmente a la propiedad de la ENL en el plazo de 10 años desde la fecha de la primera donación o la muerte del donante, la que acontezca antes.

(iii) En el caso de que no se cumplan los requisitos anteriores (i) y (ii), el contribuyente tiene que regularizar la deducción pagando un 10% adicional sobre la deducción practicada y los intereses de demora.

(iv) Para que un donante tenga derecho al mecenazgo, debe tener en exclusiva, o bien compartido con la ENL, totalidad del bien. Por tanto, en el caso de bienes en copropiedad, como puede suceder en una familia cuando ha heredado el mismo, no se puede aplicar la normativa del mecenazgo cuando una parte quiere donar de forma individual su alícuota. Sin embargo, sí se establece la posibilidad de que el Departamento del Tesoro autorice la deducción cuando la totalidad de los propietarios realizan la donación de manera proporcional.

(v) La base de la deducción inicial, por la primera parte de la donación, se rige por la regla general aplicable en función del bien donado. Lo normal será el valor de mercado. Pero en el caso de las donaciones sucesivas del resto de partes, se ha impuesto una limitación. El valor de mercado será el menor del tomado en el momento de la primera donación o el de mercado en la fecha de la siguiente donación. Con este sistema, el riesgo de una bajada en el valor del bien se traspaasa al donante (Karayan, 2010–2011, pp. 469–470). Si en el futuro aumenta el valor del bien donado (pensemos en arte),

¹⁸⁰ En la Sentencia *Winokur v. Commissioner* (90 T.C. 733, T.C. 1988) el tribunal determinó que no era necesaria la posesión física del bien para gozar de la deducción sino el derecho a tenerla. Esta situación fue muy criticada, al entender que permitía a los donantes acceder a deducciones fiscales pudiendo tener el control absoluto del bien. En estos casos, el museo podía prometer al donante que no tomaría posesión del bien hasta que no tuviera la transferencia definitiva del bien (FOLLAS, 2007–2008, nota a pie 92). Y es necesario tomar en consideración que el donatario tendrá especial interés en complacer al donante para tenerlo satisfecho. La norma cambió para evitar abusos y se exige una posesión real del mismo en la parte de tiempo correspondiente (KARAYAN, 2010–2011, pp. 465–467).

la base de la deducción se limita al valor inicial tomado. Si el valor baja, se toma ese valor reducido. Por tanto, el donante, si busca una planificación fiscal adecuada, deberá analizar la evolución del mercado sobre el bien donado.

Este sistema de donaciones realizadas de manera fraccionada, que se ha vinculado generalmente al ámbito de las grandes donaciones y en especial del arte, se ha cuestionado desde la reforma de 2006 debido a las restricciones impuestas y se entiende que perjudica al mecenazgo de obras de arte y a otras grandes donaciones, como inmuebles. Como sucede con las normas antifraude, se ha criticado la proporcionalidad de la reforma al ponderar los valores, ya que si bien va a evitar fraudes, también va a suponer una limitación importante a las donaciones de obras de arte o grandes propiedades (Follas, 2007-2008, p.1806)¹⁸¹.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. La norma de donaciones de *parcial interest in property* pone de manifiesto un problema que también debe afrontarse en España. Los límites de la deducción en el IS y en IRPF hacen que para las grandes donaciones sea necesario donar porcentajes de propiedad para poder acceder totalmente a los incentivos fiscales del mecenazgo. Sin embargo, en España, no se exige nada más que donar. Eso supone que un mecenas pueda donar parte de un inmueble o de un cuadro y quedarse con la posesión efectiva del bien, con el consentimiento del donatario. En dicho caso se puede producir una de las inconsistencias del sistema del mecenazgo; se concede una deducción actual mientras que la ENL no puede afectar al bien donado a sus fines. Esta cuestión, por tanto, podría ser objeto de regulación expresa. Si se dona un porcentaje de la propiedad de un bien, debe asegurarse que el mecenazgo cumple con sus fines tributarios, exigiendo que la ENL pueda disfrutar de forma inmediata de los bienes donados en favor de sus beneficiarios, siempre que esa disposición parcial sea un beneficio y no una carga. Otra opción sería retrasar los efectos de la deducción hasta que se tenga el control por parte de la ENL de los bienes.

¹⁸¹ Vide KARAYAN (2010-2011, pp. 471 y ss.). Esta autora señala que diversos profesores y los propios museos se han manifestado a favor de que la norma relaje sus exigencias, ya sea en plazos, posesión efectiva de la propiedad o valoraciones, a los efectos de incentivar las donaciones de obras de arte.

X. La no deducción por mecenazgo de los servicios prestados

La sección 170(c) del IRC define las aportaciones que dan derecho al mecenazgo como «*a contribution or gift to or for the use of...*» (una contribución o regalo o para el uso de...). No es posible, por tanto, la aplicación del mecenazgo a los servicios prestados¹⁸². Se permite la deducción por dinero, por bienes, pero no por tiempo¹⁸³. Señala Hopkins (2010, p. 338) que las razones de no permitir la deducción son dos. Por un lado, en la medida en que el servicio no se computa como ingreso, permitir la deducción por mecenazgo sería, de facto, permitir una doble deducción¹⁸⁴. Por otro, por las dificultades que para el IRS existirían en la valoración de tales servicios¹⁸⁵.

Lo que sí permite la normativa es la deducción de los gastos en que las personas físicas incurren para la prestación de esos servicios de carácter gratuitos a una ENL privilegiada¹⁸⁶. La razón de ser se encuentra en que no son gastos personales¹⁸⁷. Si los gastos no se llevan a cabo en beneficio propio sino de la ENL entonces se puede entender que son gastos realizados *para el uso*

¹⁸² Sí son deducibles por mecenazgo los *derechos* de terceros donados. Así, un contribuyente que adquiere el derecho a recibir lecciones de baile y dona esos derechos a una ENL puede deducirse por mecenazgo el valor de los mismos (*Revenue Ruling* 68-113, 1968-1 C.B.80).

¹⁸³ APRILL (2000-2001, p. 863) advierte que la finalidad es que el sistema sea neutral y pone el ejemplo de un médico que ganara 1.000 dólares al día, y trabajara 5 días y donara el dinero de un día. En dicho caso, integraría en su renta 5.000 euros y se deduciría 1.000, por lo que el efecto sería que tributaría por 4.000 dólares. De la misma manera, si trabajara sólo 4 días y el 5 día realizara voluntariado, el efecto fiscal sería el mismo, en tanto sólo tributaria por 4.000 dólares que son los que efectivamente ha ganado.

¹⁸⁴ Ese argumento, sin embargo, sería también extensible en el caso de ganancias de capital, donde la donación se aplica sobre el valor de mercado y donde la ganancia de patrimonio no se incluye en la renta declarada.

¹⁸⁵ HENDERSON y MALANI (2009, nota a pie 35) señalan con relación a los servicios que es muy difícil determinar el número de horas donadas y el valor de las mismas, porque los individuos tienden a exagerar las cantidades y las ENL no tienen ningún incentivo en corregir la valoración.

¹⁸⁶ La *Treasury Regulation* 1.170A-1(g) establece que «*No deduction is allowable under section 170 for a contribution of services. However, unreimbursed expenditures made incident to the rendition of services to an organization contributions to which are deductible may constitute a deductible contribution. For example, the cost of a uniform without general utility which is required to be worn in performing donated services is deductible. Similarly, out-of-pocket transportation expenses necessarily incurred in performing donated services are deductible. Reasonable expenditures for meals and lodging necessarily incurred while away from home in the course of performing donated services also are deductible. For the purposes of this paragraph, the phrase while away from home has the same meaning as that phrase is used for purposes of section 162 and the regulations thereunder*».

¹⁸⁷ La *Revenue Ruling* (56-508-1956-2 C.B. 126), con relación al voluntariado con la Iglesia y Cruz Roja, determina que no son deducibles los gastos personales.

de las ENL. A efectos prácticos, lo anterior implica que se pueden deducir los gastos en que se incurran por desplazamiento (lo que incluiría la gasolina del vehículo, taxis, autobuses, gastos de comida, alojamiento, etc.), uniformes, reparaciones, etc.¹⁸⁸. No son deducibles los gastos generales de reparación, mantenimiento o seguros genéricos, y sólo, como excepción, lo serán si están directamente relacionados con la prestación de los servicios gratuitos¹⁸⁹. Jurisprudencialmente se ha llegado a permitir la deducción de los gastos del personal y viajes de los donantes donde dicho personal prestaría sus servicios a la ENL privilegiada¹⁹⁰. En cualquier caso, y tal y como exige la norma, la deducción por mecenazgo alcanza a los «pagos» [sección 170(a)] por lo que no será deducible la amortización de los bienes.

Para la deducibilidad de los gastos se exigen varios requisitos (Hopkins, 2010, pp. 340 y ss.). (i) La cantidad no debe ser reembolsada; (ii) Debe tener una relación directa por los servicios que se prestan por la ENL; (iii) Son gastos en que se haya incurrido con ocasión del servicio; (iv) Deben ser necesarios y razonables en la cuantía; (v) Como se establece en la sección 170(j) no puede haber en esos gastos un elemento significativo de vacaciones, ocio o placer¹⁹¹.

La deducción opera incluso en el caso de que la ENL compensara al voluntario, pero lo hiciera por un valor menor al coste. Si la ENL concede una compensación para cubrir dichos gastos, el contribuyente sólo debe tri-

¹⁸⁸ La sección 170 (j) hace mención a la deducibilidad de los gastos de desplazamiento, lo que incluye comidas y desplazamientos, siempre que se produzcan «*while away from home*» (mientras que estén fuera de casa). Con relación a la comida, señala la IRS *publication* 526 que no es deducible el coste de las mismas cuando se prestan servicios a ENL privilegiadas salvo que sea necesario pernoctar fuera, ya que en otro caso se consideran gastos personales. En el caso de la deducción por desplazamiento en vehículo propio, la Sección 170(j) establece el importe de la deducción en 14 centavos por milla.

¹⁸⁹ *Revenue Ruling* 58-279 (1958-1 C.B. 145). En la misma se señala que esos gastos generales no son deducibles ni siquiera en la parte proporcional imputable a la ENL, ni tampoco que es deducible la amortización. Y en el caso del seguro, como su finalidad es la protección del individuo, tampoco da derecho al mecenazgo.

¹⁹⁰ *Rockefeller v. Commissioner*, 76 T.C. 178 (1981) citada por NOTE CHARITABLE DEDUCTIONS (1984-1985, nota a pie 58).

¹⁹¹ Lo que se ha puesto de manifiesto con relación a ciertos servicios de voluntariado es cuál debe ser el tratamiento cuando se trata de actividades mixtas, donde la persona tiene que trabajar durante un tiempo y el resto lo tiene disponible para actividades personales, de tal manera que no es una ocupación plena. Esto se produce en viajes, campamentos, proyectos, etc. Señala HOPKINS (2010, pp. 344 y 345) que en estos casos el IRS entiende que el tiempo empleado en la actividad en comparación con el tiempo libre disponible tiene que ser muy elevado para que opere la deducción. Es decir, el elemento de disfrute personal tiene que ser insignificante.

butar por el exceso de la retribución sobre sus gastos deducibles, y si éstos fueran mayores, podría deducirse por la diferencia (IRS *publication* 526).

INCIDENCIA EN ESPAÑA. Como en Estados Unidos, la prestación de servicios gratuitos no da derecho al mecenazgo. Sin embargo la posibilidad de considerar mecenazgo los gastos incurridos por los voluntarios me parece que debe ser incorporada a la normativa española porque encaja con los fundamentos de los incentivos fiscales al mecenazgo. Si un voluntario tiene que gastar dinero propio, que limita de su consumo personal, para dedicarlo de forma efectiva a una ENL privilegiada, el gasto tiene que considerarse como una donación, porque son gastos incurridos de forma personal pero por cuenta de terceros. El elemento clave estará en controlar el fraude y los abusos y poner los límites, y en este caso la ENL debe tener un papel determinante ya que en principio no tiene un interés contrapuesto en limitar la aportación de los voluntarios. La Ley 6/1996 reconoce el derecho del voluntario a «*Ser reembolsados por los gastos realizados en el desempeño de sus actividades*» [art. 6(e)]. Pero en el caso de que el voluntario no obtenga dicho reembolso de los gastos, debería poder optar a un beneficio fiscal que, al menos, compense los gastos personales necesarios para los servicios otorgados a una ENL de la 49/2002.

1. *Los servicios gratuitos de las empresas*

No sólo las personas físicas prestan servicios gratuitos. Las empresas, y en una medida considerable, también los hacen. La deducibilidad de los gastos gratuitos en que se incurre ha sido escasamente tratada por la doctrina estadounidense. Señala Halperin (2011, nota a pie 59) que no existen en la normativa una referencia sobre la no deducibilidad de los gastos no correlacionados, pero parece que los Tribunales determinan que no son deducibles los gastos no destinados o correlacionados, por aplicación de la sección 162, a la producción de ingresos o beneficios. Por tanto, como en España, los gastos incurridos no afectos a la actividad, no serían fiscalmente deducibles como gasto corriente de la actividad.

Lo que se plantea es si los gastos incurridos por la empresa para prestar servicios gratuitos sí pueden considerarse como una donación «*para el uso*» de la ENL privilegiada, de la misma manera que sucede con las personas físicas. Y la respuesta parece ser positiva. El artículo 170(c) incluye dentro de las donaciones las prestaciones «*para el uso*», y aplicando la misma doctrina que para las personas físicas parece que sería merecedora de los beneficios fiscales del mecenazgo y todos los gastos incurridos y no reembolsados serían considerados como donaciones. El resultado final de esta construcción es que

para los empresarios sí es deducible el mecenazgo por los servicios prestados, pero la base de la deducción es el coste incurrido (y no el valor de mercado de los servicios). Es decir, el tratamiento sería análogo al de la donación de existencias, lo que nos lleva a concluir que los servicios prestados por empresas de manera gratuita sí dan lugar al mecenazgo.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. En el caso de los empresarios los efectos económicos que se derivan de las donaciones de servicios son realmente perniciosos. A la ausencia de beneficios fiscales por los servicios se añade que el coste en el que incurren para prestar esos servicios no son un gasto deducible, al tratarse de liberalidades. Esto no es así en el País Vasco y Navarra donde sí se ha previsto un incentivo para la donación del trabajo gratuito realizado para las ENL mediante la deducción del coste de la prestación, incluida en su caso, la amortización de bienes cedidos. A mi parecer, la solución dada por el Derecho Americano y por el País Vasco y Navarra debe adoptarse. En el caso de servicios gratuitos a ENL privilegiadas, los costes incurridos deben ser deducibles de forma íntegra. Debido a los problemas de valoración que pueden existir, en el caso de los empresarios creemos que una opción adecuada sería la de optar por un gasto deducible en la base y no una deducción en la cuota, lo que evitaría posibles fraudes.

A la anterior limitación hay que añadir un problema contable pero con incidencia tributaria. El nuevo Plan Contable de ENL (RD 1491/2011) determina en la Norma de Registro y Valoración 9.2 que las donaciones y subvenciones de *«carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien o servicio recibido, siempre que el valor razonable del citado bien o servicio pueda determinarse de manera fiable»*. Por su parte, en el apartado 9.4.4 se establece que para el caso de servicios *«La entidad reconocerá en la cuenta de resultados un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso en concepto de subvención/donación por la mejor estimación del valor razonable del servicio recibido»*. Es decir, si un despacho de abogados prestara un servicio gratuito que se valorara por mercado en 100 unidades, el registro contable de la ENL sería reconocer un gasto por asesoramiento jurídico por 100 y un ingreso por donación de 100.

El problema es, a la vista de lo anterior, cómo tienen que contabilizar esa donación de servicios las empresas mercantiles, ya que el Plan General Contable no dice nada al respecto (RD 1514/2007). Lo que parece lógico, por un principio de coherencia y unidad, es que la empresa mercantil contabilizara, siguiendo el ejemplo anterior, un ingreso por 100 y una donación por la diferencia entre su coste y esos 100. Si esto fuera así, el registro contable tiene efectos fiscales por aplicación del artículo 10.3 del TRLIS y esto llevaría a la sociedad mercantil a computar un ingreso ficticio. Imaginemos que el coste de la entidad mercantil por los servicios

prestados es de 20 unidades y el precio de mercado es 100. La sociedad mercantil debería computar un ingreso de 100, un coste de 20 y un donación de 80. Pero al no ser deducible la donación, debería tributar por el beneficio obtenido entre el precio de mercado y el coste (80 unidades).

La anterior situación no es tolerable en el sistema actual, en tanto atenta no sólo contra la justicia y la igualdad, sino también contra la capacidad económica. El régimen tributario de las donaciones de servicios debe ser objeto de una profunda revisión en la futura Ley de Mecenazgo. No es aceptable que una empresa sea penalizada tributando por unos beneficios presuntos (realmente inexistentes) cuando presta servicios gratuitos a ENL y donde, además, no se puede deducir tampoco el coste de los mismos.

Cuando son personas físicas profesionales o empresarios las que hacen los servicios gratuitos existe una diferencia con relación a las personas jurídicas. El artículo 28.4 de la LIRPF determina que «*Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio. Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último*». La norma fiscal ha establecido una norma de calificación que obliga a los empresarios y profesionales a reconocer un ingreso por el valor de la prestación de servicios gratuitos cuando se presten a una ENL privilegiada o a cualquier otra persona. Se obliga a tributar por un beneficio no obtenido y, a su vez, la donación no es fiscalmente deducible. Esta norma debería ser objeto de revisión expresa en el IRPF y excepcionar su aplicación cuando el destinatario del servicio sea una ENL acogida a la Ley 49/2002. Además, el coste incurrido debería ser considerado gasto deducible.

2. *El uso de bienes*

Anteriormente hicimos mención a que en el IRC para que opere la deducción por donación es necesario que el donante no se quede con ningún *interest* en los bienes donados. Y sólo son deducibles las donaciones parciales cuando se donan intereses indivisibles que posteriormente tienen que llegar al 100%. Al ser el concepto de donación en este ámbito restrictivo, no se permite donar por la cesión del uso de inmuebles. Así, en la *Revenue Ruling* 89-51 (1989-15 IRB 5) se cuestiona si el derecho de uso de inmueble de un particular a una ENL privilegiada da derecho al mecenazgo y señala que no es posible porque la sección 170 no da cobertura al derecho de uso. Y en la *Revenue Ruling* 58-279 (1958-1 C.B. 145) se entiende que no cabe deducción por mecenazgo por el valor de mercado del uso de una avioneta, coche o telescopio ni tampoco por la amortización.

Lo anterior no obsta a que pueda aplicarse la misma regla a la que anteriormente hicimos mención para los gastos incurridos «*para el uso*» de la ENL. Sí serían deducibles los gastos reales que se hubieran efectuado y que fueran directamente imputables a la actividad realizada por la ENL por el uso del bien o inmueble.

3. *Las donaciones de derechos devengados por trabajo o servicios*

Una de las formas de mecenazgo consiste en que una persona realiza un determinado trabajo o servicio pero quiere que la cuantía devengada vaya a parar directamente a una ENL. Es el caso, por ejemplo, de ciertos conferenciantes que imparten un curso y solicitan que el dinero se ingrese en una ENL. En dicho caso, técnicamente, el tratamiento tributario es el de una prestación de servicios que debe integrarse en la base imponible y, a su vez, una donación por la cantidad económica transferida. De esta manera, la persona física tributa efectivamente, aunque luego tiene derecho a una compensación por mecenazgo. Es decir, si la conferencia diera derecho a una renta de 1.000 unidades, en Estados Unidos se integraría en su base imponible y se deduciría, de tal manera que el resultado final sería neutro si no se aplicaran los límites del 50% o 30%.

Sin embargo, en el caso de ciertos premios se ha establecido una excepción. La sección 74(3) del IRC determina que aquellos contribuyentes que obtengan premios derivados del reconocimiento de méritos logrados en el ámbito de la religión, mecenazgo, ciencia, educación, arte, literatura, que sean entregados de forma gratuita a una ENL, no integrarán dicho ingreso en su renta¹⁹². Es decir, no tributa el ingreso y, como contrapartida, no hay derecho a la deducción por mecenazgo. Mediante este sistema se evita totalmente la imposición sin que sea necesario que operen los límites de la base imponible¹⁹³.

¹⁹² La sección 74(b) requiere para que se aplique esta regla que el premiado haya sido seleccionado sin ninguna acción de su parte para participar en el concurso o procedimiento y que no sea requerido a prestar servicios futuros como condición para recibir el premio.

¹⁹³ Otra medida parecida es la de los préstamos gratuitos. Los préstamos gratuitos concedidos a ENL (sin intereses) no se consideran donaciones que den derecho al mecenazgo, porque se entiende que se está donando un «*partial interest*». En Estados Unidos, quien concede un préstamo tiene que imputar en su base imponible el valor de mercado de los intereses en el caso de que haya concedido el mismo sin intereses o por debajo de mercado (sección 7872 del IRC). Sin embargo, en el caso de que el prestatario sea una ENL privilegiada, el prestamista no tendrá que integrar en su base imponible los intereses presuntos por su valor de mercado si el principal no excede de 250.000 dólares durante el ejercicio fiscal

Otro supuesto excepcional se conoció dentro de las medidas relacionadas con el huracán Katrina. En este caso el IRS (*Notice* 2005-68) permitió un sistema donde los trabajadores de las compañías podían cambiar días de vacaciones, días libres, o de bajas, por donaciones en metálico de sus empleadores para ayudar a las víctimas del huracán. Los trabajadores no tendrían que integrar la renta en su IRPF y, a su vez, el empresario tendría un derecho al mecenazgo por la cantidad donada. Es decir, se evita de tener que integrar la renta en el IRPF y que opere la deducción por mecenazgo con los límites.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. Al haberse establecido un sistema de deducción en la cuota en España estas operaciones no son neutras, pues dependen de la diferencia entre el tipo marginal y la deducción en la cuota. Este tipo de donaciones lo hacen generalmente personas con capacidad económica de tal manera que lo normal es que el tipo marginal sea superior al tipo de deducción, por lo que el resultado final es una pérdida neta. Es decir, si el importe por la conferencia es de 1.000 euros, su tipo de gravamen es del 48% y la deducción es del 25%, va a tributar efectivamente por la diferencia entre 48 y 25 (23%).

Sin embargo, si la deducción en la cuota se elevara hasta el 70%, la aproximación sería totalmente distinta en tanto el donante va a ahorrar, y por tanto recibir, la diferencia entre 48 y 70 (22% en impuestos). Es decir, recibiría por la conferencia un 22% de 1.000 por mecenazgo.

En cualquier caso, lo que sí creo que es importante es que, como mínimo, una persona que imparta una conferencia, curso u obtenga un premio donde la cantidad a la que tenga derecho vaya de manera íntegra a una ENL, no debería tributar por la misma.

XI. Obligaciones formales para la deducción fiscal de las donaciones

Hemos visto hasta ahora cuál es la normativa sustantiva del mecenazgo en Estados Unidos. Junto con dicho acervo, se regulan una serie de obligaciones formales que resultan esenciales a los efectos de controlar los efectos fiscales del mecenazgo¹⁹⁴.

[*Treasury Regulation* 1.7872-5T(b)(9)]. Como puede verse, el resultado de la operación es neutra. No se tributa por el ingreso pero tampoco hay derecho a la deducción por donación.

¹⁹⁴ El PRESIDENT'S ADVISORY PANEL ON FEDERAL TAX REFORM (2005) aconsejaba que para las donaciones pequeñas se redujeran las cargas administrativas referentes a la documentación, en tanto para el IRS verificar dichas deducciones tiene un coste/efectividad que hace que

1. *Documentación en el caso de donaciones en dinero*

La sección 170(f)(17) determina que no se permitirá la deducción por mecenazgo en el caso de donaciones en dinero a no ser que el donante guarde como justificante de dicha transferencia un resguardo bancario o bien una comunicación por escrito del donante donde conste: nombre de donatario; fecha de la donación y cuantía de la contribución. El justificante debe tenerlo el donatario antes de la fecha de presentación de su declaración de la renta. La documentación se configura como un requisito de la deducción y la falta del mismo da lugar a la no deducción y a la posible imposición de sanciones.

En el caso de que la donación sea de 250 dólares o superior, tomada de forma individual, no bastará con el resguardo bancario, y será necesaria la emisión de un certificado por parte de la ENL¹⁹⁵. La sección 170(f)(8) condiciona la aplicación de la deducción a que el donante obtenga el certificado de la ENL.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. La obligación de emitir certificados cuando se reciben donaciones en dinero se ha limitado en Estados Unidos para donaciones separadas superiores a 250 dólares, bastando por cantidades inferiores que el contribuyente guarde un resguardo del pago. En España, sin embargo, todas las donaciones, aunque sean insignificantes, debe estar soportadas documentalmente mediante certificado. Esta una cuestión que se debería reformar en España. El emitir certificaciones es una carga tributaria indirecta. Y si la entidad recibe muchas donaciones pequeñas (Iglesia, Cruz Roja, etc.) imponer ese deber sin límites puede ser desproporcionado para la ENL. El importe de 250 dolares es quizás demasiado elevado en el caso de España, debido a que el volumen de donaciones es mucho menor que en Estados Unidos, pero sí es aconsejable poner un umbral, al menos, para las grandes ENL.

La declaración por donaciones superiores o iguales a 250 dólares debe contener la cantidad donada en dinero y la descripción (pero no el valor) de

no tenga sentido revisarlas. Por otro lado, recomendaba que las ENL tuvieran que comunicar al IRS y al donante la información sobre la donación, aunque en el caso de donaciones inferiores a 600 dólares y, con el objeto de reducir las cargas administrativas, se exceptionara ese deber.

¹⁹⁵ La sección 170(f)(8) se refiere a pagos separados, de tal manera que la norma se aplica para las donaciones realizadas de forma individual y no por el conjunto. Se señala en la IRS *publication* 526 que no se pueden agrupar donaciones independientes, de tal manera que si se dona 25 dólares a la semana a una iglesia, cada donación es individual a los efectos del límite de los 250 dólares.

los bienes. Es decir, la ENL no determina en su certificado el valor de los bienes donados por un tercero, pero sí los identifica. Además, el certificado debe determinar si la ENL ha entregado algún bien o servicio a cambio (y en su caso del valor del mismo) como contrapartida de la donación realizada (*quid pro quo*)¹⁹⁶.

No obstante lo anterior, la *Revenue Regulation* 1.170A-13 establece excepciones con relación a las obligaciones de información de los bienes y derechos que la ENL entrega como contraprestación [1170A-13(8)]. No existe obligación de declarar la existencia de esos bienes y derechos, y por tanto, se entiende que el total entregado es donación en los siguientes casos¹⁹⁷:

—Cuando los bienes y derechos tienen un valor *insustancial*, entendiendo por tal aquél en el que el valor de los bienes recibidos no exceda de la menor de estas cuantías: el 2% de la contribución o, para el año 2012, de 99 dólares.

—Cuando los bienes y derechos tienen un valor *insustancial*, entendiendo por tales aquéllos donde la donación es, al menos, en 2012, de 49,50 dólares y los únicos beneficios que recibe el donante no tienen mayor valor que un artículo de bajo coste, entendido por tal aquél que no excede, para el año 2012, de 9,90 dólares (*token exception*).

—Derechos de los miembros o asociados; en el caso de que la cuota satisfecha sea de 75 dólares o menos y los derechos de los miembros sean de carácter anual. En este caso, la norma reconoce dos supuestos. Uno, aquellos eventos exclusivos para los miembros de la entidad, y donde la ENL debe presupuestar el coste para los artículos de bajo coste [IRC 513(h)(2)]. El segundo supuesto es no exclusivo, y se trata del derecho al acceso de eventos donde los beneficios pueden ser descuentos en las entregas, acceso gratis al aparcamiento, acceso preferente a bienes y servicios¹⁹⁸.

¹⁹⁶ En el caso de que la contraprestación consista sólo en beneficios religiosos intangibles, deberá constar una declaración en ese sentido. Se entiende por beneficio intangible cuando no es vendido habitualmente al margen de las donaciones recibidas (como la admisión a los servicios religiosos).

¹⁹⁷ En el caso de programas o guías que se reparten a los miembros o patronos se entiende que no tienen valor suficiente y se considera que el total es donación (*Revenue Procedure* 90-12, 1990-1 C.B. 471).

¹⁹⁸ La *Revenue Ruling* 1.170A-13(8) pone varios ejemplos. Así, el caso de un centro de arte donde a cambio de 75 dólares se ofrece la posibilidad de adquirir los *tickets* con antelación al resto de los usuarios, aparcamiento gratuito durante los accesos a los eventos y un 10% de descuento en los artículos de *merchandising*. En el caso de que se paguen 150 dólares, se tienen los mismos derechos pero, además se regala un póster cuyo valor en la tienda es de 20 dólares. Pues bien, en el caso de que un asociado contribuya con 150 dólares, sólo recibe un certificado señalando que la ENL ha dado servicios por un valor de 20 dólares.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. El régimen de información en USA engarza con el concepto de valor *insustancial* y cuándo una contraprestación es de tan poca envergadura que ni siquiera es necesario informar. Esto supone, por tanto, que retornos testimoniales no impiden que la donación sea por el 100% de lo entregado. Y es una cuestión que debería tomarse en consideración en la normativa española. Las donaciones donde el retorno que se obtenga sea insustancial, no deben impedir que la donación sea del 100%. La clave estará en determinar cuándo existe ese valor insustancial y cuándo las ENL están excluidas de dar información al respecto.

2. *Las operaciones mixtas: donación y precio*

Cuando analizamos el concepto de donación hicimos mención a las *quid pro quo contributions* y al supuesto de operaciones que se podían desdoblarse en dos, parte en donación y parte en precio. La sección 6115 del IRC ha determinado una serie de obligaciones documentales en el caso de prestaciones de servicios o entregas de bienes realizados por la ENL. Si la ENL recibe una «*quid pro quo contribution*» superior a 75 dólares, debe acompañar un justificante donde: (1) se informe al donante que la cantidad deducible a efectos fiscales se limita al exceso de la contraprestación que correspondería al valor de los bienes y servicios prestados por la organización; (2) debe proporcionar al donante un valor estimado «*de buena fe*» del valor de los bienes o servicios prestados por la ENL.

El IRC ha impuesto un régimen infractor autónomo para la ENL en el caso de que no entregue el certificado correspondiente (sección 6714 de IRC). La sanción es de 10 dólares por contribución y no puede exceder de 5.000 dólares por cada evento de *fundraising*. La ENL puede evitar la infracción si demuestra que la falta del certificado se debe a una causa razonable.

INCIDENCIA EN ESPAÑA. Como he señalado anteriormente, en Estados Unidos la ENL sólo está obligada a entregar y valorar en el caso de donaciones sustanciales. Es necesario establecer límites. En este caso son 75 dólares. Pero la norma no obliga a deberes formales por cantidades insignificantes.

3. *Las donaciones en especie*

En aquellos casos donde se realizan donaciones en especie la norma ha establecido una serie de deberes documentales específicos.

(i) Si el importe es inferior a 250 dólares, la ENL debe emitir un recibo donde conste el nombre de la ENL, la fecha y localización de la donación y una descripción razonable detallada de la propiedad. El donante, por su

parte, debe guardar la documentación necesaria para acreditar el derecho a la deducción. En concreto, tiene que poder justificar el valor de la donación. Si éste es el de mercado, ha de determinar cómo se ha fijado y, si ha habido una tasación, debe guardar una copia de la misma.

(ii) Si el importe es superior a 250 dólares, deberá contener la información a la que hacíamos mención anteriormente para las donaciones en dinero (en concreto, justificación de que la ENL no prestó ningún bien o servicio o, si los prestó, el importe de los mismos).

(iii) Si el importe de la donación supera los 500 dólares, el obligado tributario debe adjuntar a su declaración tributaria un impreso informativo específico como condición para que la donación sea deducible [sección 170(f)(11)]. Esta obligación no se exigirá a los sujetos pasivos del IS.

(iv) Como regla general se exige que se obtenga una tasación cualificada (*qualified appraisal*) para donaciones de bienes o derechos por un valor superior a 5.000 dólares donde debe adjuntar a la declaración información sobre los bienes y sobre la tasación.

(v) En el caso de donaciones superiores a 500.000 euros, se debe realizar una tasación cualificada (*qualified appraisal*) y adjuntar dicha tasación a la declaración.

4. La responsabilidad del donatario en la donación

En apartados anteriores hemos hecho mención a algunas sanciones autónomas en las que pueden incurrir las ENL como donatario. Es el caso de los certificados que tienen que emitir en el caso de los vehículos (sección 6720 del IRC), o en las *quid pro quo contributions* (sección 6714 de IRC). Como hemos señalado anteriormente, para la aplicación de ciertos límites o deducciones por mecenazgo se exige que, por parte de la ENL, se dé un determinado uso al bien. En este caso, la sección 6720B del IRC (*Fraudulent identification of exempt use property*) determina que si una propiedad [definida como se establece en la sección 170(e)(7)(C)] se identifica por la ENL como afecta a la actividad exenta (sección 501) y conoce que no será utilizada para ese uso se le sancionará con 10.000 dólares.

Por otro lado, es posible entender que las ENL colaboran en la comisión de un ilícito. En concreto en la sección 6700 del IRC (*Promoting abusive tax shelters*) y la sección 6701 (*Penalties for aiding and abetting understatement of tax liability*). Es decir, cuando se promueven planificaciones con el propósito principal de evadir impuestos o cuando se colabora para evitar pagar los

impuestos debidos de otras personas. Se señala en un documento del IRS que las secciones 6700 y las 6701 no han sido aplicadas con frecuencia en el ámbito de los incentivos fiscales al mecenazgo, y en cada caso deberán revisarse las situaciones de forma individual y verificar que se puede probar la participación de la ENL¹⁹⁹. Un ejemplo que cita es el de una ENL no privilegiada que afirma ante sus donantes que las aportaciones que le hagan sí dan derecho a gozar de los incentivos fiscales al mecenazgo. En este caso se entiende que la ENL es una promotora *tax shelter* y puede ser sancionada bajo la sección 6700 por realizar falsas manifestaciones al señalar que las donaciones dan derecho al mecenazgo (9.B. *Situation 2*). Otro ejemplo que se cita (16.C. *Situation 3*) es cuando un donante ofrece una escultura a un museo y se acepta el 1 de febrero de un año. El administrador del museo consiente en antedatar la donación a diciembre del año anterior para que el donante pueda deducirse fiscalmente. En este caso, el administrador del museo ha colaborado en la realización de un fraude fiscal de forma consciente, por lo que se cumplen todos los elementos para poder ser responsable bajo la sección 6701²⁰⁰.

XII. Conclusiones: resumen de medidas que pueden ser aplicables en España

A lo largo de este trabajo hemos ido exponiendo los principales rasgos de los incentivos fiscales al mecenazgo en Estados Unidos e identificando aquellas cuestiones que podrían ser útiles en la futura reforma 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. Son varias las cuestiones que pueden adaptarse a la normativa española, pues no en vano la filosofía y fundamentos de los beneficios al mecenazgo tienen los mismos basamentos en los distintos países. La diferencia fundamental, a nuestro juicio, es que en el sistema americano la intención de la norma es que los donantes puedan beneficiarse de forma íntegra de los incentivos al mecenazgo. El legislador español ha determinado, al menos para las personas físicas, un conjunto normativo donde parece que la intención última es que sólo donaciones cuantitativamente pequeñas puedan gozar de los beneficios fiscales. No es lógico que un contribuyente persona física de Estados Unidos que tenga renta de

¹⁹⁹ En «*Application of IRC 6700 and IRC 6701 to charitable contribution deductions*» (by Michael Seto, David Jones and Gerry Sack)(1999 EO CPE Text), en la página web del IRS (<http://www.irs.gov/pub/irs-tege/eotopicm99.pdf>).

²⁰⁰ Con relación a las ENL y su participación en *tax shelter* puede verse también HOPKINS (2010 pp. 423 y ss.).

200.000 unidades y done 100.000, se pueda deducir hasta 7 veces más en dicho país que en España. Al margen de esa consideración general, creemos que a la vista de la normativa de los Estados Unidos, en España podrían adoptarse varias de las medidas de dicha legislación.

(i) A la hora de afrontar una reforma del mecenazgo hay que partir del hecho de que los incentivos fiscales al mecenazgo tienen la naturaleza de subsidio o subvención indirecta a las ENL. Las deducciones fiscales al mecenazgo son recursos públicos que se destinan a una ENL elegida por el donante. Son transferencias de impuestos donde la Administración queda al margen de su distribución o control. Cuando una persona dona 100 unidades a una ENL y tiene derecho a una deducción de 25, el contribuyente aporta 75 unidades propias y elige que otras 25 que son impuestos vayan a parar a una determinada ENL.

Esa idea de subsidio o subvención debe llevar aparejado un control sobre las ENL y deben definirse de manera precisa qué entidades cumplen con los requisitos necesarios. Es más, a mi juicio, debe suprimirse el artículo 68.3(b) de la LIRPF que determina que también se podrán deducir *«El 10 por ciento de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública»* cuando no estén en la Ley 49/2002. No debería ser posible dar un subsidio o subvención indirecta del 10% a entidades que no estén controladas por la AEAT ni tengan un marco jurídico tributario que justifique que reciban esas cantidades.

(ii) Una cuestión de base a la hora de afrontar la reforma de la Ley 49/2002 (se entiende para mejorar las actuales condiciones) es determinar cuál es la finalidad buscada, teniendo en consideración el aumento de donaciones esperado y el coste fiscal que tendrá para la Hacienda Pública. Y para realizar dicho análisis sería necesario tener datos sobre el mecenazgo en España y su coste fiscal en una serie temporal relevante. En cualquier caso, hay que partir de que la actual situación de crisis, unida a la elevación de la presión fiscal, especialmente en el IRPF y en el IVA, ha supuesto que la renta disponible para donar haya disminuido. A esto hay que añadir un decremento de las subvenciones de las Administraciones a ENL y una disminución de las prestaciones que cubren las Administraciones públicas. Por tanto, una mejora de los incentivos al mecenazgo puede hacerse no esperando que se aumenten las donaciones, sino con el ánimo de que al menos no disminuyan los recursos que las ENL tenían antes de la crisis. Por último, es necesario tener en consideración que si se quiere instaurar una cultura del mecenazgo, de la que carecemos en España, los beneficios fiscales deberían

ser especialmente generosos. Los anteriores hechos nos llevan, de nuevo, a la idea de base de la reforma, y es determinar cuál es la finalidad de la misma. A mi juicio, si lo que se quiere es aumentar el volumen de donaciones en España (o que al menos no disminuyan) con el objeto de paliar los anteriores inconvenientes (la disminución de la renta disponible de los contribuyentes, la disminución de las subvenciones y de prestaciones públicas, y la instauración de la cultura del mecenazgo), los incentivos fiscales deben ser muy generosos y no se debe esperar como efecto una elasticidad uno, sino menor.

Por otro lado, cuando en Estados Unidos se analiza una reforma financiera, se hacen análisis y estudios económicos previos sobre qué efectos pueden tener en la recaudación y en la cuantía de las donaciones una modificación de los incentivos fiscales, ya sea incrementándose o disminuyéndose. Esto, por ejemplo, se ha hecho con la propuesta OBAMA que pretende, como una medida para paliar el déficit, la de restringir los beneficios fiscales al mecenazgo. En España, por lo que sabemos, no hay nada comparable. El Gobierno ha avanzado que hará una reforma de la Ley del Mecenazgo sin que parezca que haya datos sobre cuál puede ser el incremento de las donaciones si se aumentan los beneficios fiscales, o viceversa.

(iii) En Estados Unidos el sistema de los incentivos fiscales al mecenazgo se ha regulado mediante una reducción en la base imponible operando al tipo marginal del contribuyente persona física. Esto supone que quienes estén en un tramo superior de la base tendrán mayores beneficios fiscales, pero también que se exime de tributación totalmente por la renta ganada que se dona. El fundamento de esta medida radica en la idea de que beneficiar a los contribuyentes de rentas altas incrementará las donaciones a las ENL, que es el efecto final buscado. En España, y debido a nuestro sistema de tipos de gravamen, una deducción en la cuota del 25% en el IRPF, unido al límite de la deducción del 10% de la base liquidable, tiene como efecto real que la mayoría de las donaciones realizadas no eliminan la tributación sobre la renta ganada. Sobre el dinero donado, el contribuyente tendrá que pagar impuestos por la diferencia entre su tipo marginal y el tipo del 25%. Una de las medidas que debe incorporarse en la norma española es la eliminación total de la tributación por donaciones. Creemos que en el caso de las personas físicas un incentivo real al mecenazgo debe tener un mínimo (por ejemplo el 25%, para beneficiar a las rentas bajas) y, a la vez, evitar la tributación efectiva por las donaciones realizadas para los contribuyentes de rentas altas. Es decir, si dono 100 y el tipo de gravamen marginal es 52 y un tipo medio de gravamen del 40, el tipo de deducción debe ser como mínimo el 40% (tipo medio) y lo ideal sería que llegara hasta el marginal para eliminar la tributación de manera completa. De esta manera, se evita la tributación efec-

tiva que se produciría por la diferencia entre el tipo de gravamen y la deducción en la cuota. Y para aquéllos con un tipo medio inferior al 25%, la deducción se mantendría en el 25%, incentivando más sus aportaciones, al ser quienes menos renta disponible tienen. Es más, la deducción puede incluso llegar a ser el 60 o el 70% si lo que se pretende no es sólo evitar la tributación de las rentas donadas, sino dar un paso más e intentar aumentar las donaciones en España.

En el caso de las personas jurídicas, y a diferencia de lo que sucede con las personas físicas, el régimen de deducción del mecenazgo es más beneficioso que en Estados Unidos con relación al porcentaje de deducción. Mientras que en USA lo que se hace es eliminar la tributación de la donación mediante una deducción en base, en España hay una deducción del 35%, pero la salida económica no se considera gasto deducible al tipo del 30% (o menos para las entidades de reducida dimensión). Eso supone que si una persona jurídica tiene un beneficio de 100 unidades, el resultado final es que no sólo no se tributa por el mismo, sino que obtiene una renta positiva adicional por la diferencia entre el tipo de gravamen y la deducción en la cuota (una diferencia del 5% para las grandes empresas).

(iv) Una diferencia fundamental con el mecenazgo en Estados Unidos para el caso de las personas físicas son los límites de lo que se puede donar cada ejercicio. En Estados Unidos, se puede deducir lo donado hasta el 50% o del 30% sobre la base imponible. Y, además, en el caso de que operen ese límite, las partidas pendientes se pueden compensar durante los 5 siguientes ejercicios. En España, el límite del 10% sobre la base liquidable unida al hecho de que el exceso no se puede compensar en años posteriores, implica una concepción del mecenazgo de mínimos, en tanto no permite beneficiar más que una cantidad poco significativa y que opera, además, sobre la base liquidable. Es decir, la obligación de contribuir al Estado se sobrepone a cualquier otro interés de una manera que no deja lugar a dudas. Van a quedar fuera del mecenazgo las donaciones significativas, aquéllas que representan un mayor compromiso. A mi juicio, una apuesta real por el mecenazgo supone aumentar los límites de una manera considerable. El 10% sobre la base liquidable es una cantidad exigua. Debería aumentarse sustancialmente e, incluso, debería operar sobre la base imponible. Además, en el caso de que opere el límite, las cantidades no deducidas deberían poderse deducir en los 4 años siguientes.

En casos excepcionales se ha permitido en Estados Unidos incluso deducir el 100% de lo donado (como en el desastre del huracán Katrina). La posibilidad de elevar los límites del mecenazgo, en el caso de circunstancias excepcionales, es una opción de política legislativa que debería estudiarse.

(v) En España las ENL acogidas a la Ley 49/2002 lo hacen mediante un sistema de comunicación en el que de forma unilateral afirman que son entidades privilegiadas pero donde la Administración, *a posteriori*, puede determinar que no cumplían con los requisitos normativos. Esta situación deja a los donantes en una posición difícilmente sostenible, pues la Administración puede exigir, con intereses, a los donantes las cantidades indebidamente deducidas. En Estados Unidos el diseño se ha hecho protegiendo los intereses del donante. Si la ENL se ha calificado como privilegiada por parte de la Administración, las donaciones que se realicen hasta que se publique la revocación serán deducibles en todo caso. Y la publicidad de las ENL privilegiadas es lo que determinará la actuación diligente del contribuyente. Si han donado a una ENL que no estaba en la lista publicada por el IRS, la responsabilidad será del donante, pero si en el momento de la donación la ENL estaba calificada como privilegiada, dará derecho al mecenazgo. A mi parecer, el sistema español no es sostenible en este punto. Si el donante no ha participado ni conocía que la ENL no cumplía con los requisitos para estar acogida a la Ley 49/2002, no puede responder de la pérdida fiscal que supone que la donación no sea deducible. Es necesario dar una respuesta legislativa en este punto. Las soluciones son varias, pero el efecto final debe ser, a mi juicio, que la deducción indebidamente realizada por el contribuyente debe ser soportada por la ENL incumplidora. Es decir, si una persona dona 100 unidades y se dedujo 25, la cantidad indebidamente deducida de 25 no puede ser soportada por el contribuyente sino por la ENL que, en su caso, debería responder de forma autónoma por una sanción que se le impusiera *ad hoc*. Y entiendo que el sistema tiene que ser directo. Es decir, la AEAT debe exigir de forma directa el dinero indebidamente deducido a la ENL para que, en su caso, pueda ejercer su derecho a la defensa si entiende que sí cumplía los requisitos. El sistema indirecto, por el cual la AEAT actuaría contra el contribuyente y se le reconocería legalmente un derecho a recuperar civilmente los fondos supondría una carga indirecta para el donante (que no tiene las potestades declarativas y ejecutivas de la Administración).

(vi) La Ley 49/2002 sólo considera como entidad beneficiaria del mecenazgo a las entidades españolas o a las «*Delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones*» [art. 16(a) por remisión al art. 2]. No hay beneficio alguno para el mecenazgo a ENL extranjeras que no actúan en nuestro país. Sin embargo, no hay límite para que la ENL realice sus actividades en España, de tal manera que puede reconducir tanto los fondos como las actividades, sin límite, al extranjero. De hecho, las ONG de Desarrollo son una de las reconocidas de forma expresa en el artículo 2 de la Ley 49/2002. Es más, en España, a diferencia de lo que sucede en Estados Unidos,

ni siquiera se exige que la ENL doméstica sea un donatario real y no meramente nominal o intermediario. Una de las cuestiones que habría que plantearse es el sentido que tiene excluir a las ENL extranjeras del mecenazgo cuando de forma indirecta se permite el mismo. A esto hay que añadir que la normativa española no ha incorporado a su normativa la doctrina del TJCE [Sentencias de 21 de marzo de 2009 (Persche, As. C-318-07) y de 16 de junio de 2011 (Comisión/República de Austria, As. C-10/10)] que proscriben la discriminación que supone impedir deducirse por las donaciones realizadas a una ENL constituida en un Estado miembro de la Unión Europea distinto del Estado del donante. El Estado del donante debe permitir la deducción fiscal siempre que exija a la entidad no residente los mismos requisitos que impone a las ENL residentes y siempre que pueda comprobar su cumplimiento.

(vii) En Estados Unidos se permite el mecenazgo cuando existen operaciones híbridas, ya que se entiende que no sería adecuado con la finalidad de los incentivos fiscales al mecenazgo denegar una deducción cuando en una operación con contraprestación el beneficio es mucho menor que el pago realizado a la ENL. En este supuesto el negocio debe tener un «*carácter dual*» de pago y donación. Por tanto, en los negocios mixtos parte de la operación puede calificarse como donación (y gozar de los derechos del mecenazgo) y parte como operación sinalagmática. Lo que se valora es si el precio recibido o pagado por la ENL a cambio del bien o servicio es proporcional a la cantidad entregada (*quid pro quo contribution*). Así, por ejemplo, si en una cena benéfica un contribuyente paga 100 cuando el valor de la cena es de 20, se considera que ha habido una donación por 80. De la misma manera, si un bien que vale 100, se vende por 20 a una ENL, se entiende que hay donación por 80. El desdoblamiento de una operación en dos no existe en el mecenazgo en España, donde sólo se conoce el tratamiento jurídico puro; o hay contraprestación, y entonces se aplican las reglas mercantiles para la venta o servicios, o no la hay y se trata de una donación. Se aplica el régimen jurídico a la totalidad de la operación, sin que existan posibilidades intermedias. La situación llega al extremo en el caso de los convenios de colaboración, donde a pesar de que existe cierta contraprestación la Ley ha reconvertido íntegramente la operación en una donación (no existe prestación de servicio). Sin embargo, la aproximación del Derecho de los Estados Unidos creemos que debería ser adoptada en el Derecho Español, como ha hecho el Plan General de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos para ciertas operaciones. Los negocios jurídicos deben poder dividirse en dos. Esto permitiría solventar una serie de problemas que hasta ahora presentan una difícil solución.

(viii) En Estados Unidos se ha regulado el tratamiento del reconocimiento del donante cuando se hacen donaciones y hasta qué punto se considera que hay un mero reconocimiento (y por tanto no tiene valor sustancial y se asimila a una donación) y cuándo se supera ese reconocimiento y la operación pasa a ser considerada publicidad (al menos parcialmente). Es un problema similar al que existe en España en los convenios de colaboración y la publicidad, aunque la aproximación es distinta. A mi juicio, en la reforma del mecenazgo expresamente debería reconocerse que el mero reconocimiento del donante en el caso de personas físicas es donación porque no tiene valor sustancial. Es decir, que aparezca el nombre de una persona física, en un edificio, en unas jornadas, en una investigación, etc. no debe tener valor sustancial y debe asimilarse a una donación. En el caso de las empresas es distinto en cuanto a sus efectos, ya que el importe será deducible como gasto correlacionado, si se considera publicidad, o como deducción en la cuota si es donación.

(ix) En Estados Unidos se ha cuestionado doctrinalmente la procedencia de las donaciones en el ámbito de las empresas, en tanto su actividad debe ir destinada a maximizar el beneficio de los accionistas. Es más, el mecenazgo se incardina dentro de la Responsabilidad Social Corporativa y se parte de la base de que, realmente, cuando una entidad dona lo hace intentando maximizar su beneficio a largo plazo. De esta manera, las donaciones se pueden considerar como un gasto más correlacionado con la actividad empresarial. En mi opinión, una de las primeras cuestiones que deben plantearse en la reforma del mecenazgo en España es si tributariamente resulta aceptable el no considerar como gasto deducible los «*donativos o liberalidades*» [art. 14.1(e) del TRLIS] o, por el contrario, cuando una entidad dona a una ENL lo hace fundamentándose en la Responsabilidad Social Corporativa y buscando beneficios indirectos futuros y, en consecuencia, dichos gastos sí podrían ser deducibles. En España este régimen ha sido aceptado por la DGT en el IVA a propósito de los servicios jurídicos pro-bono (Contestación de 26 de octubre de 2009, consulta núm. V2396-09) donde se afirma que «*no resulta procedente entender que la prestación del servicio de asesoramiento y formación gratuitos satisface necesidades privadas, dado que su finalidad consiste, en última instancia, en la provisión de un servicio que sirve primordialmente a los fines de la empresa*». En definitiva, en la próxima reforma de la Ley del Mecenazgo un paso previo debe ser definir el concepto de donativo y liberalidad no deducible fiscalmente y su relación con la Responsabilidad Social Corporativa. Si se pudiera entender que los donativos y liberalidades realizados por las empresas, ya sean dinerarios o en especie, son deducibles sin límite si se vinculan a la Responsabilidad Social Corporativa, los actuales parámetros de la Ley 49/2002

deberían ser objeto de una revisión profunda, en tanto las empresas podrían donar a cualquier entidad, acogida o no a la Ley 49/2002, realizar directamente actividades de cualquier tipo, y el gasto sería, al menos, deducible a su tipo de gravamen. Es decir, podrían no necesitar una Ley de Mecenazgo en los actuales términos, ya que el beneficio tributario de considerar un gasto deducible en la base imponible frente a una deducción en la cuota depende de la diferencia de tipos. Si el gasto por Responsabilidad Social Corporativa fuera deducible en base al tipo del 30% y la deducción en la cuota es del 35% por mecenazgo, el beneficio sería tan limitado (un 5%) que realmente la Ley de Mecenazgo podría quedar vaciada de contenido. Y más si, como ocurre en la actualidad, los gastos deducibles en base carecen de límite mientras que las deducciones en cuota no pueden exceder para cada año del 10 por 100 del resto de la base imponible (art. 20.2 de la Ley 49/2002). Pero si la reforma proyectada fueran unos incrementos de tipos en cuota elevados de hasta el 60% para las personas jurídicas, el régimen de deducción en la cuota sería mucho más beneficioso que el de gasto deducible y la Ley de Mecenazgo supondría un verdadero beneficio frente a la Responsabilidad Social Corporativa. En cualquier caso, la Responsabilidad Social Corporativa no debe vincularse a la Ley 49/2002. Las entidades mercantiles podrían donar, prestar servicios gratuitos, organizar eventos, etc., en favor de una ENL de la Ley 49/2002, de otro tipo de ENL o, incluso, de las personas físicas directamente. En dicho caso, una concepción amplia de la Responsabilidad Social Corporativa implicaría que el gasto pudiera ser deducible directamente. Sin embargo, si la Responsabilidad Social Corporativa se confeccionara mediante donaciones a ENL de la Ley 49/2002, lo que el legislador determinaría es un régimen especial más beneficioso para este tipo de actividades. Y ese régimen pasaría porque los tipos de deducción en la cuota sean muy superiores al tipo de deducción en base.

(x) En Estados Unidos, la regla general para determinar la base de la deducción para donaciones de bienes y derechos en especie es acudir al valor de mercado, salvo en el caso de empresarios que donen existencias. La base de la deducción de bienes en especie es algo que debería estar sometido también a revisión en España. En el IRPF, la norma remite al valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio [art. 18.1(b)]. Pero se trata de una normativa donde el criterio de valoración no es homogéneo y donde las opciones de su articulado radican en razones de practicabilidad administrativa y no de justicia o capacidad económica (como ocurre con las acciones no cotizadas o con los inmuebles). El Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto donde el valor de mercado opera con carácter residual y se han establecido, en general, criterios de valoración

objetivos con el ánimo de buscar una automaticidad en las valoraciones que eviten conflictos entre Administración y contribuyentes. Pero esta justificación carece de sentido, por injusta y arbitraria, cuando se trasladan tales reglas de valoración al mecenazgo. A mi juicio, para las personas físicas la base de la deducción debe ser el valor de mercado, salvo en aquellos casos donde se hayan hecho actividades de carácter especulativo.

En el Impuesto sobre Sociedades y de los empresarios, en España se acude al valor contable. Y, en mi opinión, es una norma que debería ser objeto de revisión. Creo que el criterio establecido en Estados Unidos es adecuado. Las donaciones de activos deben valorarse por mercado, mientras que las donaciones de existencias por su valor de coste. No vemos razón alguna por la cual deba existir una diferencia de base de deducción entre una persona física que dona un inmueble, un cuadro, unas participaciones, de cuando sea una empresa. Se produce una discriminación no justificada por razón del donante. En definitiva, si la norma quiere incentivar el mecenazgo, una de las medidas que deben implementarse es establecer como valor de referencia el valor de mercado, estableciendo, a su vez, una normativa para evitar los abusos y los fraudes.

Por otro lado, y para las donaciones de existencias por parte de empresas, la norma americana permite deducir por encima del valor de coste en el caso de ciertos bienes o servicios. Esa posibilidad de establecer excepciones al valor de coste en las existencias es un elemento de política legislativa que debería ser adoptado por el legislador español. Pensemos en la situación de crisis tan profunda de nuestro país y el hecho de que donaciones de alimentos, medicinas, o libros por empresas puedan ser una solución para dotar de recursos a ciertos beneficiarios. A nadie se le escapa que permitir a una empresa deducir sobre el valor de mercado de los bienes donados a los comedores de Cáritas o a medicinas, ropa o vehículos, en el caso de Cruz Roja Española es una medida que puede hacer que muchas personas puedan resultar beneficiadas. Ciertamente, puede haber problemas, especialmente con arreglo a la igualdad, a la hora de elegir los bienes concretos o, incluso, los requisitos de los beneficiarios. Pero los beneficios que se pueden obtener creo que son mucho mayores.

(xi) Cuando se emplea el valor de mercado como base de la deducción en España no existe mención alguna ni a quién debe determinar ese valor (si el donante o la ENL) ni a la prueba que se exige para justificarlo. Parece acertada la solución en Estados Unidos de que sea quien solicita el beneficio fiscal (el donante) el encargado de valorar y, en su caso, quien debe afrontar las consecuencias de una incorrecta valoración. En Estados Unidos se ha es-

tablecido el deber de tasar los bienes cuando su importe sea superior a 5.000 dólares, con el objeto de evitar fraudes. Exigir una tasación por una donación implica un doble coste que debe soportar el donante. El de la donación y el de la tasación. A esto hay que añadir que la tasación no tiene efectos vinculantes para la Inspección. A mi juicio, solicitar tasaciones a partir de ciertas cuantías parece una solución adecuada. El límite de dicha cuantía es lo que habría que determinar y 5.000 dólares parece una cantidad prudente. Por último, están los deberes de información y cuándo se debe adjuntar la tasación con la primera declaración. A mi parecer, parece una medida proporcionada, como sucede en USA, informar desde el primer momento, a los efectos de probar y acreditar que la tasación se ha realizado de forma previa.

En Estados Unidos el hecho de valorar los bienes por mercado ha dado lugar a abusos y fraudes. Entre las medidas que se han implementado para evitarlo está la de establecer un tipo infractor específico derivado de la falta de ingreso por donaciones sobrevaloradas. Y, además, se sanciona de forma independiente, y no como un supuesto de responsabilidad tributaria, la participación de un tasador en la comisión de una infracción. El tasador tiene un papel decisivo en el caso de donaciones de bienes de valor significativo y resulta necesario establecer cortapisas especiales a los efectos de que el tasador de parte tenga interés en valorar de forma adecuada, y el sistema de infracciones personales supone en avanzar en dicho sentido, a diferencia de la responsabilidad tributaria.

(xii) En Estados Unidos cuando se donan partes de bienes se ha establecido una serie de obligaciones con el objeto de que el donatario pueda disponer del bien y, de esta manera, aplicarlo a sus fines fundacionales. En España, es posible donar un porcentaje de un cuadro, inmueble, etc., y dará derecho al mecenazgo incluso si el donante se quedase con la posesión efectiva del bien, con el consentimiento del donatario. En dicho caso se puede producir una de las inconsistencias del sistema del mecenazgo; se concede una deducción actual mientras que la ENL no puede afectar el bien donado a sus fines. Esta cuestión, por tanto, podría ser objeto de regulación expresa. Si se dona un porcentaje de la propiedad de un bien, debe asegurarse que el mecenazgo cumple con sus fines tributarios, exigiendo que la ENL pueda disfrutar de forma inmediata de los bienes donados en favor de sus beneficiarios, siempre que esa disposición parcial sea un beneficio y no una carga. Otra opción sería retrasar los efectos de la deducción hasta que se tenga el control por parte de la ENL de los bienes.

(xiii) En Estados Unidos, la prestación de servicios gratuitos no da derecho al mecenazgo. O mejor dicho, no da derecho a que éstos se valoren

por mercado, porque sí son deducibles los gastos incurridos por los contribuyentes que se hagan en beneficio de la ENL. Esto es especialmente significativo en el caso de los voluntarios, donde se les permite deducir los gastos efectivamente pagados (viajes, comida, uniformes, etc.) para poder realizar sus actividades con la ENL. Pero sucede lo mismo para las empresas, donde los gastos realizados para dar servicios a las ENL también se consideran «*mecenazgo*». En mi opinión, este tratamiento debería ser incorporado en nuestra norma. Si un voluntario tiene que gastar dinero propio, que limita de su consumo personal, para dedicarlo de forma efectiva a una ENL privilegiada, el gasto tiene que considerarse como una donación, porque son gastos incurridos de forma personal pero por cuenta de terceros. El elemento clave estará en controlar el fraude y los abusos y poner los límites y en este caso la ENL debe tener un papel determinante ya que en principio la ENL no tiene un interés contrapuesto en limitar la aportación de los voluntarios. En el caso de las empresas, la regulación en España debe ser doble. Por un lado, que los servicios prestados a ENL privilegiadas no se valoren por mercado. La valoración por mercado es obligatoria en el artículo 28.4 de la LIRPF, en una norma realmente abusiva, y en el caso de los sujetos pasivos del IS parece que, por la operativa contable, también. Los servicios prestados a ENL privilegiadas no deben dar lugar a ingresos tributables y, además, deberían declararse como gastos deducibles los incurridos para prestar los servicios gratuitos.

(xiv) En Estados Unidos el deber de emitir certificados cuando se reciben donaciones en dinero se ha limitado para aportaciones superiores a 250 dólares, bastando por cantidades inferiores que el contribuyente guarde un resguardo del pago. En España, sin embargo, todas las donaciones, aunque sean insignificantes, deben estar soportadas documentalmente mediante certificado. Esta cuestión se debería reformar en España. El emitir certificaciones es una carga tributaria indirecta. Y si la entidad recibe muchas donaciones pequeñas (Iglesia, Cruz Roja, etc.) imponer ese deber sin límites puede ser desproporcionado para la ENL. El importe de 250 dólares es quizás demasiado elevado en el caso de España, debido a que el volumen de donaciones es mucho menor que en USA, pero sí es aconsejable poner un umbral, al menos, para las grandes ENL.

(xv) Si se apuesta por una reforma del mecenazgo que tenga una mejora de incentivos importante (aumento en los porcentajes, límites, valor de mercado, operaciones mixtas, etc.) el efecto temporal durante la tramitación de la reforma puede ser especialmente pernicioso para las donaciones, en tanto el efecto anuncio de la publicación en las Cortes del Proyecto de Ley puede llevar a que las donaciones se limiten de forma drástica esperando a

que la nueva norma entre en vigor. Esa situación puede ser doblemente negativa, porque si la tramitación de la norma es larga, no sólo se pueden paralizar las grandes donaciones durante un tiempo sino que incluso esas donaciones no se realizarán posteriormente, ya que al acumularse con las programadas para el futuro el importe sea tal que desincentive al donatario.

Bibliografía citada

- ACKERMAN, D., y AUTEN, G., «Tax expenditures for noncash charitable contributions», *National Tax Journal*, núm. 64, 2011.
- ALLI TURRILLAS, J. C., *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.
- APRILL, E. P., «Churches, politics, and the Charitable contribution Deduction», *Boston College Law Review*, núm. 42, 2000-2001.
- ARCHER, C. C., «Private benefit for the public good: promoting foundation investment in the “fourth sector” to provide more efficient and effective social missions», *Temple Law Review*, núm. 84, 2011-2012.
- BENSHALOM, I., «The Dual Subsidy Theory of Charitable Deductions», *Indiana Law Journal*, núm. 84, 2009.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A., y MARTÍN DÉGANO, I., *Manual tributario de Entidades no Lucrativas (Asociaciones y Fundaciones)*, Centro de Estudios Financieros, 2012a.
- «Aspectos problemáticos y propuestas de reforma de la Ley 49/2002 en materia de mecenazgo», *Crónica Tributaria*, núm. 145, 2012b.
- BNA TAX MANAGEMENT PORTFOLIOS, *Definition of Charitable Contribution*, en Westlaw, 2012.
- BRUDNEY, V., y FERRELL, A., «Corporate Charitable Giving», *University of Chicago Law Review*, núm. 69, 2002.
- CENTER ON PHILANTHROPY AT INDIANA UNIVERSITY, «Impact of The Obama Administration’s Proposed Tax Policy Changes on Itemized Charitable Giving», en <http://www.philanthropy.iupui.edu/Research/docs/ObamaTaxChanges2011.pdf>, 2011 October.
- COLLITON, J. W., «The Meaning of “Contribution or Gift” for Charitable Contribution Deduction Purposes», *41 Ohio St. L.J.*, 1980.
- COLOMBO, J. D., «The marketing of philanthropy and the charitable contributions deduction: integrating theories for the deduction and tax exemption», *Wake Forest Law Review*, núm. 36, 2001.
- CONGRESS BUDGET OFFICE (CONGRESS OF THE UNITED STATES), «Options for changing the Tax treatment of Charitable giving», en <http://www.cbo.gov/>, 2011 May.

- CORDES, J., «Re-thinking the deduction for charitable contributions: evaluating the effects of deficit-reduction proposal», *National Tax Journal*, December, 64 (4), 2011.
- CORDES, D., «Charitable contributions for disaster relief: rationalizing tax consequences and victim benefits», *Catholic University Law Review*, núm. 87, 2007-2008.
- DEPARTMENT OF THE TREASURY, «Report to Congress on Supporting Organizations and Donor Advised Funds Department», en <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Supporting-Organizations-and-Donor-Advised-Funds-12-5-11.pdf>, 2011 December.
- DRENNAN, W. A., «Where generosity and pride abide: charitable naming rights», *University of Cincinnati Law Review*, núm. 80, 2011.
- EISENBERG, M. A., Corporate Conduct that Does Not Maximize Shareholder Gain: Legal Conduct, Ethical Conduct, the Penumbra Effect, Reciprocity, the Prisoner's Dilemma, Sheep's Clothing, Social Conduct, and Disclosure», *Stetson Law Review*, núm. 28, 1998.
- ELHAUGE, E., «Sacrificing corporate profits in the public interest», *New York University Law Review*, núm. 80, 2005.
- EUSTICE, J. S., *Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders*, Thomson Reuters, 2012.
- FAULHABER, L. V., «The hidden limits of the charitable deduction: an introduction to hypersalience», *Boston University Law Review*, núm. 92, 2012.
- FERRIS, J., «The Role of the Nonprofit Sector in a Self-Governing Society: The View from the United States» *Voluntas*, núm. 9 (2), 1998.
- FOLLAS, E. J., «"It belongs in a museum": appropriate donor incentives for fractional gifts of art», *Notre Dame Law Review*, núm. 83, 2007-2008.
- GALLE, B., «Keep Charity Charitable», *Texas Law Review*, núm. 88, 2009-2010.
- GERGEN, M. P., «The case for a charitable contributions deduction», *Virginia Law Review*, núm. 74, 1988.
- GERZOG, W. C., «From the Greedy to the Needy», *Oregon Law Review*, núm. 87, 2008.
- HALPERIN, D., «A Charitable Contribution of Appreciated Property and the Realization of Built-In Gains», *Tax Law Review*, núm. 56, 2002-2003.
- «Is Income Tax Exemption for Charities a Subsidy?», *Tax Law Review*, Vol. 64 (en <http://ssrn.com/abstract=1920430>), 2011.
- HANSMANN, H., «The role of the nonprofit enterprise», *Yale Law Journal*, núm. 89, 1980.
- HENDERSON, M. T., y MALANI, A., «Corporate philanthropy and the market for altruism», *Columbia Law Review*, núm. 109, 2009.
- HOPKINS, B. R., *The Tax Law of Charitable Giving*, 4th edition, John Wiley & Sons, New Jersey, 2010.
- HUSSEY, M. J., «Avoiding misuse of donor advised funds», *Cleveland State Law Review*, núm. 58, 2010.

- JENN, B. H., «The Case for Tax Credits», *Tax Lawyer*, Vol. 61, núm. 2, 2007-2008.
- JOINT COMMITTEE ON TAXATION (27 de junio de 2005), *Options to improve tax compliance and reform tax expenditures*.
- *Present Law and Background Relating to the Federal Tax Treatment of Charitable Contributions*, (JCX-55-11), 2011, October 14.
- KARAYAN, C. A., «What artworks may come (to a museum near you): The state of fractional charitable giving at the intersection of museology and tax policy», *Southern California Interdisciplinary Law Journal*, núm. 20, 2010-2011.
- KLEIN, E., y DU PLESSIS, J. J., «Corporate donations, the best interest of the company and the proper purpose doctrine», *UASW Law Journal*, núm. 28, 2005.
- KNAUER, N. J., «The Paradox of Corporate Giving: Tax Expenditures, The Nature of the Corporation, and the Social Construction of Charity», *DePaul Law Review*, núm. 44, 1994.
- LEVMORE, S., «Taxes as Ballots», *The University of Chicago Law Review*, núm. 65, 1998.
- MALANI, A., y POSNER, E. A., «The case for for-profit charities», *Virginia Law Review*, núm. 93, 2007.
- MCCORMACK, S. W., «Too close to home: limiting the organizations subsidized by the charitable deduction to those in economic need», *Florida Law Review*, núm. 63, 2011.
- MONTERO SIMÓ, M., «La fiscalidad de las *noprofit organizations* en Estados Unidos: el disfrute del estatus de entidades exentas y la tributación de sus beneficios empresariales», *Documentos de Trabajo del IEF*, núm. 24, 2009.
- NOCJAR, A. P., «The 2000 proposed regulations on Corporate sponsorship payments: a step toward restoring the public's Trust in charitable organizations», *Tax Lawyer*, núm. 359, 2000-2001.
- NOTE CHARITABLE DEDUCTIONS, «Does Charity Begin at Home? The Tax Status of a Payment to an Individual as a Charitable Deduction», *Michigan Law Review*, núm. 83, 1984-1985.
- PRESIDENT'S ADVISORY PANEL ON FEDERAL TAX REFORM, «Simple, Fair, and Pro-Growth: Proposals to Fix America's Tax System» en <http://www.taxpolicycenter.org/taxtopics/upload/tax-panel-2.pdf>, 2005.
- POZEN, D. E., «Remapping the Charitable Contribution», *Connecticut Law Review*, núm. 39, 2006.
- RESOR, F. R., «Benefit Corporation Legislation», *Wyoming Law Review*, núm. 12, 2012.
- ROSE, S., «Booming incentives to donate real property in a busting economy», *Estate Planning and Community Property Law Journal*, núm. 3, 2010-2011.
- SAMANSKY, A., J., «Deductibility of contributions to religious institutions», *Virginia Tax Review*, núm. 24, 2004-2005.
- SCHIZER, D. M., «Subsidizing Charitable Contributions: Incentives, Information, and the Private Pursuit of Public Goals», *Tax Law Review*, núm. 62, 2008-2009.

- SCHOENJAHN, A., «New Faces of Corporate Responsibility: Will New Entity Forms Allow Businesses to Do Good?», *The Journal of Corporation Law*, núm. 37, 2011-2012.
- SHAPIRA, R., «Corporate philanthropy as signaling and co-optation», *Fordham Law Review*, núm. 80, 2011-2012.
- STEUERLE, C. E., y SULLIVAN, M. A., «Toward More Simple and Effective Giving: Reforming the Tax Rules for Charitable Contributions and Charitable Organizations», *The American Journal of Tax Policy*, núm. 12, 1995.
- STONE, E. G., «Halos, Billboards, and the Taxation of Charitable Sponsorships», *Indiana Law Journal*, núm. 82, 2007.
- SUGIN, L., «Encouraging Corporate Charity» *Virginia Tax Review*, núm. 26, 2006-2007.
- TURNER J., y KELLY, D. G., «The Economic Equivalence of Standard Tax Credits, Deductions, and Exemptions», *University of Florida Law Review*, núm. 36, 1984.
- ZOLT, E. M., «Tax Deductions for Charitable Contributions: Domestic Activities, Foreign Activities or None of the Above», *Hastings Law Journal*, Vol. 63, 2012.

CRÓNICA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Novedades en el Derecho andaluz de fundaciones

Manuel Rodríguez Portugués

Profesor Contratado Doctor de Derecho Administrativo
Universidad de Córdoba

SUMARIO: I. LA STSJ DE ANDALUCÍA DE 27 DE FEBRERO DE 2012 SOBRE INTEGRACIÓN DEL PERSONAL DE DETERMINADAS FUNDACIONES DEL SECTOR PÚBLICO ANDALUZ EN LA AGENCIA DE SERVICIOS SOCIALES Y DEPENDENCIA DE ANDALUCÍA. SU CONTRASTE CON OTRAS SENTENCIAS RECAÍDAS EN ASUNTOS SIMILARES.—II. ACTIVIDAD DEL REGISTRO DE FUNDACIONES DE ANDALUCÍA.—III. MODIFICACIONES EN LOS ÓRGANOS ADMINISTRATIVOS COMPETENTES EN MATERIA DE FUNDACIONES.

Las principales novedades experimentadas por el Derecho andaluz de fundaciones durante el segundo semestre de 2011 y el primero de 2012 se han producido en materia de organización administrativa. Además, en la presente crónica daremos cuenta de la actividad administrativa desplegada en dicho período por el Registro de Fundaciones Andaluzas, sobre todo en orden a la inscripción de nuevas fundaciones, así como de un importante pronunciamiento judicial en materia de personal de la Junta de Andalucía procedente de fundaciones del sector público. Empezaremos por esto último.

I. La STSJ de Andalucía de 27 de febrero de 2012 sobre integración del personal de determinadas fundaciones del sector público andaluz en la Agencia de Servicios Sociales y Dependencia de Andalucía. Su contraste con otras Sentencias recaídas en asuntos similares

En la crónica del año pasado dimos cuenta de las dudas que estaban suscitando las medidas de reestructuración del sector público andaluz, decididas en lo sustancial en el año 2010, en relación con algunas fundaciones del sector público de la Comunidad Autónoma. En concreto, y como se recordará, las autoridades autonómicas competentes decidieron la «fusión por absorción» de determinados entes instrumentales de Derecho privado —entre ellos varias fundaciones del sector público— con varias agencias andaluzas,

configuradas éstas por la Ley 9/2007, de 22 de octubre, de Administración de la Junta de Andalucía (LAJA), como entes instrumentales de personalidad jurídica pública.

Uno de los problemas planteados por esa decisión giraba en torno a la integración en las nuevas agencias del personal laboral que venía prestando servicios en las fundaciones «absorbidas». En concreto, se planteaba con ello un conflicto entre la fórmula usada para dicha transferencia y determinados principios constitucionales en materia de acceso al empleo público. Si por una parte el artículo 44 del Estatuto de los Trabajadores determinaba —por aplicación de la figura de la sucesión de empresas— una incorporación automática de esos empleados en la agencia de destino, por otra una incorporación de dichas características podía suponer en muchos casos una infracción pura y simple de los principios de igualdad, mérito y capacidad, toda vez que una gran cantidad de esos trabajadores había accedido a su puesto de trabajo en la fundación extinguida al margen de todo procedimiento formalizado.

Durante el período abarcado por la presente entrega de esta crónica se ha producido un importante pronunciamiento judicial en relación con esta cuestión. Se trata de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de lo Contencioso-administrativo de Málaga, de 27 de febrero de 2012 (recurso contencioso-administrativo núm. 896/2011). En ella se resuelve el recurso planteado por la Central Sindical Independiente y de Funcionarios (CSIF) contra la Junta de Andalucía impugnando el Decreto 101/2011, de 11 de abril, por el que se aprueban los Estatutos de la Agencia de Servicios Sociales y Dependencia de Andalucía. La disposición adicional 2.^a de la citada norma establecía:

«1. Conforme a lo dispuesto en la disposición adicional cuarta, apartado 1.b), de la Ley 1/2011, de 17 de febrero, el personal laboral procedente de la Fundación Andaluza de Servicios Sociales [FASS] y el de la Fundación para la Atención a las Drogodependencias e Incorporación Social [FADIS], se integrará en la Agencia, en los términos establecidos para la sucesión de empresas, conforme al artículo 44 del Estatuto de los Trabajadores y en las condiciones que establezca el protocolo de integración, y tendrá la consideración de personal laboral de la Agencia. Los convenios colectivos, así como los acuerdos derivados de la interpretación de éstos aplicables a las entidades extinguidas seguirán rigiendo los derechos y obligaciones del personal laboral procedente de dichas entidades, en tanto se apruebe un nuevo convenio aplicable al mismo.

2. Conforme a lo previsto en la citada disposición legal, el acceso de este personal a la condición de personal funcionario o laboral de la Admi-

nistración de la Junta de Andalucía, sólo podrá efectuarse mediante la participación en las correspondientes pruebas selectivas de acceso libre convocadas en ejecución de las ofertas de empleo público».

A tenor al menos de lo que se deduce de la Sentencia, el Sindicato recurrente argumentaba que la citada disposición adicional configura «un acceso a la función pública contrario a los principios de imparcialidad, objetividad y transparencia, teniendo lugar su aprobación y publicación en el momento en que la agencia comienza a funcionar, lo que supone una vía de hecho» (FJ 1.º).

El Tribunal, sin embargo, rechaza estos argumentos sobre la base de considerar que «disponer en dicha disposición adicional (...) que el personal que se integre en la nueva entidad conforme a las reglas de la sucesión de empresas podrá acceder a la condición de personal funcionario o laboral de la Administración General de la Junta de Andalucía solamente a través de la participación en las correspondientes pruebas selectivas de acceso libre convocadas en ejecución de las ofertas de empleo público, no se alcanza a comprender en qué medida, de dicha regulación, puede concluirse que los principios de igualdad, mérito y capacidad han sido conculcados pues en definitiva lo que el legislador ha dispuesto es que en su momento se llevaran a cabo pruebas selectivas de acceso libre y solamente a través de ellas podrá accederse a la función pública, siendo así que para poder concluir de ello que en realidad lo que se ha hecho es dar un trato preferente con el fin de que el personal que formaba parte de la fundación vaya a tener la condición de funcionario, sería preciso un juicio de intenciones que este Tribunal, por razones obvias de ecuanimidad y respeto a la legalidad, no puede realizar ni compartir» (FJ 2.º). Y más adelante —en el mismo Fundamento Jurídico— añade: «el que la integración de las Fundaciones en la Agencia se lleve a cabo sin solución de continuidad lejos de suponer un hecho consumado, es el mecanismo propio de toda integración, cuestión distinta a que por la vía de hecho se hubiere producido la integración y posteriormente se dictase una norma con la finalidad de legalizar la misma, lo cual, si bien no es el caso, si sería un hecho consumado».

Sobre la base de todo ello, en definitiva, el Tribunal desestima el recurso contencioso-administrativo planteado. Sin embargo, los razonamientos utilizados y el fallo de esta Sentencia contrastan vivamente con lo decidido por el TSJA en relación con el mismo problema, si bien referido al personal de otras entidades afectadas por la reorganización del sector público. En este sentido pueden citarse las Sentencias del TSJ de Andalucía de 2 de noviembre de 2011 (recurso contencioso-administrativo núm. 414/2011), 15 de diciembre de

2011 (recurso contencioso-administrativo núm. 434/2011) y 30 de abril de 2012 (recurso contencioso-administrativo núm. 320/2012). Aunque en estos litigios las entidades de procedencia no eran fundaciones, algunas de ellas eran también personas jurídicas de Derecho privado. Es el caso, por ceñirnos al supuesto de una de las sentencias citadas, de la «Empresa Pública Desarrollo Agrario y Pesquero S.A.», sociedad mercantil pública de titularidad de la Junta de Andalucía. La integración de su personal en la Agencia de Gestión Agraria y Pesquera de Andalucía se llevó a cabo tanto por la disposición adicional 3.^a del Decreto 99/2011, por el que se aprueban los Estatutos de la citada Agencia, como por la Resolución de 20 de abril de 2011, de la Secretaría General para la Administración Pública, por la que se aprueba el Protocolo de Integración del Personal en la Agencia. Contra ambas normas se dirigió el correspondiente recurso contencioso-administrativo, resuelto por la citada STSJ de Andalucía de 30 de abril de 2012 de forma favorable al mismo y sobre la base, entre otros, de los siguientes razonamientos:

«El principio de igualdad en el acceso a las funciones y cargos públicos consagrado en el artículo 23.2 de la Constitución, ha de ponerse en necesaria conexión con los principios de mérito y capacidad en el acceso a las funciones públicas del artículo 103.3 de la Constitución y referido a los requisitos que señalen las leyes, lo que concede al legislador un amplio margen en la regulación de las pruebas de selección de funcionarios y en la determinación de los méritos y capacidades que se tomarán en consideración, si bien esta libertad aparece limitada por la necesidad de no crear desigualdades que resulten arbitrarias en cuanto ajenas, no referidas o incompatibles con los principios de mérito y capacidad enunciados. (...) Y se afirma el carácter excepcional de los sistemas que no sean de libre acceso respecto a quienes no tengan relación funcional alguna. (...) Así (...) en efecto la tan citada disposición adicional tercera quiebra dicha igualdad, porque al integrar directamente al personal procedente de la Empresa Pública Desarrollo Agrario y Pesquero, SA, en la Agencia Pública Empresarial, pasa a formar parte de ella como personal laboral de la Agencia, y por tanto entra en el ámbito de aplicación del Estatuto Básico del Empleado Público (artículo 2.1 —personal de las Agencias—), pero claro está sin respetar los principios rectores de acceso al empleo público exigidos en la Constitución, en el Estatuto Básico, en la Ley de Reordenación (art 70) y en el propio Decreto impugnado en cuyos Estatutos se establece para su personal, un sistema de selección que respetará los principios de publicidad, mérito y capacidad. Ello supone más que una huida del derecho administrativo (como declaraba la STS 29-11-2009, que estimó la nulidad del Decreto que aprobaba los estatutos de E.G.M.A.S.A.), un desprecio al Estado de Derecho, porque el propio Estatuto Básico, reconociendo en su Exposición de Motivos esa tendencia de las

Administraciones Públicas a la contratación de personal laboral, integra en un único cuerpo legal básico las normas principales que se aplican a los empleados públicos sean funcionarios o personal laboral y esas normas principales como afirma el Ministerio Fiscal, fiel trasunto del artículo 23.2 han sido infringidas en el presente caso, porque todos los trabajadores que se integran como personal laboral de la Agencia han eludido el acceso por esos principios de igualdad, mérito y capacidad» (FJ 6.º).

Y por lo que se refiere al cauce utilizado para justificar el automatismo de la integración impugnada, la Sentencia señala acertadamente que una cosa es la aplicación de la «sucesión de empresas» del artículo 44 ET a los efectos que sean oportunos, y otra muy distinta que su utilización pueda servir para desplazar sin mayores problemas los principios constitucionales que rigen en materia de empleo público:

«Igualmente (...) nada que objetar desde luego, a la sucesión de empresas del artículo 44 del Estatuto de los trabajadores que obliga a la Agencia a subrogarse en derechos y obligaciones derivados de los contratos de trabajo de este personal, pero una cosa es la subrogación empresarial de las normas laborales y otra bien distinta la integración, con las consecuencias legales apuntadas, que convierte a este personal automáticamente en personal laboral de la Agencia con acceso directo a la Administración Instrumental de la Junta de Andalucía con atribución de potestades y funciones públicas. Se vulnera así, por dicha disposición adicional, el art. 23.2 de la Constitución que se refiere al acceso en condiciones de igualdad a los cargos y funciones públicas, que forma parte del contenido esencial de este derecho fundamental, y que es indisponible para el Órgano de Gobierno que aprueba el Decreto. También se vulnera como afirma el Ministerio Fiscal el artículo 14 de la Constitución, respecto a terceros ciudadanos en general a los que no se les va a permitir el acceso privilegiado por integración, reservado en exclusiva a quienes trabajaban en el extinto Instituto en virtud de un régimen legal privado» (FJ 7.º).

En consecuencia, la STSJA de 30 de abril de 2012 declara la nulidad de la disposición adicional 3.ª del Decreto 99/2011. Idéntica suerte, y por iguales motivos, han seguido las disposiciones equivalentes de los Decretos 103/2011 y 104/2011, por las que se decidía la integración automática del personal del Instituto Andaluz de las Artes y las Letras en la Agencia Andaluza de Instituciones Culturales (STSJA de 2 de noviembre de 2011) y de la Empresa de Gestión Medioambiental, S.A. (EGMASA) en la Agencia de Medio Ambiente y Agua de Andalucía (STSJA de 15 de diciembre de 2011).

Por eso, no se adivina cuáles pueden haber sido las razones que han conducido al TSJA a un tratamiento tan diverso del mismo problema en este

grupo de sentencias y en la STSJA de 20 de abril de 2012 en relación con las fundaciones del sector público. La redacción de las disposiciones adicionales controvertidas de los decretos recurridos es prácticamente idéntica. Si se observan, con todo, pequeñas diferencias en los supuestos de hecho resueltos por unas y por otra. En primer lugar, los recursos que se resolvieron favorablemente a las pretensiones de los recurrentes no se dirigían sólo contra las disposiciones adicionales controvertidas de los decretos impugnados sino también contra los correspondientes protocolos de integración mediante los cuales se materializaba una interpretación de las citadas disposiciones que resultaba contraria a los principios de igualdad, mérito y capacidad, en la medida en que se obviaba en ellos la celebración de todo procedimiento selectivo. En cambio, si lo fiamos todo al texto de la sentencia, el recurso resuelto por la STSJA de 20 de abril de 2012 se dirigía exclusivamente contra la disposición adicional pertinente del Decreto 101/2011, sin hacerse mención al correspondiente protocolo de integración. Y en segundo lugar, mientras que las disposiciones adicionales anuladas se preocupaban de señalar que el «acceso, en su caso, de este personal a la condición de personal funcionario o laboral de la Administración *General* de la Junta de Andalucía, sólo podrá efectuarse mediante la participación en las correspondientes pruebas selectivas...», esta cautela en la disposición adicional 2.^a del Decreto 101/2011 se formula en relación con la «Administración» a secas de la Junta de Andalucía. De este modo podría interpretarse *sensu contrario* que, mientras esta última disposición exige pruebas selectivas para todo acceso a la Administración de la Junta de Andalucía (incluida la Agencia de Servicios Sociales y Dependencia de Andalucía), aquéllas lo hacen tan sólo en relación con la «Administración *General*», y no con las agencias en cuestión.

Las diferencias, sin embargo, no son tan grandes como para justificar una disparidad de tal magnitud en la resolución de los litigios. Al fin y al cabo, los fallos de las sentencias favorables a los recurrentes tan sólo anulan las disposiciones adicionales impugnadas, sin pronunciarse expresamente sobre los protocolos de integración. Y en cuanto a esa diferencia de redacción entre «Administración *General*» y «Administración» a secas, no parece que sea determinante, toda vez que las disposiciones adicionales anuladas de los decretos recurridos derivan todas ellas, sin excepción, de la Ley 1/2011, de Reordenación del Sector Público Andaluz, que se refiere sin ambages a la «Administración *General* de la Junta de Andalucía»¹.

¹ En efecto, la disposición adicional 4.^a de esta Ley 1/2011 dispone en la letra b) de su apartado 1: «El personal laboral procedente de las entidades instrumentales suprimidas se integrará en la nueva entidad resultante de acuerdo con las normas reguladoras de la sucesión

En todo caso, es muy posible que no se haya dicho aún la última palabra acerca del problema planteado por la integración del personal procedente de las fundaciones afectadas por la reordenación del sector público andaluz del año 2010. Repárese en que aún está pendiente de sentencia el recurso de inconstitucionalidad planteado contra la Ley 1/2011, en relación —entre otros preceptos— con los artículos 8 (absorción de la Fundación Andaluza Fondo de Formación y Empleo por el Servicio Andaluz de Empleo) y 9 (absorción de la FASS y la FADIS por la Agencia de Servicios Sociales y Dependencia de Andalucía) y la disposición adicional 4.^a (régimen de integración del personal)². Por lo demás no es descartable que contra el Decreto 101/2011 y su correspondiente protocolo de integración se haya planteado algún otro recurso contencioso-administrativo pendiente aún de resolución.

II. Actividad del Registro de Fundaciones de Andalucía

Entre el 1 de julio de julio de 2011 y el 30 de junio de 2012, que es el período que hemos considerado a estos efectos, se han constituido numerosas fundaciones de competencia autonómica. Las citamos señalando entre paréntesis la referencia del «*Boletín Oficial de la Junta de Andalucía*» en que aparece publicada la resolución de su inscripción en el Registro de Fundaciones de Andalucía:

- Fundación Andalucía Tech (Boletín número 137 de 14/07/2011).
- Fundación Andaluza de Cardiología (Boletín número 137 de 14/07/2011).
- Fundación Andaluza de Neurología (Boletín número 137 de 14/07/2011).
- Fundación Félix Revello de Toro (Boletín número 137 de 14/07/2011).
- Fundación Luz del Mundo (Boletín número 137 de 14/07/2011).
- Fundación María del Patrocinio y Pedro Torres Calvi (Boletín número 137 de 14/07/2011).

de empresas, en las condiciones que establezca el citado protocolo de integración, y tendrá la consideración de personal laboral de la agencia pública empresarial o de la agencia de régimen especial. El acceso, en su caso, de este personal a la condición de personal funcionario o laboral de la *Administración General de la Junta de Andalucía* sólo podrá efectuarse mediante la participación en las correspondientes pruebas selectivas de acceso libre convocadas en ejecución de las ofertas de empleo público».

² La admisión a trámite de ese recurso de inconstitucionalidad puede verse, con el núm. 2733-2011, en el «BOE» núm. 143, de 16 de junio de 2011, p. 61699.

- Fundación Cosmewax (Boletín número 148 de 29/07/2011).
- Fundación Escuela de Derecho Concursal de Granada (Boletín número 148 de 29/07/2011).
- Fundación Grupo Azvi (Boletín número 148 de 29/07/2011).
- Fundación Benéfico Asistencial Corinto (Boletín número 196 de 05/10/2011).
- Fundación Rafael Jaén (Boletín número 196 de 05/10/2011).
- Fundación Tutelar Aspromanis (Boletín número 196 de 05/10/2011).
- Fundación para la Inserción Laboral a través de la Formación y Ayudas Sociales-Filafas (Boletín número 223 de 14/11/2011).
- Fundación Aduana Museo de Málaga (Boletín número 224 de 15/11/2011).
- Fundación Delgado Montiel (Boletín número 224 de 15/11/2011).
- Fundación Grupo Ineprodes (Boletín número 224 de 15/11/2011).
- Fundación Khampa Ngedon (Boletín número 224 de 15/11/2011).
- Fundación Madeca (Boletín número 224 de 15/11/2011).
- Fundación Mancomunidad de Servicios de la Provincia de Huelva (Boletín número 224 de 15/11/2011).
- Fundación Rosa Naranjo (Boletín número 224 de 15/11/2011).
- Fundación Virgen de la Fuensanta de Coín (Boletín número 224 de 15/11/2011).
- Fundación Civiliter (Boletín número 233 de 28/11/2011).
- Fundación Real Betis Balompié (Boletín número 233 de 28/11/2011).
- Fundación María Isabel Rodríguez Peñalver de nuestra Señora del Carmen (Boletín número 233 de 28/11/2011).
- Fundación Sierra Elvira (Boletín número 233 de 28/11/2011).
- Fundación Jerez-Control y Certificación (Boletín número 250 de 23/12/2011).
- Fundación Julián Cerdán (Boletín número 250 de 23/12/2011).
- Fundación Murtra, Espacio de Descanso, Soledad y Silencio Anni Morales Puerta (Boletín número 251 de 27/12/2011).
- Fundación Universo Accesible (Boletín número 251 de 27/12/2011).

- Fundación Macrosad I+D (Boletín número 233 de 28/11/2011).
- Fundación Andaluza para el Conocimiento y la Innovación. Indehold II (Boletín número 20 de 31/01/2012).
- Fundación Madre Tierra (Boletín número 20 de 31/01/2012).
- Fundación Ordine Novo (Boletín número 20 de 31/01/2012).
- Fundación Ulia (Boletín número 21 de 01/02/2012).
- Fundación para la Formación y la Práctica de la Psicología (FUNCOP) (Boletín número 21 de 01/02/2012).
- Fundación Lucena Club de Fútbol (Boletín número 29 de 13/02/2012).
- Fundación Manolo Moreno Sanz por una Vivienda Digna (Boletín número 29 de 13/02/2012).
- Fundación María Madrid (Boletín número 29 de 13/02/2012).
- Fundación Puerta de América (Boletín número 29 de 13/02/2012).
- Fundación para la Formación y el Empleo José Cabrera (Boletín número 45 de 06/03/2012).
- Fundación Cultural Noruega (Boletín número 58 de 23/03/2012).
- Fundación Deportiva Murgi (Boletín número 58 de 23/03/2012).
- Fundación Andaluza de Ciclismo (Boletín número 76 de 19/04/2012).
- Fundación Gerial (Boletín número 76 de 19/04/2012).
- Fundación Andalucía Rural (Boletín número 84 de 02/05/2012).
- Fundación la Contienda-Dehesa Sostenible (Boletín número 84 de 02/05/2012).
- Fundación Indaliana para la Música y las Artes (Boletín número 84 de 02/05/2012).
- Fundación Andaluza para el Desarrollo Rural (Boletín número 98 de 21/05/2012).
- Fundación Carreño-Ayarza (Boletín número 98 de 21/05/2012).
- Fundación Gómez y Moreno (Boletín número 98 de 21/05/2012).
- Fundación Profesor Vicente Callao Fabregat (Boletín número 98 de 21/05/2012).
- Fundación Batalla Navas de Tolosa (Boletín número 126 de 28/06/2012).
- Fundación Beturia Social (Boletín número 126 de 28/06/2012).

— Fundación Buenas Letras (Boletín número 126 de 28/06/2012).

— Fundación Erminio Vistarini (Boletín número 126 de 28/06/2012).

— Fundación Magtel (Boletín número 126 de 28/06/2012).

— Fundación Manolo Maestre Dávila (Boletín número 126 de 28/06/2012).

— Fundación Real Academia de Medicina y Cirugía de Sevilla (Boletín número 126 de 28/06/2012).

— Fundación Soland (Boletín número 126 de 28/06/2012).

A ellas hay que sumar la inscripción, por Resolución de 7 de marzo de 2012, de la Dirección General de Oficina Judicial y Cooperación, en el Registro de Fundaciones de Andalucía por traslado de la Fundación Benjamin Mehnert (Boletín número 76 de 19/04/2012).

En cambio, la inscripción de otras fundaciones se ha visto truncada por diversos motivos:

— Por denegación de la solicitud de inscripción en el Registro de Fundaciones de Andalucía: es el caso de la Fundación Evemarina, motivada por sendos informes desfavorables del Protectorado ejercido por la Consejería de Asuntos Sociales y Bienestar Social en razón de los fines fundacionales (Boletín número 196 de 05/10/2011).

— Por desistimiento en la solicitud de inscripción de constitución: son los casos de las fundaciones Planeta Árbol, Encuentro de Dos Mundos y Aeronáutica Andaluza Orión (Boletín número 196 de 05/10/2011).

— Y por declaración de la caducidad del procedimiento de inscripción de constitución: caso de la Fundación Venga (Boletín número 196 de 05/10/2011).

Finalmente, por Resolución de 9 de febrero de 2012, de la Dirección General de Oficina Judicial y Cooperación, se ha ratificado el acuerdo de extinción de la Fundación Averroes, dándose de baja en el Registro de Fundaciones de Andalucía (Boletín número 58 de 23/03/2012). La causa determinante de la extinción, a tenor del texto de la resolución, ha sido la insuficiencia del patrimonio fundacional para el cumplimiento de sus fines, así como la imposibilidad de su fusión con otra fundación para ello.

III. Modificaciones en los órganos administrativos competentes en materia de fundaciones

Por Orden de 25 de julio de 2011 se han designado los Vocales del Consejo de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía y se acuerda su constitución (BOJA núm. 158, de 12 de agosto de 2011)³. En representación de las Consejerías de la Junta de Andalucía se han designado los siguientes Vocales:

— Doña María del Mar Clavero Herrera, Secretaria General Técnica, a propuesta de la Consejería de Hacienda y Administración Pública.

— Don Juan Manuel Pozuelo Moreno, Secretario General Técnico, a propuesta de la Consejería de Educación.

— Don Francisco Andrés Triguero Ruiz, Secretario General de Universidades, Investigación y Tecnología, a propuesta de la Consejería de Economía, Innovación y Ciencia.

— Don Ángel Ortiz Sánchez, Director General de Calidad de los Servicios para el Empleo, a propuesta de la Consejería de Empleo.

— Doña Celia Gómez González, Directora General de Planificación e Innovación Sanitaria, a propuesta de la Consejería de Salud.

— Doña Teresa Vega Valdivia, Directora General de Infancia y Familias, a propuesta de la Consejería para la Igualdad y Bienestar Social.

— y Don Bartolomé Ruiz González, Secretario General de Políticas Culturales, a propuesta de la Consejería de Cultura.

En representación de las fundaciones andaluzas no integradas en asociaciones y con patrimonio inferior a 500.000 euros, la designación ha recaído sobre:

— Don Rafael Márquez Romero, Director General de la Fundación Aspace Sur,

— y Doña Susana Sánchez García, apoderada de la Fundación Aspace Sur.

³ Recuérdese que el Consejo de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía, previsto en el artículo 53 de la Ley de Fundaciones Andaluzas, es un órgano colegiado de carácter interdepartamental por su composición, de participación social por las características de sus miembros, de naturaleza consultiva o asesora por sus funciones y, por su régimen de adscripción, dotado de autonomía funcional. *Vid.* M. REBOLLO PUIG y M. RODRÍGUEZ PORTUGUÉS, «Derecho Andaluz de Fundaciones», en *Anuario de Derecho de Fundaciones 2009*, Iustel, Madrid, 2009, p. 284.

Las vocalías correspondientes a las fundaciones no integradas en asociaciones y con un patrimonio superior a 500.000 euros, han quedado vacantes por falta de candidaturas.

En cambio, se han designado en representación de la Asociación de Fundaciones Andaluzas a las siguientes personas:

— Doña María Concepción Yoldi García, Presidenta de la Fundación Persán.

— Don Juan Luis Muñoz Escassi, Secretario General de la Asociación de Fundaciones Andaluzas.

— Doña María Dulce Nombre Soto Osborne, Directora de la Secretaría de Presidencia y Relaciones Corporativas de la Fundación Cruzcampo.

— y Don Elías Atienza Alonso, Director General de la Fundación Corporación Tecnológica de Andalucía.

Finalmente, y a raíz de las últimas elecciones autonómicas celebradas el pasado mes de marzo de 2012, las distintas Consejerías han experimentado una reestructuración, a resultas de la cual se ha suprimido la Consejería de Gobernación y Justicia (Decreto del Presidente 3/2012, de 5 de mayo, de la Vicepresidencia y sobre reestructuración de Consejerías⁴). El Decreto 148/2012, de 5 de junio, por el que se establece la estructura orgánica de la Consejería de Justicia e Interior⁵, atribuye ahora expresamente las competencias sobre régimen jurídico y registro de fundaciones a esta Consejería (art. 1), y —dentro de ella, en concreto— a la Dirección General de Justicia Juvenil y Cooperación (art. 8.2).

⁴ *BOJA* número 88, de 7 de mayo de 2012.

⁵ *BOJA* número 115, de 13 de junio de 2012.

Las fundaciones en Asturias

Alejandro Huergo Lora

Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad de Oviedo

Javier García Luengo

Profesor Titular de Derecho Administrativo
Universidad de Oviedo

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. EL «CASO NIEMEYER»: 1. *El planeamiento inicial*. 2. *El intento de «blindaje» y de «privatización» de la Fundación*. 3. *El enfrentamiento con el Gobierno autonómico*. 4. *La vuelta a la mayoría pública tras las elecciones autonómicas de 2012*. 5. *El epílogo concursal*.—III. NOVEDADES JURISPRUDENCIALES: LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 121/2012, DE 5 DE JUNIO.—IV. PRÁCTICA ADMINISTRATIVA DE LOS REGISTROS DE FUNDACIONES.

I. Introducción

El desarrollo de la normativa de fundaciones en Asturias ha quedado paralizado en el año 2012 a pesar de los esfuerzos que desde la sociedad civil se han emprendido para la promulgación de una Ley de Fundaciones —de los que nos hacíamos eco en la anterior edición de esta crónica— debido, principalmente, a la inestabilidad política en el Principado. Así cuando no había transcurrido un año desde las elecciones de 22 de mayo de 2011 y ante la imposibilidad de aprobar la Ley de Presupuestos el entonces Presidente del Principado convocó el 30 de enero de 2012 nuevas elecciones que tuvieron lugar el siguiente 25 de marzo y que conllevaron la formación de un nuevo gobierno de signo político distinto al anterior.

Estas circunstancias han motivado que la actividad legislativa se haya paralizado en el Principado durante 2012 más allá de las urgencias económicas y que el debate sobre el necesario desarrollo del Derecho de fundaciones haya pasado a un segundo plano.

II. El «caso Niemeyer»

1. *El planteamiento inicial*

El repaso al Derecho de fundaciones en el Principado de Asturias en 2012 debe incluir el resumen de un asunto que, no habiendo aprobado la Comu-

nidad Autónoma norma alguna en esta materia, se lleva sin ninguna duda el protagonismo, además de constituir una muestra de todos o casi todos los problemas actuales del Derecho de fundaciones y de no pocas de las disfunciones del sector público cuya corrección se reclama por tantas voces. Nos referimos al denominado «caso Niemeyer», que rodea al centro cultural que con este nombre se ha construido recientemente en Avilés y se inauguró poco antes de las elecciones autonómicas de 2011.

Los edificios que componen el denominado Centro Cultural Internacional Óscar Niemeyer, situados en la ría de Avilés en terrenos que, al menos en parte, en los años 60 fueron expropiados para la instalación de ENSIDESA y que después (en el curso de la reconversión de la industria siderúrgica) fueron devueltos por ACERALIA a la Administración del Estado (dando lugar a pleitos de reversión que todavía se arrastran), fueron construidos y financiados por la Administración del Principado de Asturias a través de un contrato administrativo de obra adjudicado, por cierto, a una empresa promotora y constructora de capital mixto, pero dominada por la Administración autonómica —SEDES, S.A.— que en este momento se encuentra sometida a un ERE que afecta a casi toda su plantilla y cuya privatización ha sido anunciada. La construcción costó unos 50 millones de euros, cifra que en su momento se antojaba muy pequeña en comparación con el precio de otros proyectos culturales faraónicos que se ejecutaron en distintas Comunidades Autónomas, aunque vista con ojos de 2012 no resulta en modo alguno despreciable.

En paralelo se constituyó una fundación denominada precisamente «Fundación Centro Cultural Internacional Óscar Niemeyer», de cuyo patronato eran miembros la propia Administración autonómica, el Puerto de Avilés (que es un puerto de interés general del Estado, aunque sometido de hecho, como todos ellos, al control de la Comunidad Autónoma en virtud de lo previsto en la Ley 62/1997), el Ayuntamiento de Avilés, la Administración General del Estado a través del Ministerio de Cultura (en posición minoritaria respecto a los demás patronos públicos) y algunos patronos privados (básicamente empresas que se suponía que contribuirían a financiar las actividades del Centro), también en posición inicialmente minoritaria.

La Fundación se constituyó como una auténtica fundación, es decir, con personalidad jurídica de Derecho privado, y no como una «fundación pública del servicio» ni como un consorcio ni como uno de tantos entes públicos que, por disposición legal, reciben el nombre de fundaciones de modo impropio (por ejemplo, las «fundaciones públicas sanitarias»). Por lo tanto, la Administración autonómica era a la vez «fundadora» —junto a otras entida-

des públicas y privadas— y «protectora», puesto que le correspondía la potestad de vigilancia y control sobre las actividades de la fundación, a tenor de lo dispuesto en la legislación de fundaciones y en sus reglamentos, al tratarse de una fundación cuyas actividades se centran en el territorio de la Comunidad Autónoma asturiana. Este doble papel, en cierto modo paradójico, que se produce siempre en el caso de las fundaciones del sector público (como se destacó ya en la Crónica del año 2009, pp. 238-239), no deja de resultar en cierto modo sorprendente. Es verdad que esta duplicidad de funciones también se da en el caso de las sociedades mercantiles en mano pública, sometidas al control de un órgano materialmente administrativo como el Registro Mercantil, pero en las fundaciones públicas y, más concretamente, autonómicas, la situación resulta especialmente chocante porque la coincidencia entre la persona jurídico-pública que «funda» y la que controla (vía protectorado) es perfecta (a diferencia de lo que sucede en el caso de las sociedades mercantiles, porque el Registro Mercantil se distingue netamente de la Administración autonómica), y además el control público sobre las fundaciones (protectorado) es mucho más intenso que el control que ejerce el Registro Mercantil sobre las sociedades mercantiles por la sencilla razón de que, como lo normal —aunque cada vez menos frecuente— es que las fundaciones sean regidas por unos patronos sin posible control por su fundador muerto, es necesario que una entidad pública vele para que aquéllos respeten la voluntad de éste, mientras que en las sociedades los socios siempre están presentes para, entre otras cosas, destituir a los administradores si lo tienen por conveniente, de modo que el control registral es puramente formal.

La Fundación se constituyó como una fundación con mayoría pública, al disponer el sector público de la mayoría de los votos en el patronato, y por esta razón fueron los patronos públicos quienes designaron al Presidente y al Secretario de la Fundación, y quienes, en general, dominaban el patronato que, entre otras cosas, designó al Director de la Fundación.

La relación entre la Fundación y las instalaciones del Centro en esa fase inicial (que comenzó, de hecho, antes de la entrega de dichas instalaciones, cuando el Centro desarrollaba sus actividades en otros escenarios) se basaba en una cesión de las instalaciones por un plazo muy breve, lo que tampoco tenía demasiada importancia al tratarse la Fundación de un ente instrumental que carecía de intereses propios opuestos a los de la Administración autonómica.

2. El intento de «blindaje» y de «privatización» de la Fundación

Poco después de inaugurarse las instalaciones y de comenzar la actividad del Centro en su nueva sede, se produjeron dos hechos muy relevantes, como

son la decisión del patronato de dar entrada a nuevos miembros privados con el resultado de que el sector público perdiera su mayoría, y, en segundo lugar, el intento, finalmente frustrado, de cesión de los edificios por parte de la Administración autonómica a la Fundación por el máximo plazo legalmente permitido, es decir, 50 años. Estos hechos se produjeron justo antes y después, respectivamente, de las elecciones autonómicas de 2011 (el segundo de ellos por un Gobierno en funciones), y, de haberse consumado, habrían llevado al llamativo resultado de que el nuevo Gobierno resultante de dichas elecciones se habría encontrado con el Centro —construido íntegramente con dinero público— en manos, durante 50 años, de una fundación privada sobre la que carecería de toda capacidad de influencia.

La pérdida de control público sobre la Fundación se debió a una decisión de su patronato —con mayoría pública— por la que acordó la incorporación como nuevos patronos de una serie de empresas privadas. Al no tener las fundaciones socios que aportan capital (como sucede en las sociedades de capital) ni miembros (como las asociaciones), las fundaciones (que pertenecen al tipo de la «persona jurídica institución» y no «corporación», según el clásico esquema de Gierke genialmente adaptado entre nosotros por los profesores E. García de Enterría y T.-R. Fernández para explicar la personalidad jurídica de las Administraciones Públicas) se rigen por el principio de cooptación, de modo que es el propio patronato el que determina la entrada y salida de sus miembros. En la Fundación que nos ocupa, parece que la incorporación de nuevos miembros iba ligada, en virtud de criterios adoptados por el Patronato, a la asunción del compromiso de aportar anualmente una determinada cantidad de dinero, aunque, como veremos, la seriedad de tales compromisos parece no haber sido mucha.

En todo caso, la voluntaria pérdida por el sector público de la mayoría en el Patronato tenía el efecto, al menos en la voluntad de quienes la decidieron, no sólo de privar a cualquier Gobierno entrante de la posibilidad de cambiar la presidencia de la Fundación (siendo reseñable que existían «patronos honorarios» permanentes que eran miembros del Gobierno saliente), sino también el cese del sometimiento de la Fundación a los órganos de control financiero externo (Tribunal de Cuentas y Sindicatura de Cuentas autonómica) y a la legislación de contratos del sector público, sobre todo porque, al menos en teoría, el presupuesto anual de funcionamiento de la Fundación se iba a sostener mayoritariamente con aportaciones de los patronos privados.

En este punto se viene a obtener por el Gobierno cuyos representantes en el patronato deciden la pérdida en éste de la mayoría pública, de lo que podemos denominar «prima de privatización» que se ha producido en la

privatización de numerosas empresas públicas (sobre todo las cotizadas), y que es paralela al concepto jurídico-mercantil de «prima de control».¹ Pues bien, del mismo modo que el accionista que controla la sociedad puede vender sus acciones a un precio superior al que reciben los pequeños accionistas, el Gobierno que privatiza una empresa pública cotizada percibe una «prima de privatización» consistente en que el Presidente por él nombrado para la sociedad, cuyo mandato, en principio, estaría sujeto a confirmación por el siguiente Gobierno, va a prolongar en realidad ese mandato durante un tiempo más o menos largo, puesto que, una vez sustituida la mayoría accionarial de la Administración por un atomizado accionariado privado (*free float*) o por accionistas significativos no interesados en el control de la sociedad (inversores institucionales, fondos de pensiones, etc.), sólo será relevado si se produce, con un elevadísimo coste y a través de una OPA, la entrada de un accionista de control. Del mismo modo sucedía en la Fundación que estamos estudiando, puesto que los Gobiernos posteriores podrían nombrar nuevos representantes en los puestos reservados a los patronos públicos, pero ya no dispondrían de la mayoría y no podrían, por ejemplo, relevar al Presidente.

Por lo que respecta al sometimiento al control financiero y a la legislación de contratos públicos, no puede ocultarse que ya aquí se encuentra una notoria mixtificación de la realidad, porque, aun dando por supuesto que las aportaciones privadas financien mayoritariamente el funcionamiento de la entidad (algo que la realidad se encargó pronto de refutar, puesto que los presupuestos se liquidaron con amplios déficits que el sector público se dispone ahora a cubrir), lo cierto es que las propias instalaciones en que el Centro (manejado por la Fundación) desempeña su actividad han sido construidas y financiadas por la Administración autonómica. Si en esas cuentas del funcionamiento anual se incluyese el coste de los edificios (su amortiza-

¹ Se habla de «prima de control» cuando el accionista de control de una sociedad cotizada (que no tiene por qué disponer de la mayoría del capital social, sino que a menudo tiene un porcentaje exiguo) cede su paquete accionarial a un tercero, al que traspasa también, de hecho, el control de la sociedad. En estos casos el vendedor cobra por sus acciones un precio superior al que éstas tienen individualmente en el mercado, precio que corresponde a la «prima de control» que se le paga al accionista que, junto con su paquete, transmite el control de la sociedad, pero que no les abona a los pequeños accionistas cuando éstos venden sus acciones. Como esta disparidad de precios tiende a perjudicar al pequeño accionista y a alejarle de la bolsa, la legislación de OPAS intenta obligar a toda persona que quiera adquirir un «paquete de control» a lanzar una OPA obligatoria que sirva para que todos los accionistas, grandes o pequeños, puedan recibir el mismo precio por acción que se abona al accionista de control. Por eso la Ley 44/2002 modificó los límites a partir de los cuales es obligatorio lanzar una OPA, de modo que ya no sean límites fijos (el 50%, el 25%), sino cualquier porcentaje del capital siempre que transmita el control de la sociedad.

ción o el precio que habría tenido su alquiler), es evidente que la aportación pública volvería a ser mayoritaria de forma holgada. Pero lo cierto es que el sometimiento de la entidad —con razón o sin ella, o más bien claramente sin ella— a normas de funcionamiento puramente jurídico-privadas, dio pie al nacimiento de múltiples obligaciones económicas con proveedores que, de haber existido un control público y de haberse aplicado la legislación de contratos públicos, seguramente no habrían surgido o habrían sido nulas de pleno derecho y que, ahora, las Administraciones Públicas van a asumir.

El segundo proceso iniciado en el período electoral y que estuvo a punto de ser culminado por un Gobierno en funciones fue la cesión gratuita de las instalaciones del Centro Niemeyer a la Fundación, por el máximo legalmente permitido por la Ley del Principado de Asturias 1/1991, de 21 de febrero, de Patrimonio, es decir, 50 años (art. 59). Esta cesión hubiera terminado de «blindar» la posición de la Fundación, privando al Gobierno autonómico de cualquier posibilidad de influir sobre ella sobre la base de su condición de titular de las instalaciones del centro cultural, puesto que el único límite que condiciona la eficacia de la cesión es el respeto de su finalidad, concebida en términos genéricos.

Esta cesión configura un supuesto de «ingeniería jurídica» de cierto interés por lo que tiene de salida del control público, por medios indirectos, de una instalación construida íntegramente por la Administración, que supone algo así como una versión torcida de las matizadas técnicas de colaboración público-privada y de sus repercusiones organizativas que estudia E. Schmidt-Assmann en el capítulo V de su *Teoría General del Derecho Administrativo*². Y es que en este caso la pérdida de control público no se encuentra en modo alguno justificada, siendo la cesión un negocio indirecto que persigue dicha finalidad y al que serían de aplicación las consideraciones de la sentencia del TS de 15 de septiembre de 2009 (sentencia 114/2009) en la que se anula la compraventa de las acciones de una empresa municipal de aguas porque suponía una concesión indirecta de la gestión del servicio público sin someterse a la legislación de contratos.

Todo este panorama configura un caso de abuso de la figura jurídica de la fundación, en los términos apuntados en nuestra Crónica de 2009 (pp. 247-250). La fundación es (debe ser) «un patrimonio adscrito a un fin». A través de la fundación, una persona puede conseguir trascender los límites tempo-

² *La teoría general del Derecho administrativo como sistema. Fundamentos y tareas de la construcción sistemática*, Marcial Pons, Madrid, 2003. Entre los traductores se encuentran los autores de esta crónica.

rales de su vida y lograr que una parte de sus bienes (un «patrimonio») se dedique de manera permanente a una determinada finalidad de interés público, beneficiosa para la colectividad. Hay algunos ejemplos muy claros, en Estados Unidos y también, aunque menos, entre nosotros, de grandes fundaciones, dotadas de un patrimonio muy importante, que llevan desarrollando una gran actividad cultural durante mucho tiempo (o que son recientes pero responden a estas características). Pero cada vez más (y el caso que nos ocupa constituye un ejemplo paradigmático) las fundaciones se crean sin un patrimonio relevante que garantice su subsistencia y que les dé sentido (el mínimo legal son 30.000 euros, pudiendo incluso justificarse cifras inferiores), por lo que tienen que buscar su financiación por otras vías, ya sea las aportaciones continuas y voluntarias de los fundadores o, más frecuentemente, la obtención de subvenciones. Desde ese momento, la fundación pierde, sencillamente, su razón de ser, y no se distingue en nada de cualquier otro tipo de ente sin ánimo de lucro (una asociación, por ejemplo). Cuando se trata, además, de fundaciones del sector público, constituye un tipo más de ente instrumental, que en poco (y desde luego, en nada digno de tutela jurídica) se diferencia de otros tipos legales de entes instrumentales.

Cuando la fundación se utiliza de esta forma, presenta, además, y frente a esos otros tipos de entidades, un problema de falta de transparencia, porque, mientras que en una sociedad los derechos políticos y de otro tipo son proporcionales a las aportaciones de los socios, y en una asociación es el voto igual de los miembros el que elige a los órganos de gobierno, en una fundación esto no es necesariamente así, porque no existen miembros o socios de la fundación y porque se supone que lo decisivo es la voluntad del fundador, de modo que se tiende a la cooptación, es decir, a que los patronos decidan quiénes entran en el patronato o salen de él.

Desde este punto de vista, la Fundación Niemeyer no sólo constituía un ejemplo de «falsa fundación», al carecer de patrimonio propio relevante y estar dedicada, en realidad, a gestionar un bien ajeno, sino que esa falta de transparencia organizativa permitía llevar a cabo, sin verdaderas motivaciones reales, las maniobras de pérdida o recuperación de la mayoría pública a que se ha hecho referencia.

3. *El enfrentamiento con el Gobierno autonómico*

La alternancia política derivada de las elecciones autonómicas de 2011 (breve, por otro lado) propició el enfrentamiento que se había estado preparando con las medidas reseñadas en el apartado anterior, aunque la renuncia final del Gobierno cesante a la cesión de las instalaciones a la Fundación, que

estuvo dos veces sobre la mesa del Consejo de Gobierno, dejó a ésta con unas defensas jurídicas mermadas. Sustituidos los representantes autonómicos en el Patronato, se constató que la mayoría de éste era contraria al nuevo Gobierno autonómico, lo que dio lugar a la ruptura entre ambas entidades y a que el Gobierno reclamara la devolución de las instalaciones, que pasó a gestionar de forma directa. Por su parte, la Fundación quedó privada del objeto que justificaba su existencia, pasando a llevar una vida fantasmal durante meses. Se produjo incluso la circunstancia curiosa de que el propio nombre del Centro cultural estaba registrado por la Fundación, de modo que el Centro cultural no podía utilizarlo, lo que llevó a que durante esos meses su programación estuviera presidida por una rúbrica genérica («Centro Cultural Internacional Avilés»).

En ese enfrentamiento entró en juego la potestad autonómica de protectorado, que llevó a denegar la inscripción de algunas modificaciones estatutarias (las que favorecían la pérdida de control público sobre la entidad) y a la interposición de recursos contencioso-administrativos por la Fundación contra esas decisiones.

Del mismo modo, la Administración autonómica exigió el reintegro de alguna de las subvenciones otorgadas a la Fundación por incumplimiento de sus condiciones, poniendo de manifiesto el enfrentamiento entre dos entidades entre las que inicialmente iba a existir una relación de instrumentalidad y no de enfrentamiento.

4. *La vuelta a la mayoría pública tras las elecciones autonómicas de 2012*

Las elecciones autonómicas de 2012 supusieron un nuevo cambio de Gobierno y la vuelta, en cierto modo, al modelo original en el que la Fundación se configura como un ente instrumental del propio Gobierno, bajo mayoría pública en el patronato. La propia Fundación, con mayoría privada, pero agotada tras un conflicto que demostró que sin el uso de las instalaciones públicas su existencia carece de justificación, aceptó esos planteamientos que suponen una nueva reforma estatutaria. El Centro ha vuelto a recibir su antiguo nombre y también a la normalidad institucional, aunque con un estilo bastante distinto del inicial como consecuencia de la marcha de sus principales responsables y también del drástico recorte de los fondos puestos a su disposición, que, como era de prever, son fundamentalmente públicos.

5. *El epílogo concursal*

La vuelta al control público trajo la sorpresa de que la gestión de la Fundación, orgullosa de su financiación mayoritariamente privada que le iba a permitir eludir el control financiero interno y externo y la aplicación de la legislación de contratos públicos, habían generado en muy poco tiempo un déficit y un endeudamiento muy abultados, entre otras cosas porque el funcionamiento de la institución no se había financiado, salvo en escasa medida, con las prometidas aportaciones privadas, sino con créditos bancarios.

Ello provocó un hecho del que todavía existen pocos ejemplos, como es el concurso de acreedores de una fundación en mano pública (BOE de 9 de agosto de 2012, p. 38289). Un concurso que es posible al tratarse de una entidad de Derecho privado (art. 1.3 de la Ley Concursal), y que trae consigo la entrada en esta entidad, perteneciente al sector público, de un administrador concursal cuyo preceptivo informe constituye un importante elemento de control económico de la Fundación. En este sentido, del mismo modo que la intervención del Registro de la Propiedad supone un importante control de la actividad administrativa en materia urbanística y de gestión de bienes públicos, puesto que sin su bendición esos actos no pueden alcanzar todos los efectos que pretenden desplegar, en este caso la intervención de la administración concursal se cuela entre los mecanismos de control de la actividad administrativa, entre los que no suele enumerarse.

En ese proceso concursal se pone de manifiesto que una parte importante de las deudas de la Fundación han surgido como consecuencia de contratos (algunos de ellos verbales) celebrados con incumplimiento absoluto de la legislación de contratos y que desde luego no fueron fiscalizados por ningún interventor. Esos contratos no se habrían celebrado en una Administración o, en caso de haberse celebrado, serían nulos (por más que, si el contratista ejecutó su prestación, va a tener derecho al cobro para evitar un enriquecimiento injusto). Se produce ahora la paradoja de que las Administraciones Públicas que están en el patronato se ven forzadas a asumir las deudas de la Fundación (deudas contraídas ilegalmente en los términos ya indicados) salvo que opten por algo todavía más insólito, como es la insolvencia, pura y simple, de la entidad, es decir, el impago a sus proveedores o el fallido en los préstamos bancarios. Aunque sin duda se trata de una entidad con personalidad jurídica propia y que además no depende de una sola Administración, no parece que las entidades públicas que están detrás se encuentren dispuestas a cruzar esta frontera, sin perjuicio de las responsabilidades personales que puedan exigirse.

III. Novedades jurisprudenciales: la Sentencia del Tribunal Constitucional 121/2012, de 5 de junio

La Sentencia del Tribunal Constitucional 121/2012, de 5 de junio, afecta a un tema de trascendencia en el ámbito del Derecho de las fundaciones y que como hemos venido destacando en los últimos años está en constante ebullición normativa y jurisprudencial: el régimen jurídico de las Cajas de Ahorros.

El TC en este fallo abordó el conflicto en defensa de la autonomía local promovido por los Municipios de Gijón, Belmonte de Miranda, Candamo, Cangas de Narcea, Cangas de Onís, Caravia, Illano, Las Regueras-Santullano, Llanes, Muros del Nalón, Peñamellera Alta, Pesoz, Quirós, Rivadeva, Ribera de Arriba, Santa Eulalia de Oscos, Somiedo, Soto del Barco, Teverga y Vegadeo en relación con los artículos 22.2, 24.2, 46.1 y disposición adicional primera de la Ley del Principado de Asturias 2/2000, de 23 de junio, de Cajas de Ahorro.

El conflicto se fundamentaba en esencia en tres alegatos principales:

Según los Municipios que sostuvieron el Conflicto los artículos 22.2 y 24.2 de la Ley 2/2002 establecían un régimen para la adopción de acuerdos por parte de las entidades locales a efectos de la designación por las mismas de sus representantes en los órganos de gobierno de las cajas de ahorro que vulneraría el artículo 5 de la Ley 31/1985, de 2 de agosto, reguladora de los órganos rectores de las cajas de ahorro (en adelante, LORCA), que es un precepto básico, así como las normas contenidas en los artículos 46 y siguientes de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local (LBRL).

Por otra parte, se alega que el artículo 46.1 de la Ley 2/2000 priva al Ayuntamiento de Gijón, en tanto que destinatario único del precepto, del derecho a designar al vicepresidente de la Caja de Ahorros de Asturias, derecho que ostentaba desde el momento mismo de la fundación de la citada caja.

Por último, se entendía que la disposición adicional primera de la Ley afecta directa y exclusivamente al Ayuntamiento de Gijón, entidad cofundadora de la única caja de ahorros a la que la Ley autonómica es aplicable, cuyo porcentaje de representación queda, por aplicación de lo dispuesto en la citada disposición adicional primera, arbitrariamente limitado a un porcentaje del 20 por 100 de los miembros de los órganos de gobierno de la citada caja y ello sin fundamento jurídico alguno.

Sin embargo, la impugnación al artículo 46.1 fue inadmitida por el Tribunal al considerar que el precepto no podía ser considerado de destinatario único y, por tanto, rechazar la legitimidad del Ayuntamiento de Gijón para impugnarlo.

1. Designación de los representantes locales en los órganos de gobierno.

En este asunto, el Tribunal admite la impugnación de los artículos 22.2 y 24.2 de la Ley 2/2002 por parte de dieciséis Municipios (inadmite la de los Concejos de Belmonte de Miranda, Las Regueras-Santullano, Llanes y Teverga por no constar en su documentación la preceptiva solicitud del dictamen previo al Consejo de Estado, necesario para la impugnación por esta vía procesal) que se basaba en el carácter inusitado del nuevo régimen de elección de representantes en la Caja de Ahorros —reflejado en el artículo 22.2 de la citada Ley— que vulneraría la LORCA y la LBRL al imponer una elección de los consejeros basada en la representación proporcional y no permitir el juego normal de las mayorías del Pleno.

Dicho artículo, cuyo contenido se encuentra hoy inalterado en la redacción del vigente artículo 22.1.d), establecía que:

«Los Consejeros Generales que representen a las Corporaciones Municipales serán elegidos directamente por los Plenos de las mismas. Cada Grupo municipal podrá presentar una propuesta de candidatos con un número de éstos igual al número de Consejeros a elegir. Los candidatos a Consejeros Generales, por el orden en que figuren en la propuesta, serán elegidos de forma proporcional al número de votos obtenidos por cada candidatura. Cada miembro del Pleno podrá dar su voto a una única candidatura».

Frente a esta regulación, los Municipios recurrentes alegaban que, en contra de lo dispuesto por la LORCA, se les imponían unas reglas para la elección de Consejeros distintas a las que se emplean para las decisiones ordinarias del Pleno con lo que se vulneraba su autonomía.

Esta argumentación es, sin embargo, rechazada por el Tribunal Constitucional que estima que: *«... las Comunidades Autónomas competentes por razón de la materia pueden desarrollar la previsión contenida en la norma básica para la designación de representantes de las corporaciones locales en los órganos de gobierno de las cajas de ahorro, siempre que aseguren el derecho de la corporación local a su designación y establezcan un sistema que reúna las condiciones necesarias para asegurar una verdadera representatividad y libertad del mecanismo de selección. En este sentido, el criterio material de distribución de los representantes de la corporación local adoptado por el art. 22.2 de la Ley 2/2000 satisface ambos criterios, pues respeta el principio democratizador que inspira la LORCA y no vulnera la autonomía local constitucionalmente garantizada. Esta última queda satisfecha con la participación de los Ayuntamientos en los órganos rectores de las cajas de ahorro en calidad de entes públicos depositarios de los intereses colectivos de los vecinos, por lo que, desde esa perspectiva, nada ha de reprocharse a la introducción, como uno de los criterios posibles inspiradores de la elección, del principio de proporcionalidad para la designación*

de los representantes en el órgano de gobierno de la caja de ahorros, de tal forma que la misma se adecue en la mayor medida posible a la composición del pleno de la corporación.

Asimismo, desde otra perspectiva, la aplicación de este criterio material para la distribución de los consejeros generales designados por las corporaciones locales en nada altera las normas básicas relativas a las mayorías necesarias para la adopción válida de acuerdos por el pleno de la corporación, puesto que la obligatoriedad de guardar la necesaria proporcionalidad en la designación de los representantes de la corporación local es algo distinto al sistema de adopción de acuerdos y de mayorías exigibles al respecto. Así, lo primero se vincula al modo de determinar o integrar la candidatura de aquellos propuestos para ser designados mientras que lo segundo hace referencia a la mayoría necesaria para la adopción de tal acuerdo. Este principio de proporcionalidad en nada coarta el derecho de la corporación local a la designación de los consejeros generales, sino que tiene como objetivo asegurar la necesaria representatividad y libertad del mecanismo de selección, expresión del principio democratizador que inspira la regulación de los órganos de gobierno de las cajas de ahorro, lo cual no afecta a la autonomía de la propia corporación local en la adopción de los acuerdos de su competencia, sin perjuicio de que tales acuerdos deban tener presente, en el caso que nos ocupa, la necesaria proporcionalidad en la designación de los representantes en los órganos de gobierno de la caja de ahorros».

La argumentación del Tribunal no oculta la realidad, con la imposición de la proporcionalidad en el contenido del acuerdo se condiciona absolutamente el mismo y tanto da que luego se someta al juego de la mayoría municipal ya que en el fondo la decisión se adopta por la Ley Autonómica. No hay una representación de cada Ayuntamiento regido por una mayoría determinada sino una representación proporcional de los ciudadanos que reduplica en buena medida la que ya se hace desde el Principado. Por poner un paralelismo no se configura la participación de los Ayuntamientos en la Caja de Ahorros como la representación de los Estados Federados en el Senado Alemán en el que cada Estado está representado por su gobierno, sino como en el Senado Español en el que sustancialmente la representación vuelve a reduplicar el mecanismo de representación popular que rige al Congreso. Con ello el papel de la representación institucional de los Ayuntamientos se reduce inequívocamente.

2. La disminución de la representación del Ayuntamiento de Gijón como entidad fundadora.

El Ayuntamiento de Gijón, alegaba además que la nueva Ley vulneraba su autonomía al reducir considerablemente la participación en la Caja de Ahorros de Asturias que le correspondía como entidad fundadora.

Dicha limitación se derivaba de la disposición adicional primera de la Ley impugnada que establecía que:

«Cuando una entidad u organismo público tuviera derecho, conforme a lo previsto en la presente Ley, a nombrar miembros de los órganos de gobierno por más de un grupo de representación, el total de los mismos no podrá exceder el 20 %³ del número de miembros. Los excedentes se deducirán del grupo de representación en el que mayor número de representantes ostente y se asignarán, en primer lugar, al resto de entidades con derecho a representación de ese mismo grupo y, en su defecto, al grupo de impositores».

Esta limitación se entendía lesiva de su autonomía local por el Ayuntamiento de Gijón en cuanto rompía el tradicional equilibrio entre las entidades fundadoras (el propio Ayuntamiento y el Principado de Asturias en cuanto sucesor de la extinta Diputación Provincial) y menoscaba la posición que corresponde al Ayuntamiento en relación con la citada entidad financiera.

El TC rechaza esta argumentación puesto que aunque la STC 49/1988, de 22 de marzo, haya señalado que el nombramiento directo de los consejeros generales de las cajas de ahorro en representación de las entidades fundadoras, previsto en el artículo 5 LORCA, debe considerarse una exigencia básica y en la STC 33/1993, de 1 de febrero, se haya afirmado que la adopción de los acuerdos relativos a la designación de estos representantes habría de someterse a la normativa que al respecto establece la legislación de régimen local, el modelo organizativo derivado de la LORCA no requiere en estos casos más exigencia que la consistente en que la designación de los representantes se haga por procedimientos que garanticen la expresión de la voluntad del fundador de modo directo, esto es, sin intermediarios ni compromisarios, pero ello no impide que las normas de desarrollo de las Comunidades Autónomas puedan concretar el procedimiento de designación introduciendo criterios materiales para la designación de los consejeros, siempre que se respete ese límite establecido en la norma básica estatal.

Para el Tribunal Constitucional no hay en este caso un paralelismo con la STC 33/1993 citada, pues: *«... a diferencia de aquél [supuesto] no se afecta ahora al régimen de quórum y mayorías necesarias para la adopción de los acuerdos de los órganos colegiados superiores, ya que no se trata aquí del límite negativo que supone la exigencia de determinadas mayorías especiales en supuestos singularizados,*

³ En la versión actualmente vigente de este precepto, introducida por la Ley 16/2002, de 30 de diciembre, el citado porcentaje se ha reducido al 13,4%.

sin que se comprometa, por tanto, el modelo legal de funcionamiento democrático de las corporaciones locales. Así, como, ya hemos expuesto, el hecho de que la Ley autonómica introduzca un criterio material de proporcionalidad para la distribución de los consejeros de las cajas de ahorro designados por las corporaciones locales no altera las normas formales sobre las mayorías precisas para la adopción de acuerdos en éstas. En la medida en que, como antes hemos dicho, la necesaria proporcionalidad en la designación de los representantes es diferente del sistema de adopción de acuerdos y de las mayorías exigibles al respecto en el pleno de una corporación local, debemos concluir que la regulación legal asturiana cumple con el principio democratizador que inspira la legislación en materia de cajas de ahorro sin que nada pueda oponerse a la participación de los grupos municipales en la designación de los representantes de la corporación en la caja de ahorros, ya que aquéllos son expresión de la voluntad popular en los órganos de gobierno de los municipios, sin que ello suponga imposición o condicionamiento de la forma de proceder al nombramiento contrario al art. 5 LORCA, y menos imposición o condicionamiento a la autonomía local constitucionalmente garantizada».

La argumentación del Tribunal Constitucional rechaza también la necesidad de mantener lo que el Ayuntamiento de Gijón denominaba el principio tradicional de paridad en la composición de los órganos de la Caja de Ahorros de Asturias y aunque reconoce que la autonomía local incluye la representación de los Ayuntamientos en las Cajas de Ahorros ello no condiciona la potestad del legislador autonómico para configurar el porcentaje de dicha participación siempre que la misma sea efectiva. En palabras del propio Tribunal: «... forma parte del ámbito de autonomía del Ayuntamiento de Gijón en cuanto entidad local fundadora el derecho a gozar de una representación efectiva en los órganos rectores de la caja de ahorro, pues la vinculación de los Ayuntamientos con las cajas de ahorro requiere de la representación de éstos en tales órganos rectores y aún con mayor motivo en el caso de que la corporación municipal tenga el carácter de entidad fundadora, pero la determinación de cuál sea el concreto porcentaje de representación que corresponda al Ayuntamiento de Gijón en virtud de esa doble condición que ostenta y la forma concreta de articularla ha de corresponder, respetando los principios anteriormente citados, al legislador competente por razón de la materia».

IV. Práctica administrativa de los Registros de fundaciones

Desde el 1 de junio de 2011 al 1 de diciembre de 2012 la práctica de los registros de fundaciones del Principado de Asturias parece mantenerse estable respecto a los ejercicios precedentes pudiendo citarse las siguientes incorporaciones:

En el Registro de fundaciones docentes y culturales de interés general del Principado de Asturias, se ha ordenado la inscripción de las siguientes fundaciones:

- Por Resolución de la Consejería de Cultura y Deporte, de 25 de octubre de 2011, la Fundación Magadastur, clasificada como docente.
- Por Resolución de la Consejería de Cultura y Deporte, de 28 de febrero de 2012, la Fundación Hermanos Castro, clasificada como cultural.
- Por Resolución de la Consejería de Cultura y Deporte, de 30 de marzo de 2012, la Fundación Gaultier Maldé, clasificada como cultural.
- Por Resolución de la Consejería de Cultura y Deporte, de 17 de abril de 2012, la Fundación Colegio de Balmori, clasificada como cultural.

En el Registro de fundaciones asistenciales de interés general del Principado de Asturias, se ha ordenado la inscripción de las siguientes fundaciones:

- Por Resolución de la Consejería de Bienestar Social e Igualdad, de 2 de agosto de 2011, la fundación Solidaridad con Benín, clasificada como asistencial.
- Por Resolución de la Consejería de Bienestar Social e Igualdad, de 2 de febrero de 2012, la fundación Refugio de San Rogelio, clasificada como asistencial.

El tratamiento fiscal de las fundaciones y las asociaciones en el marco del régimen económico y fiscal de Canarias

Adriana Fabiola Martín Cáceres

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. LOS INCENTIVOS FISCALES DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS APLICABLES A LAS FUNDACIONES Y ASOCIACIONES.—III. LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y ASOCIACIONES DE INTERÉS PARTICULAR EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES: 1. *Las Entidades sin fines lucrativos y asociaciones de interés particular y la reserva para inversiones en Canarias (RIC)*. 2. *Las Entidades sin fines lucrativos y asociaciones de interés particular y el régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales*. 3. *La deducción por inversiones en Canarias*.—IV. LOS INCENTIVOS FISCALES DEL REFC EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA: 1. *La exención en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. 2. *Las Entidades sin fines lucrativos y asociaciones de interés particular en el Impuesto General Indirecto Canario*.—V. LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y LA ZONA ESPECIAL CANARIA: 1. *Régimen jurídico de la Zona Especial Canaria (ZEC)*. 2. *Incentivos fiscales de la ZEC*.—VI. CONCLUSIONES.—BIBLIOGRAFÍA.

I. Introducción

En los últimos tiempos, el denominado *Tercer Sector* ha focalizado el interés del legislador con intensidad redoblada probablemente como consecuencia, entre otras razones, de la profunda crisis económica que atraviesa nuestro país. Ya sea inspiradas en un deseo de canalizar la creciente voluntad de implicación de la sociedad civil en la prosecución de fines de interés general ya, más bien, en la voluntad de los poderes públicos de declinar su intervención en este ámbito —a despecho de las tareas que para su realización les encomienda nuestra Constitución—¹, lo cierto es que en las últimas iniciativas

¹ Dicha tensión dialéctica se ha puesto de manifiesto en el debate celebrado en el Congreso para la toma en consideración de la Proposición de Ley de Modificación 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 presentado por el grupo de Convergència I Unió (Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados n.º 21 de 2012), que finalmente resultó rechazada.

legislativas sobre la materia se identifica la existencia de una voluntad común de promover, estimular y propiciar el desarrollo de las entidades que lo integran. Tal es el objetivo declarado de la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social, en cuya Exposición de Motivos se pone de manifiesto que el Derecho Comparado ilustra la tendencia de los países a establecer un marco jurídico de apoyo y reconocimiento de la economía social como actividad económica diferenciada necesitada de acciones sustantivas de apoyo y fomento público. *Tercer Sector* y *Economía Social* son expresiones indistintamente utilizadas para designar el conjunto de entidades que, aunque pertenecientes al sector privado, desarrollan actividades económicas sin la finalidad de lucro propia de las empresas y sociedades mercantiles y cuyos beneficios o excedentes se aplican a la realización de los fines sociales objeto de la entidad, que puede ser el interés colectivo de sus integrantes, un interés general económico y social o ambos². Quedan integrados en este sector, a caballo entre lo público y lo privado, las entidades que con carácter no exhaustivo se enumeran en el artículo 5 de la citada Ley: Cooperativas, mutualidades, fundaciones y asociaciones que lleven a cabo actividad económica, sociedades laborales, empresas de inserción, centros especiales de empleo, cofradías de pescadores, sociedades agrarias de transformación así como las entidades singulares creadas por normas específicas que se rijan por los principios orientadores enunciados en la misma.

El presente estudio dirige su atención a las Fundaciones y las Asociaciones, cuya regulación específica de carácter estatal se contiene en la Ley 5/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (en adelante Ley de Fundaciones) y en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, respectivamente (en adelante, Ley Orgánica del Derecho de Asociación)³. Tales entidades han sido tradicionalmente objeto de un trata-

² Según el artículo 4 de la Ley de Economía Social, «Las entidades de la economía social actúan en base a los siguientes principios orientadores: a) Primacía de las personas y del fin social sobre el capital, que se concreta en gestión autónoma y transparente, democrática y participativa, que lleva a priorizar la toma de decisiones más en función de las personas y sus aportaciones de trabajo y servicios prestados a la entidad o en función del fin social, que en relación a sus aportaciones al capital social; b) Aplicación de los resultados obtenidos de la actividad económica principalmente en función del trabajo aportado y servicio o actividad realizada por las socias y socios o por sus miembros y, en su caso, al fin social objeto de la entidad; c) Promoción de la solidaridad interna y con la sociedad que favorezca el compromiso con el desarrollo local, la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres, la cohesión social, la inserción de personas en riesgo de exclusión social, la generación de empleo estable y de calidad, la conciliación de la vida personal, familiar y laboral y la sostenibilidad; d) Independencia respecto a los poderes públicos».

³ En el ejercicio de sus competencias, las Comunidades Autónomas han ido aprobando sus leyes en esta materia. Por lo que se refiere a Canarias, el marco normativo de referencia

miento fiscal más favorable en atención a la naturaleza no lucrativa de sus actividades. En la actualidad, es la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (en adelante, Ley 49/2002) la que contiene el régimen fiscal aplicable al conjunto de las mismas que reúnan unas determinadas características⁴, completada con lo establecido en las leyes específicas de algunos impuestos. Dicha normativa establece, por un lado las condiciones en que las entidades señaladas pueden acogerse al régimen fiscal específico; de otro, delimita, dentro de las actividades económicas desarrolladas y rendimientos obtenidos, aquéllas a las que resulta aplicable el conjunto de exenciones y beneficios fiscales por ella previsto, frente a las que quedan sometidas a gravamen en los distintos conceptos impositivos, bien con la misma intensidad que cualquier otro sujeto pasivo, bien con un tratamiento diferenciado pero menos intenso que el contenido en la Ley 49/2002. En tercer lugar, regula los incentivos fiscales al mecenazgo, a través de la cual se favorece fiscalmente las donaciones y aportaciones efectuadas a tales entidades⁵.

Centra nuestro interés en este estudio el tratamiento fiscal de las actividades y rendimientos a los que no resultan de aplicación el régimen de exenciones aludidos, al objeto de determinar si el tratamiento fiscal específico previsto para las sujetas a gravamen en la legislación general de nuestro país puede ser objeto de mejora a la luz del conjunto de incentivos fiscales integrantes del Régimen Económico y fiscal de Canarias en relación con las Fundaciones y Asociaciones establecidas en Canarias. Por tanto, no nos ocu-

viene constituido por la Ley 2/1998, de 6 de abril, de Fundaciones Canarias (objeto de modificaciones posteriores mediante la Ley 11/2006, de 11 de diciembre, de la Hacienda Pública Canaria y la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales) así como por la Ley 4/2003, de 28 de febrero, de Asociaciones de Canarias también modificada en algunos aspectos por la Ley de medidas administrativas y fiscales ya citada.

⁴ Se trata, no obstante, de un texto que probablemente será objeto de modificación o sustitución, dado que según se ha anunciado, el Gobierno presentará en los próximos meses un proyecto de Ley sobre la materia. Una iniciativa legislativa en tal sentido se produjo en la pasada legislatura sin que se llevara a término, y en la actual, la encabezada por el grupo parlamentario catalán fue rechazada. Destacan en dichas proposiciones un incremento notable del porcentaje de deducciones en el Capítulo relativo a los incentivos fiscales al mecenazgo.

⁵ Un estudio del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos puede encontrarse en: S. MUÑOZ MACHADO, M. CRUZ AMORÓS, y R. DE LORENZO GARCÍA (dirs.), *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, Fundación ONCE-Iustel, Madrid, 2005; M. GIL DEL CAMPO, *Fiscalidad de Fundaciones, Asociaciones y del Mecenazgo*, 2.ª ed., CISS, Valencia 2005; C. MÁRQUEZ SILLERO, *La exención de las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades conforme a la Ley 49/2002*, La Ley, Madrid, 2007; S. MONTESINOS OLTRA, *Los requisitos del Régimen Tributario Especial de las Entidades sin Fines Lucrativos*, Thomson Aranzadi, Navarra, 2008; C. HERRERO MALLOL, *Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2003.

paremos del régimen fiscal de exenciones contemplado en la Ley 49/2002 o en la restante normativa impositiva específica más de lo exigido para acotar correctamente el objeto del presente análisis.

II. Los incentivos fiscales del régimen económico y fiscal de Canarias aplicables a las fundaciones y asociaciones

El conjunto de incentivos fiscales integrantes del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, reconocido constitucionalmente a través de la disposición adicional tercera de la Constitución española de 1978⁶, ha conocido un mayor desarrollo tras el reconocimiento de Canarias como región ultraperiférica en el artículo 349 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Dicho estatuto constituye el fundamento de todo un conjunto de medidas a través de las cuales se modula la aplicación del Derecho Comunitario en sus territorios⁷ mediante la aplicación del régimen específico de autorizaciones

⁶ Sobre la configuración del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, y A. YANES HERRERO, «Análisis jurídico de la Disposición Adicional Tercera de la Constitución», *Rumbos*, núm. 3 y 4, 1981; M. OROZCO MUÑOZ, *El Régimen Especial de Canarias. Su conformación por el bloque de Constitucionalidad*, Cabildo de Tenerife-Marcial Pons, Madrid, 1987; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, «Introducción al análisis jurídico de la Hacienda de la Comunidad Autónoma Canaria», en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. III, IEF, Madrid, 1984; S. MAURICIO SUBIRANA, *La franquicia sobre el Consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994; A. GÉNOVA GALVÁN, «El Régimen Económico-Fiscal Canario ante la Constitución de 1978: Análisis jurídico de la Disposición Adicional tercera», *Revista de Estudios de la Vida Local*, núm. 219; A. F. MARTÍN CÁCERES, «La protección constitucional del Régimen Económico-Fiscal Canario», *REDF*, núm. 59, 1988.

⁷ El artículo 349 TFUE (antiguo artículo 299, 2 párrafos segundo, tercero y cuarto TCE) establece: «Teniendo en cuenta la situación estructural, social y económica de Guadalupe, la Guayana Francesa, Martinica, la Reunión, San Bartolomé, San Martín, las Azores, Madeira y las islas Canarias, caracterizada por su gran lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y clima adversos y dependencia económica de un reducido número de productos, factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su desarrollo, el Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación de los tratados en dichas regiones, incluidas las políticas comunes. Cuando el Consejo adopte dichas medidas específicas con arreglo a un procedimiento legislativo especial, se pronunciará también a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo.

Las medidas contempladas en el párrafo primero se referirán, en particular, a las políticas aduanera y comercial, la política fiscal, las zonas francas, las políticas agrícola y pesquera, las condiciones de abastecimiento de materias primas y de bienes de consumo esenciales, las ayudas públicas y las condiciones de acceso a los fondos estructurales y a los programas horizontales de la Unión.

El Consejo adoptará las medidas contempladas en el párrafo primero teniendo en cuenta las características y exigencias especiales de las regiones ultraperiféricas, sin poner en peligro la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico de la Unión, incluido el mercado interior y las políticas comunes».

de Ayudas de Estado en que se traduce la mayor parte de los incentivos actualmente vigentes⁸. Tales incentivos fiscales se regulan en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante Ley 20/1991) y la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante Ley 19/1994). El fundamento último de todos ellos es, según se declara en la Exposición de Motivos de ambas, promover el desarrollo económico y social del archipiélago mediante la articulación de una fiscalidad inferior a la del resto del país que permita compensar las desventajas estructurales de toda índole que obstaculizan la realización de las actividades económicas productivas en nuestro archipiélago. Ciertamente, obstáculos como la dificultad para la implementación de economías de escala debido a la fragmentación del mercado insular se manifiestan en toda su intensidad cuando los operadores económicos que intervienen en el mercado son empresas o sociedades mercantiles, en las que el ánimo de lucro resulta esencial a su naturaleza. Ahora bien, cuando se analizan tales incentivos desde la perspectiva de las entidades que como las fundaciones y las asociaciones no están animadas por el objetivo de la distribución individual de los beneficios, se abren nuevas posibilidades que aconsejan analizar el papel que las mismas pueden jugar en la consecución de dicho desarrollo económico y social y por ende la utilidad y la viabilidad jurídica de extender a este ámbito del tercer sector tales incentivos fiscales⁹. El análisis de la regulación sustantiva de las Fundaciones y Asociaciones por un lado, y de los beneficios fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante REFC) por otro, nos permite afirmar como punto de partida que la mejora del tratamiento fiscal

⁸ Los incentivos fiscales regulados en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994 así como el 28 y siguientes, relativos a la Zona Especial Canaria fueron autorizados mediante Decisión de la Comisión Europea de 20 de diciembre de 2006 para el período 2007-2013 (Ayuda Estatal n.º 377/2006 relativa al Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994 y Ayuda estatal n.º 376/2006, respectivamente). Para ilustrar las profundas desventajas permanentes a las que se enfrentan las empresas en el desarrollo de actividades económicas en Canarias, constituye un instrumento imprescindible el documento *Cuantificación de los costes de la ultraperiferia en Canarias. Resumen Ejecutivo. Septiembre 2010*, elaborado por el Centro de Estudios Económicos Tomillo. Las versiones anteriores de este informe han servido de base a la evaluación positiva de compatibilidad realizada por la Comisión Europea determinante de la autorización de las ayudas de Estado para el período de financiación 2007-2013 actualmente vigente que legitima la aplicación de la mayor parte de los incentivos fiscales integrantes del REFC.

⁹ Piénsese, por ejemplo, en la idoneidad de las fundaciones y asociaciones como instrumento de estímulo para el desarrollo en Canarias de actividades económicas productivas de gran valor añadido así como generadoras de empleo: investigación y desarrollo, energías renovables, potenciación de la agricultura y de la industria pesquera, entre otras.

de las Fundaciones y Asociaciones establecidas en Canarias respecto del aplicable con carácter general goza de cobertura en la actual configuración legal del REFC. En efecto, por lo que se refiere al régimen de las fundaciones y asociaciones, tanto la Ley de Fundaciones como la Ley Orgánica del Derecho de Asociación reconocen que unas y otras pueden desarrollar actividades económicas¹⁰. Así, a tenor del artículo 24 de la primera de las mencionadas las fundaciones podrán desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarios o accesorias a las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia. Asimismo, pueden intervenir en todo tipo de actividades económicas mediante la participación en sociedades mercantiles. La limitación que parece desprenderse de la exigencia del carácter accesorio o complementario de la actividad económica es sólo aparente, pues del artículo 3.3.º de la Ley 49/2002 se desprende que incluso las explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria podrán quedar exentas siempre que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio derivadas de las mismas no exceda del 40% de los ingresos totales de la entidad, y el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con las empresas que realicen la misma actividad¹¹. Menos limitaciones respecto de las actividades económicas a desarrollar se contiene en el artículo 13 de la Ley mencionada en segundo lugar, precepto que hace mayor hincapié en la afectación exclusiva a los fines sociales y en la prohibición del reparto de beneficios entre los asociados. El concepto de actividades económicas manejado por el legislador en este ámbito es, por lo demás, el mismo que en la normativa de los distintos impuestos aplicables. Así, el citado artículo 3.3.º de la Ley 49/2002 considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Sí hay que destacar, en cambio, una diferencia respecto del arrendamiento de bienes inmuebles por parte de las ESFL, que no tendrán el carácter de actividad económica en ningún caso.

¹⁰ Sobre las actividades empresariales de las fundaciones: J. M. EMBID IRUJO, «Fundaciones y actividades empresariales», en *Comentarios a las leyes de fundaciones...*, ob. cit., pp. 398 y ss.

¹¹ Sin embargo tal limitación vendrá impuesta, como ha advertido CRUZ AMORÓS, por el artículo 27 de la Ley de Fundaciones, que obliga a destinar el 70% al menos de los resultados de las explotaciones económicas a la realización de los fines fundacionales y el resto a la dotación o a las reservas; tampoco parece que pueda derivarse del desarrollo de actividades económicas un incumplimiento de las normas sobre defensa de la competencia, por la misma razón (M. CRUZ AMORÓS, *Comentarios a las Leyes de Fundaciones...*, ob. cit., pp. 768 y ss.).

Por lo que se refiere a la normativa reguladora del REFC los beneficios fiscales establecidos no contienen limitación en cuanto a su ámbito subjetivo, que es el de los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades, con la única limitación de que tengan su domicilio fiscal o un establecimiento permanente en Canarias. Así es en lo relativo a los incentivos previstos en los artículos 25, 26, y 27 de la Ley 19/1994 e igualmente en el artículo 94 de la Ley 20/1991, mientras que el ámbito subjetivo del régimen propio de las entidades ZEC es formalmente más amplio, puesto que se extiende a las personas jurídicas, aunque con limitaciones de otra índole que se analizarán en el lugar oportuno.

De lo expuesto se concluye que no existe, *prima facie* ni en la regulación sustantiva de las Fundaciones y Asociaciones ni en la del REFC obstáculos a la aplicación adicional de los incentivos fiscales de dicho régimen que deriven de su particular naturaleza, y que se traducirán en un régimen fiscal más favorable que el vigente en el resto del país. Todo ello sin perjuicio de los límites a la acumulación de Ayudas de Estado de Finalidad Regional derivados con carácter general del Derecho Comunitario en los términos previstos por el artículo 36 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, de desarrollo de la Ley 19/1994 (en adelante, RD 1758/2007). Al examen pormenorizado de cada uno de ellos se dedican las siguientes páginas.

III. Las entidades sin fines lucrativos y asociaciones de interés particular en el Impuesto de Sociedades

La sujeción de las ESFL y asociaciones sin ánimo de lucro al Impuesto de Sociedades conforme a lo establecido en el artículo 7.1.a) de su normativa reguladora (RDLeg 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, en adelante TRLIS), se establece reconociéndoles un régimen fiscal más favorable consistente en el establecimiento a su favor de exenciones y tipos de gravamen inferiores a los generales. A tales efectos cabe distinguir por un lado el régimen de exenciones otorgado por la Ley 49/2002 y, de otro, el previsto en los artículos 120 y siguientes TRLIS. A ambos regímenes de exención se remite el artículo 9 de dicho texto legal en el que se establece el conjunto de las exenciones del impuesto. Como se desprende del análisis comparativo de uno y otro, la diferencia radica en el mayor alcance del régimen contenido en la Ley 49/2002.

La ausencia de disposición alguna en la normativa del Impuesto de Sociedades que permita determinar qué entidades sin fines lucrativos se some-

ten al régimen de la Ley 49/2002 y qué otras al previsto en los citados artículo 120 y siguientes TRLIS obliga a identificar la delimitación a partir de lo establecido en el artículo 2 de la Ley 49/2002 en relación con la Ley Orgánica reguladora del Derecho de Asociación. El primero de los mencionados enumera las entidades sin fines lucrativos que pueden optar por el régimen fiscal contenido en la misma, enumeración en la que se encuentra, por citar las que constituyen el objeto del presente estudio, las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública. Se integran estas últimas en la categoría concreta de asociaciones en las que deben concurrir una serie de requisitos para obtener tal declaración, entre ellos el de perseguir objetivos de interés general en los términos previstos en el artículo 32 de la citada ley orgánica. Pues bien, teniendo en cuenta que el rasgo definidor de todas las asociaciones es la de carecer de fin de lucro pudiendo la asociaciones reguladas en dicha ley perseguir fines bien de interés general bien de interés particular —artículo 5 de la citada ley—, la delimitación se obtiene precisando que el régimen especial de la Ley 49/2002 se establece en favor de las fundaciones, en las que la búsqueda de objetivos de interés general es consustancial a ellas y en favor de las asociaciones que por perseguir un fin de interés general han sido declaradas de utilidad pública. Se equiparan a estas las asociaciones que desarrollen principalmente su actividad en el ámbito de una Comunidad Autónoma declaradas de utilidad pública por su normativa reguladora¹². El régimen de exención parcial previsto en los artículos 120 y siguientes del TRLIS se aplicará por tanto a las asociaciones sin finalidad lucrativa que persigan un fin particular o a aquellas asociaciones que persiguiendo objetivos de interés general no hayan obtenido la declaración de utilidad pública, así como a aquellas fundaciones que no hayan optado por el régimen especial previsto en la Ley 49/2002 o que no reúnan los requisitos para ejercer tal opción. Para mayor claridad de exposición y por lo que se refiere al examen del régimen fiscal en el Impuesto de Sociedades, seguiremos la sistemática de las normas citadas, y nos referiremos a las primeras con la denominación de Entidades sin Fines lucrativos (ESFL) mientras que a las segundas lo haremos con la denominación de asociaciones de interés particular, bien entendido que en ambos casos concurre la nota esencial de ausencia de ánimo de lucro.

La Ley 49/2002 contiene en sus artículos 5 a 14 el régimen fiscal especial en el ámbito del Impuesto de Sociedades al que pueden optar las ESFL.

¹² En Canarias, la Ley 4/2003, de 28 de febrero, regula el procedimiento de declaración de interés público de las asociaciones que operan en su ámbito territorial y que promuevan fines de interés general.

Tales disposiciones enumeran las rentas así como las explotaciones declaradas exentas y excluyen dichas rentas de la obligación de retención. Regulan asimismo la conformación de la base imponible respecto de las rentas sujetas y no exentas en su caso obtenidas, a las que, de conformidad con el artículo 28.4 TRLIS, se les aplica un tipo de gravamen reducido del 10%. Por otro lado se extiende a las citadas entidades las obligaciones contables referidas en la normativa del impuesto de Sociedades por las rentas sujetas y no exentas¹³. Todas ellas tendrán la obligación de declarar tanto las rentas exentas como las no exentas, según establece su artículo 13. El régimen de exención parcial de las asociaciones de interés particular —y demás ESFL que no cumplan los requisitos o que no hayan optado por el régimen de la Ley 49/2002— previsto en los artículos 120 a 122 TRLIS, se limita estrictamente a las actividades y rentas que constituyen su objeto social o finalidad específica. La base imponible derivada de las rentas sujetas se grava al 25%, según el artículo 28.1.b) TRLIS.

En el análisis sobre la posibilidad de aplicar a la base imponible sujeta y no exenta de las ESFL y asociaciones de interés particular el régimen fiscal especial canario han de tenerse en cuenta las disposiciones de la Ley 19/1994 relativas a la base imponible del impuesto, así como el conjunto de especialidades en materia de bonificaciones y deducciones de la cuota derivadas de la ley mencionada y de la Ley 20/1991 y, finalmente, el tipo de gravamen reducido previsto para las ESFL y asociaciones de interés particular que se puedan constituir como entidades de la Zona Especial de Canarias al amparo de lo preceptuado en la ley primeramente citada. Las siguientes líneas se dedican, pues, a examinar las cuestiones relativas a la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC); el régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales; la aplicabilidad de las deducciones incrementadas contenidas en el artículo 94 de la Ley 20/1991 y finalmente el régimen de las entidades ZEC.

1. *Las Entidades sin fines lucrativos y asociaciones de interés particular y la reserva para inversiones en Canarias (RIC)*

Por más que la fuerte recesión económica que asola al país, además de otras circunstancias —fragmentación de los mercados, idiosincrasia del sector

¹³ En relación con las obligaciones contables las referencias contenidas en las Leyes 49/2002 y 1/2002 han de completarse con lo establecido en Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

empresarial canario, etc.— haya relativizado su importancia, no puede dejar de reconocerse que la Reserva para inversiones en Canarias, constituye un potente instrumento de estímulo fiscal a la inversión empresarial. Concebida, según se declara en la Exposición de Motivos de su ley reguladora, como un importante ahorro fiscal ofrecido a los empresarios como contrapartida a su esfuerzo inversor con cargo a sus propios recursos, propiciando la recapitalización de las empresas, no hay obstáculo, a nuestro juicio, para que las ESFL y demás asociaciones de interés particular puedan acogerse a la misma. Ciertamente de una primera lectura del artículo 27 de la Ley 19/1994 podría extraerse la impresión de que la RIC sólo está pensada en relación con el sector empresarial en sentido estricto, pues se articula como una reducción de la base imponible que podrán aplicar las empresas por la parte del beneficio no distribuido destinado a la dotación de dicha reserva; siendo, por el contrario, que el reparto de beneficios es incompatible con la esencia de las ESFL y demás entidades sin ánimo de lucro. En efecto, tal como refleja claramente la Ley de Fundaciones, el fundamento de la exigencia de su constitución sin fin de lucro —artículo 2— no es otro que impedir un reparto de las ganancias o de los bienes al margen de la atención a la colectividad beneficiaria de sus actividades¹⁴. El artículo 27 de la norma citada concreta esta exigencia ordenando que el 70% de los resultados de las explotaciones económicas desarrolladas se destine a la realización de los fines fundacionales mientras que el resto habrá de aplicarse a incrementar bien la dotación patrimonial bien las reservas en los términos establecidos por el Patronato. Otro tanto ha de decirse respecto de las asociaciones, pues la Ley Orgánica 1/2002 —artículos 1 y 13.2— las define como aquéllas que no persiguen finalidad lucrativa y se han constituido para la consecución de fines de interés general o particular, siendo obligatoria la aplicación de los beneficios obtenidos al cumplimiento de sus finalidades. Ahora bien, contemplada la RIC —al igual que el resto de los incentivos fiscales a la inversión empresarial— desde el punto de vista de su finalidad última, resulta evidente que la presión fiscal significativamente inferior a la del resto de España y de la Unión Europea en que se traduce tiene un fundamento social, cual es la necesidad de propiciar el desarrollo económico y social de las Islas en atención a las desventajas estructurales de toda índole que lo obstaculizan. Desde esta perspectiva, cabe afirmar que, si bien con las limitaciones legales derivadas de los fines de interés general a perseguir —determinante, por ejemplo del tipo de actividades o explotaciones económicas a desarrollar—, ningún obstáculo para la

¹⁴ J. GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, «Objeto y alcance de la Ley de Fundaciones. Concepto de Fundación», en *Comentarios a las Leyes de Fundaciones...*, ob. cit., p. 38.

aplicación del incentivo fiscal mencionado cabe encontrar en la ausencia de ánimo de lucro. Salvada esta primera dificultad, la aplicación efectiva de la RIC queda condicionada al cumplimiento de los requisitos establecidos en el citado artículo 27, a cuyo examen se dedican las siguientes líneas.

En el ámbito del Impuesto de Sociedades la RIC consiste en la opción de practicar una reducción de la base imponible del impuesto de hasta el 90% de los beneficios que se destinen a dotar una reserva, la reserva para inversiones en Canarias, en los términos y con los límites especificados en el artículo 27 de la Ley 19/1994. En primer lugar, podrán acogerse al mismo las ESFL y demás asociaciones de interés particular que tengan su domicilio fiscal en Canarias, en los términos previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades o, al menos, que tengan establecimientos en Canarias. El concepto de establecimiento permanente a los efectos del artículo 27 es determinante del conjunto de beneficios que pueden acogerse a la reducción. En tal sentido, ha de precisarse que sólo podrá acogerse a esta reducción la parte de la base imponible sujeta y no exenta obtenida por medio de un establecimiento permanente situado en Canarias, debiendo entenderse por tal, según precisa el artículo 4 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, de desarrollo de la Ley 19/1994 (en adelante Real Decreto 1758/2007) el definido en el artículo 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No residentes (RDLeg 5/2004, de 5 de marzo). Pero es necesario, además, que los beneficios se obtengan precisamente en dicho establecimiento como resultado de una explotación económica. Así el artículo 5 del mencionado Reglamento de desarrollo establece que se considerarán beneficios procedentes de establecimientos permanentes situados en Canarias los derivados de las operaciones efectuadas con los medios personales y materiales afectos al mismo que cierren un ciclo mercantil determinante de resultados económicos, incluidos los procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a la actividad económica. La exigencia de que los beneficios procedan de establecimientos situados en Canarias que desarrollen una explotación económica es coherente con la propia finalidad de la RIC de fomentar la inversión productiva en las Islas¹⁵. Por otro lado, conforme a

¹⁵ La Audiencia Nacional, en Sentencia de 1 de febrero de 2007 se refería al concepto de establecimiento permanente a los efectos de la RIC en los siguientes términos: «La característica común es que el establecimiento permanente debe constituir una verdadera explotación económica con actividad continuada o esporádica que implique una diferenciación clara e inequívoca del centro matriz tanto en lo relativo a las estructuras de dirección y gestión administrativa propia de los negocios desarrollados por las mismas como en lo relativo a las estructuras productivas de centros de trabajo con una cierta independencia en cuanto a medios materiales y humanos bien para la realización de un ciclo mercantil deter-

lo establecido en el artículo 27.2 y artículo 5.2 del RD 1758/2007, y por lo que aquí interesa, quedarán excluidos de la base imponible susceptible de reducción: 1) Los beneficios correspondientes a las rentas que se hayan beneficiado de la deducción por reinversión en beneficios extraordinarios establecida en el artículo 42 TRLIS; 2) Los beneficios derivados de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de RIC, y 3) Los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo no afectos a la realización de actividades económicas. El artículo 27.2 de la Ley 19/1994 especifica, en relación con la última exclusión citada, que en ningún caso tendrán la consideración de elementos del activo fijo los representativos de la participación en fondos propios de otras entidades ni los derivados de la cesión a terceros de capitales propios. Tal limitación, en el caso de las ESFL acogidas al régimen fiscal de la Ley 49/2002, responde al mismo fundamento que las previstas en los apartados 1) y 2), dado que con arreglo a lo establecido en el artículo 6 de la misma, los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres están exentos del impuesto. Para el resto de las entidades, a las que resulta de aplicación el régimen del artículo 120 y siguientes TRLIS, la limitación opera en todo caso, aunque se trate de elementos patrimoniales afectos al desarrollo de una explotación económica sujeta y no exenta por no concurrir los supuestos del artículo 121 del mencionado Texto Refundido.

De acuerdo con el citado artículo 27, la reducción en la base imponible se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se realicen a la Reserva para Inversiones hasta el límite del noventa por ciento de la parte de beneficio obtenido, incluido el destinado a nutrir las reservas estatutarias y voluntarias, sin que en ningún caso la aplicación de la misma pueda determinar una base imponible negativa. Dicha reserva deberá figurar en la contabilidad con absoluta separación y título apropiado, y será indisponible en tanto los bienes en que se materializó deban permanecer en su activo.

La RIC puede definirse como un beneficio actual que se concede por la ley a cambio del compromiso asumido por el contribuyente consistente en materializar la reserva así dotada en el plazo máximo de tres años contados desde el devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se efectuó la reserva, lo que determina que el plazo real para materializar sea en realidad de cuatro años. La materialización mediante la cual se consolida el beneficio

minado o bien para la realización de una determinada fase productiva». Son muy numerosos los pronunciamientos del TSJ de Canarias en tal sentido, confirmados por el Tribunal Supremo, por ejemplo, en la Sentencia de 21 de noviembre de 2011.

fiscal aplicado debe consistir en la realización de alguna de las inversiones enumeradas en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994. Estas son:

1) Adquisición de elementos patrimoniales del activo fijo material o inmaterial. Esta modalidad de inversión es objeto de algunas limitaciones, como ocurre en relación con la adquisición de suelo¹⁶. La materialización podrá consistir en la realización de inversiones ligadas al inicio de una nueva actividad económica o bien a actividades económicas ya desarrolladas por la ESFL, incluso las que tengan el carácter de explotaciones económicas exentas de acuerdo con lo previsto en el artículo 7 de la Ley 49/2002, cuando tales entidades desarrollen conjuntamente explotaciones económicas exentas y no exentas y siempre que se cumplan todos los demás requisitos exigidos en el artículo 27. A igual solución puede llegarse en relación con las asociaciones de interés particular —parcialmente exentas en los términos del artículo 120 y siguientes del TRLIS—, que podrán materializar las dotaciones RIC efectuadas con la base imponible derivada de rentas sujetas y no exentas en la realización de inversiones ligadas a las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.

2) Creación de empleo ligada directamente a la creación o ampliación de establecimientos o bien a su diversificación o transformación sustancial de sus procesos de producción. La válida materialización de la reserva en este caso se condiciona a que la creación de puestos de trabajo se produzca dentro del plazo de seis meses a contar desde la puesta en funcionamiento de la inversión y que dicho incremento se mantenga durante un período de 5 años. Dicho período se reduce a tres años por la Ley 19/1994 cuando se trate de una empresa de reducida dimensión, tratamiento que, como hemos señalado anteriormente podría extenderse a las ESFL y asociaciones de interés particular en las que concurren los requisitos previstos en el artículo 108 TRLIS.

¹⁶ Las restricciones introducidas en la regulación RIC para el período 2007-2013 relativas a la materialización en la adquisición de terrenos y las actividades inmobiliarias obedecen, según se declara en la Exposición de Motivos del Real Decreto Ley 12/2006 de modificación de la Ley 19/1994, al objetivo de reorientar las actividades empresariales productivas hacia sectores menos intensivos en el consumo de suelo. Por ello, y con independencia de la aptitud para la materialización en las construcciones que sobre el mismo se asiente, la adquisición de suelo sólo podrá aprovecharse par materializar la dotación RIC cuando tenga por objeto: 1) La promoción de viviendas protegidas; 2) El desarrollo de las actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la Sección Primera de las tarifas del Impuesto de Actividades Económicas; 3) La adquisición de suelo afecto a centros, galerías comerciales o locales de negocio siempre que se encuentren situados en un área cuya oferta turística se encuentre en declive; 4) El desarrollo de las actividades turísticas previstas en la Ley 7/1995, de 6 de abril, siempre que la adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico en los términos previstos por la citada Ley.

3) Adquisición de activos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario así como gastos en investigación y desarrollo. En el primer caso ha de subrayarse que, tal como se desprende del artículo 39 TRLIS al que remite el artículo 11 del Real Decreto 1758/2007, no se exige una vinculación funcional de los activos con la actividad económica desarrollada. La posibilidad de materialización prevista en el citado artículo 39 presenta un gran interés en el ámbito territorial de las Islas Canarias dados los considerables mayores costes que la generación de energía convencional comporta en este territorio insular. De otro lado supone un importante estímulo a la realización de inversiones en el que el interés general, consustancial a los fines de las entidades que estudiamos, es evidente. Tal es el caso de las inversiones en instalaciones y equipos destinados al aprovechamiento de la energía solar, o destinadas al aprovechamiento como combustible de los residuos sólidos urbanos o de biomasa para su transformación en calor, o bien destinados al tratamiento de residuos biodegradables para su transformación en biogas y de los productos agrícolas, aceites usados etc. El papel que pueden jugar las ESFL en el fomento y promoción de este tipo de actividades es indudable¹⁷. En cuando a la materialización en gastos de investigación y desarrollo han de entenderse por tales, conforme a lo establecido en el artículo 12 del RD 1758/2007, los derivados de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica definidos en el artículo 35 TRLIS. Cabe destacar que en tal caso no se exige por la ley su posterior activación, lo que permitirá computarlos como gasto deducible para la determinación de la base imponible del impuesto. Asimismo según lo previsto en el apartado sexto del artículo 27 analizado, la materialización puede alcanzar el importe de los proyectos contratados con universidades y organismos públicos de investigación oficialmente reconocidos y situados en España.

4) Especial interés para las ESFL y asociaciones de interés particular reviste la modalidad de materialización consistente en la suscripción de acciones o participaciones en el capital de entidades que realicen inversiones de las mencionadas en el apartado 1) anterior siempre que tengan el carácter de iniciales¹⁸. En este caso, la inversión productiva en que se materializa la

¹⁷ Sobre la incidencia de la derogación del artículo 39.3 TRLIS en relación con las deducciones por inversiones medioambientales operada por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, nos remitimos a cuanto se dirá en otro apartado de este mismo epígrafe.

¹⁸ Se entiende por inversiones iniciales las ligadas a la creación o ampliación de un establecimiento —es decir, una nueva actividad económica—, a la diversificación de la actividad de un establecimiento para la creación de nuevos productos o a la transformación sustancial en sus procesos de producción, tal como se definen en el párrafo 34 de las Directrices de

RIC no es realizada directamente por el sujeto pasivo que la dota, sino de forma indirecta, mediante la suscripción de acciones o participaciones en el capital de otra entidad, de ahí su denominación de materializaciones indirectas. Tales materializaciones permiten la creación de un circuito alternativo de financiación para la consolidación del tejido empresarial en general y la creación de infraestructuras públicas de Canarias en particular. Son varias las modalidades de materialización posibles, entre las que cabe destacar en primer lugar, la suscripción de acciones o participaciones emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital —siempre que se cumplan una serie de requisitos—, incluidas las entidades ZEC. Esta modalidad incluye la materialización consistente en la suscripción de acciones o participaciones en el capital o en el patrimonio de sociedades y fondos de capital riesgo, tratándose en este supuesto de una materialización indirecta de segundo grado, dado que estas entidades participadas deberán, a su vez, invertir una cantidad equivalente en acciones o participaciones de alguna de las entidades antes mencionadas, que serán las que deban realizar las inversiones aludidas en el apartado 1). El segundo grupo de materializaciones indirectas se canalizan a través de la cesión de capitales a las Administraciones públicas canarias, que deberán afectarse a la financiación de infraestructuras y equipamientos o a la mejora y protección del medio ambiente en Canarias. Aunque se trata de una vía que en la actualidad se encuentra limitada como consecuencia de las exigencias derivadas del principio de estabilidad presupuestaria, constituye una fórmula que permite la reversión al sector público de parte del beneficio fiscal empresarial mediante la financiación privada de infraestructuras pública con tipos de interés inferiores a los del mercado. Además, cuando la materialización se realice mediante la suscripción de títulos valores emitidos, bien por organismos públicos bien por entidades privadas concesionarias, las inversiones pueden destinarse no sólo a la construcción de infraestructuras y equipamientos de interés público para Canarias, sino que podrán afectarse también a su explotación en los términos del artículo 27.4 de la Ley 19/1994. Las materializaciones indirectas aquí analizadas proporcionan a las entidades sin fines lucrativos una ventaja adicional puesto

Ayudas de Finalidad Regional para el período 2007-2013 (aprobadas mediante Comunicación 206/C54/08). Para que proceda tal calificación, los elementos del inmovilizado material adquiridos han de ser nuevos, salvo en el caso de las empresas de reducida dimensión. Cuando se trate de elementos del inmovilizado inmaterial, han de consistir exclusivamente en la transferencia de tecnología (adquisición de derechos de uso de la propiedad industrial, intelectual, de concesiones administrativas y de los conocimientos técnicos no patentados o *Know-how*) en los términos definidos a estos efectos por el artículo 9 del Real Decreto 1758/2007. Se trata de una exigencia establecida en las citadas Directrices (párrafo 56).

que con arreglo al artículo 6 de la Ley 49/2002, los dividendos obtenidos de las mismas quedarán exentas del Impuesto de Sociedades.

En consonancia con la finalidad de la RIC, el legislador incorpora en el artículo 27.5 de la Ley 19/1994 la exigencia de que los activos en que se haya materializado la reserva se sitúen o sean recibidos en el archipiélago canario, sean utilizados en el mismo, y se afecten y resulten necesarios para el desarrollo de actividades económicas del sujeto pasivo a excepción, por lo que se refiere a esto último, de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en Canarias. El apartado octavo del citado precepto establece además que los mismos deberán permanecer en funcionamiento en la entidad adquirente durante cinco años como mínimo —a partir de su entrada en funcionamiento— sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión de su uso a terceros.

Para finalizar el análisis de este incentivo fiscal y su aplicación por parte de las ESFL y asociaciones de interés particular habrá de tenerse en cuenta el régimen de incompatibilidades entre los distintos instrumentos integrados en el REFC. En tal sentido ha de señalarse, en primer lugar, que tal como establece el artículo 27.12 de la Ley 19/1994, la RIC es incompatible con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS, así como la deducción por inversiones en Canarias prevista en el artículo 94 de la Ley 20/1991 —beneficios fiscales que serán objeto de análisis en otro apartado del presente epígrafe—. Sin embargo, dado que la incompatibilidad se establece en términos tales que ambas categorías de beneficios no pueden recaer sobre los mismos bienes y por el mismo importe, entendemos que por el importe excedente del correspondiente al de la materialización, un mismo bien podrá acogerse a cualquiera de las deducciones aplicables con arreglo a aquella normativa¹⁹. En segundo lugar, y a falta de prohibición expresa, puede considerarse la RIC compatible con los beneficios derivados del régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales. En cuanto al instrumento fiscal ZEC, aunque no se contiene en la normativa aplicable declaración de incompatibilidad, la Dirección General de Tributos, en consulta vinculante n.º 1736/2010, de 28 de junio, ha considerado que las entidades ZEC sólo pueden aplicar la RIC en la parte de su base imponible que tribute al tipo general, siempre que se trate de beneficios derivados de una explotación

¹⁹ S. MIRANDA CALDERÍN, *Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias 2007-2013*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, pp. 836 y ss. Se trata de un criterio que respecto a la compatibilidad entre la RIC y la deducción por inversiones en Canarias fue confirmado por la Dirección General de Tributos en Resoluciones como la de 2 de noviembre de 2006.

económica desarrollada en Canarias. Trasladando este criterio a las ESFL y asociaciones de interés particular, cuya base imponible tributa a los tipos reducidos del 10% y del 25% respectivamente, habrá de convenirse en que ambos incentivos fiscales serán para las mismas de utilización alternativa.

2. *Las Entidades sin fines lucrativos y asociaciones de interés particular y el régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales*

El artículo 26 de la Ley 19/1994 establece a favor de los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades con domicilio fiscal o bien sucursal o establecimiento permanente en Canarias, una bonificación del 50% de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos derivados de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras. En este último caso la pesca de altura habrá de desembarcarse en los puertos canarios y manipularse o transformarse en el archipiélago. Aunque nada se especifica en la norma, entendemos que en el Impuesto de Sociedades la bonificación se aplica sobre la cuota íntegra con anterioridad al resto de las deducciones previstas en el régimen general y en el régimen especial de deducción por inversiones en Canarias, de acuerdo con lo establecido en el artículo 44 TRLIS. Como se ha adelantado en líneas precedentes, no se extrae del citado artículo 26 impedimento alguno para que la bonificación en la cuota íntegra se aplique conjuntamente con la reducción de la base imponible por Reserva para Inversiones en Canarias, compatibilidad que ha sido expresamente admitida tanto en la doctrina administrativa como en la de los tribunales de justicia²⁰. Ahora bien, dado que la bonificación debe aplicarse sobre la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a los rendimientos derivados de aquellas actividades, si se dota RIC, el montante de aquella bonificación se verá reducido como consecuencia de que una parte proporcional de los beneficios derivados de las actividades bonificadas no se han sometido a gravamen por integrarse en la RIC.

3. *La deducción por inversiones en Canarias*

El régimen especial de la deducción por inversiones diseñado en el mencionado artículo 94 de la Ley 20/1991 se traduce en el establecimiento de

²⁰ Así se interpretó por la Dirección General de Tributos en Resoluciones de 6 de noviembre de 1996 y de 18 de julio de 2000, tesis confirmada por STSJ de Canarias de 29 de junio de 2006.

un diferencial fiscal favorable en el gravamen de la renta de Sociedades aplicable a los sujetos pasivos con domicilio fiscal en Canarias o a sus establecimientos permanentes en dicho territorio, en relación con las inversiones realizadas y que permanezcan en el archipiélago. Tal diferencial se articula mediante la aplicación de porcentajes de deducción superiores a los que rigen en el resto del territorio nacional con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales así como de un límite máximo de deducción sobre la cuota resultante de minorar la íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición y en su caso de las bonificaciones procedentes, superior también al establecido en el régimen general, con un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales.

El primer problema que se plantea en relación con el citado régimen es el relativo a la determinación de la normativa de referencia sobre la que se aplican los diferenciales porcentuales aludidos puesto que la misma no se contiene en el mencionado artículo 94, sino que el legislador de 1991 se remitía a la normativa vigente en aquel momento, esto es, el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre. Con posterioridad, la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994 estableció que en el supuesto de supresión del régimen general de deducción por Inversiones de la Ley 61/1978, su aplicación futura en las islas Canarias continuará realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión mientras no se establezca un sistema sustitutorio equivalente. Los problemas interpretativos surgidos en torno a la determinación de la normativa de base sobre la que se aplican los superiores porcentajes de deducción, surgidos por la entrada en vigor de la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto de Sociedades fueron finalmente resueltos en el sentido de que tras la derogación de la Ley 61/1978, el régimen sustitutorio equivalente venía constituido por las deducciones establecidas en el Capítulo IV (deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades) así como por la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995 que establece la deducción por inversión en elementos nuevos del inmovilizado material²¹, mejorada en este último caso por el propio artículo 94 citado, en cuanto extiende la deducción por inversiones del régimen general a la adquisición de elementos del activo fijo

²¹ En tal sentido se ha pronunciado el TEAC en Resoluciones de 29 de marzo de 2007, avalando la doctrina administrativa dictada en la materia. Véase también sobre este tema: C. CABRERA PADRÓN, «El régimen de deducción por inversiones en Canarias: una interpretación», *Revista Hacienda Canaria*, núm. 8, 2004, pp. 75 y ss.; J. M. HUERTA SOLER, «Comentario a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 29 de marzo de 2007 sobre la deducción por inversiones en Canarias», *Revista Hacienda Canaria*, núm. 21, 2008, pp. 137 y ss.

usados que no hubieren disfrutado anteriormente de esta deducción en el resto del territorio nacional y que representen una evidente mejora tecnológica para la empresa. En efecto, la disposición derogatoria única, segundo párrafo de la mencionada ley mantiene la vigencia de los artículos 93 y 94 de la Ley 20/1991 así como de la Ley 19/1994 sobre modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Igual solución debe entenderse contenida en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades.

La cuestión central que ha de plantearse en relación con el régimen especial de deducciones descrito y su aprovechamiento por parte de las ESFL y asociaciones de interés particular es la misma que para el resto de los potenciales beneficiarios, y no es otra que la de su permanencia en el tiempo como consecuencia de lo previsto en la disposición final segunda de la Ley 35/2006, por la que se introducen en el TRLIS, sendas disposiciones adicionales. Estas, paralelamente a una reducción progresiva del tipo de gravamen general operan una reducción paulatina de los porcentajes hasta la total extinción de la mayor parte de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el Capítulo IV de su Título VI, a excepción de las deducciones por actividades de investigación y desarrollo, innovación tecnológica —cuya desaparición definitiva fue excluida en virtud de la modificación introducida por el artículo 92.4 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía sostenible en la disposición derogatoria dos de la citada Ley 35/2006— y por reinversión de beneficios extraordinarios. Para las restantes deducciones la mencionada disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006, ordena su derogación en los períodos impositivos iniciados en 2011, 2012 o 2014, según los casos.

Ahora bien, tal como hemos tenido ocasión de razonar y analizar en detalle en otro estudio²², consideramos que el anterior plan extintivo diseñado con carácter general por el legislador en los términos expuestos no es aplicable de forma automática en Canarias. Por el contrario, entendemos que el régimen especial de deducción por inversiones en Canarias previsto en el artículo 94 de la Ley 20/1991 supone, en primer lugar, la continuidad de la deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material previsto en la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, de 27 de

²² Nos referimos al trabajo titulado *Algunas especialidades en la fiscalidad de la inversión empresarial en España: El Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, elaborado con motivo de la ponencia presentada en el Congreso Internacional *La fiscalidad empresarial en Europa. Propuestas para mejorar la competitividad* y que lleva por título «La inversión empresarial en España: Algunas peculiaridades territoriales», Granada, febrero de 2012, de próxima publicación.

diciembre, cifrado en un 25% del importe de las inversiones, aplicable igualmente, como hemos señalado, a las inversiones en elementos del activo fijo usados que no hubieran gozado anteriormente de la deducción por inversiones en el resto del territorio nacional y que supongan una evidente mejora tecnológica para la empresa. En segundo lugar dicho régimen especial comporta también el mantenimiento en Canarias de la totalidad de las deducciones reguladas en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS, si bien que minoradas en su montante como consecuencia de que el diferencial porcentual se añade a los porcentajes de deducción decrecientes conforme a la cadencia extintiva indicada en la disposición adicional décima 2 del TRLIS. Esta situación determinará que llegada la fecha de su extinción en el régimen general, la deducción por inversiones en Canarias integrante del régimen sustitutivo deberá seguir aplicándose al 25%. Tal es la tesis que sostenemos sobre la base de la interpretación conjunta de las disposiciones derogatorias primera y segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, pues si la segunda, como hemos dicho, ordena la extinción de las mencionadas deducciones, la primera mantiene, en su apartado segundo, la vigencia del artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio y la Ley 19/1994, de 6 de julio. No otra cosa cabe concluir analizada la cuestión desde la perspectiva constitucional, pues una interpretación que postulase la desaparición, por esta vía, de la deducción por inversiones en Canarias supondría vaciar de contenido el citado artículo 94 de la Ley 20/1991 a la par que la derogación de la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, dado que desaparecería el régimen sustitutorio equivalente establecido por la misma como garantía de continuidad del sistema previsto en el mencionado artículo 94. Una medida de tal alcance significaría una modificación del régimen económico fiscal canario que exigiría la evacuación de informe previo por parte de la Comunidad Autónoma Canaria en cumplimiento de lo previsto en la disposición adicional tercera de la Constitución, trámite que no ha tenido lugar y cuya ausencia viciaría de inconstitucionalidad tal solución legislativa. De aceptarse la tesis que sostenemos sobre la permanencia en Canarias de las deducciones para incentivar determinadas actividades en los términos que han quedado expuestos, estaríamos ante una ventaja adicional a la que podrían acogerse las ESFL y asociaciones de interés particular establecidas en el archipiélago. Todo lo afirmado debe entenderse teniendo en cuenta los límites que la propia normativa del Impuesto de Sociedades establece en relación con las entidades objeto de estudio, como es el caso de los menores porcentajes de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios previstos en el artículo 42.1 TRLIS para las que tributan al 25% y al 10%.

IV. Los incentivos fiscales del REFC en la imposición indirecta

Se analizan en el presente epígrafe los beneficios fiscales establecidos en el artículo 25 de la Ley 19/1994 en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados regulado por el RDLeg 1/1993, de 4 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del impuesto (en adelante, TRLITPAJD), así como del Impuesto General Indirecto Canario, regulado en la Ley 20/1991 (en adelante, IGIC). Por lo que se refiere al primero de ellos, el análisis sobre su aplicación a las fundaciones y asociaciones reviste interés cuando no sea de aplicación la exención total subjetiva prevista en el artículo 45.I.A).b) de su Texto Refundido, lo que ocurre cuando las fundaciones y asociaciones no cumplen los requisitos o cumpliéndolos no optan por el régimen especial previsto en la Ley 49/2002 a la que remite el citado Texto Refundido. En cuanto al Impuesto General Indirecto Canario, a los incentivos previstos en el artículo 25 citado habrá que añadir las especialidades que el propio impuesto presenta frente al régimen que en relación con las entidades estudiadas se contiene en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. Al examen de tales particularidades se dedican los próximos apartados.

1. *La exención en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*

Se trata de una exención que el artículo 25.1 de la Ley 19/1994 establece a favor de los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades que tengan su domicilio fiscal en Canarias y de aquéllos que no teniendo su domicilio fiscal en Canarias operen en dicho territorio mediante establecimiento permanente, siempre que el rendimiento del impuesto se considere producido en Canarias. El incentivo fiscal se establece en las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y en la de Operaciones Societarias. En la primera de ellas, que es la que interesa desde el punto de vista de las entidades objeto del presente estudio, se contempla la exención del impuesto por la adquisición de bienes de inversión y de elementos del inmovilizado inmaterial (adquisición del derecho de uso de la propiedad industrial o intelectual, de conocimientos no patentados y concesiones administrativas). La ventaja adicional que representa este incentivo se manifiesta al analizar el juego de relaciones que tiene lugar entre este impuesto y el Impuesto sobre el Valor Añadido (regulado por Ley 37/1992, de 28 de diciembre, en adelante LIVA) o, en Canarias, el IGIC. Con carácter general, quedarán sujetas a esta modalidad del ITP las entregas de bienes inmuebles realizadas por empresarios en el ejercicio de su actividad empresarial cuando resulten exentas del IVA —o

del IGIC— (art. 7.5 TRLITPAJD) aunque el sujeto pasivo de estos últimos puede renunciar a la exención si el adquirente tiene derecho a la deducción total del impuesto soportado en los términos previstos en el artículo 20.2 LIVA y en el artículo 50 cinco de la Ley 4/2012, de 25 de junio. Pues bien, mientras que en el régimen general del IVA, la inexistencia del derecho a la deducción total de las cuotas impide que el transmitente pueda renunciar a la exención en este impuesto, quedando entonces sujeto el adquirente al pago del ITPAJD en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la exención establecida en el régimen especial de incentivos a la inversión plasmada en el artículo 25.1 de la Ley 19/1994 determina, en tal circunstancia, que quede exenta la entidad adquirente del pago del ITPAJD en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas siempre que la adquisición de suelo cumpla con todos los requisitos allí exigidos.

El reconocimiento de la exención se condiciona a la concurrencia de una serie de requisitos, como son: 1) Los bienes de inversión han de ser nuevos, salvo que la entidad adquirente tenga la consideración de empresa de reducida dimensión; 2) La inversión debe entrar en funcionamiento en el plazo de tres meses a contar desde la fecha de adquisición o importación; 3) Los bienes de inversión y los elementos del inmovilizado inmaterial deberán estar situados o ser recibidos en el archipiélago canario, ser utilizados en su territorio y estar afectos y ser necesarios para el desarrollo de actividades económicas de la entidad; 4) Los bienes de inversión y los elementos del inmovilizado inmaterial deberán permanecer en funcionamiento en la misma entidad adquirente, importadora o cesionaria, durante cinco años como mínimo sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso en los términos previstos en el artículo 25.4.e) de la Ley 19/1994.

2. *Las Entidades sin fines lucrativos y asociaciones de interés particular en el Impuesto General Indirecto Canario*

Se trata de determinar ahora si la sujeción al Impuesto General Indirecto comporta para las entidades que venimos estudiando ventajas superiores a las contempladas en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido. Según el artículo 4.1 y 2 de la Ley 20/1991 reguladora del impuesto: «*Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.*

2. Asimismo, están sujetas al Impuesto por el concepto de importaciones de bienes la entrada de los mismos en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador.

3. *La sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular».*

En primer término ha de señalarse que, tal como ocurre en el IVA, las fundaciones y demás entidades sin fines lucrativos, en la medida en que no son sociedades mercantiles, no quedan como tales sujetas al IGIC. Ahora bien, es la interpretación conjunta de los artículos 4 y 5 de la Ley 20/1991 lo que permite delimitar realmente el ámbito de la sujeción al impuesto. De acuerdo con los citados preceptos puede afirmarse que las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las ESFL en general quedarán sujetas al IGIC si pueden calificarse como actividades empresariales de acuerdo con su normativa. A los efectos del impuesto son actividades empresariales y profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción, materiales y humanos o de uno de ellos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, según el artículo 5.1. Por otro lado, conforme al artículo 5.2.1.º quedan excluidos de la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito. De lo anterior se desprende lo siguiente: 1) Las ESFL que se dediquen exclusivamente a la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios a título gratuito en Canarias quedan excluidas del ámbito de aplicación del IGIC; 2) Por contra, las ESFL que desarrollen actividades económicas mediante contraprestación, quedarán sujetas al impuesto; 3) En todo caso, tendrán la condición de empresarios y quedarán sujetas al IGIC aunque no medie contraprestación: a) La realización de una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, es decir, los arrendamientos y b) La urbanización de terrenos y la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque se realicen ocasionalmente (art. 5.4 de la Ley 20/1991); 4) Las ESFL podrán desarrollar simultáneamente actividades sujetas y no sujetas cuando desarrollen las actividades propias de su objeto social —a título gratuito— junto con actividades empresariales propiamente dichas, es decir, mediante contraprestación. Como ha señalado Gil del Campo en relación con el IVA, pero con validez para el IGIC, ello implica aceptar que en las ESFL existe un patrimonio particular separado del patrimonio afecto a la actividad económica desarrollada²³. Es en relación con este último supuesto

²³ M. GIL DEL CAMPO, *Fiscalidad de Fundaciones, asociaciones y del Mecenazgo*, 2.ª ed., CISS, Valencia, 2005, p. 485.

donde cabe identificar una primera diferencia entre el régimen aplicable en el IVA y en el IGIC, relacionada con el tratamiento del autoconsumo externo de bienes y servicios en uno y otro impuesto. Según el artículo 9 LIVA, se asimilan a las entregas de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación: a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o a su consumo particular y b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo. En cambio el artículo 9 de la Ley 20/1991 declara expresamente la no sujeción de las siguientes operaciones: a) Las transferencias de bienes o derechos del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo a su patrimonio personal o a su consumo particular; b) La aplicación, total o parcial, al uso particular del sujeto pasivo de bienes afectos a sus actividades empresariales o profesionales y c) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación salvo los supuestos de vinculación previstos en el artículo 23.3.º de dicha Ley. De ello se desprende que en el IGIC, a diferencia de lo que ocurre en el IVA, no quedan gravadas las operaciones empresariales o profesionales gratuitas, salvo los supuestos de vinculación²⁴.

Las exenciones del IGIC —reguladas actualmente en el artículo 50 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales aplicables a las ESFL— no presentan variantes respecto de las reconocidas en la Ley 37/1992 reguladora del IVA. Así, quedan exentas las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, la prestación de una serie de servicios de asistencia social enumerados en la norma, las prestaciones de servicios relacionados con bibliotecas, visitas a museos, representaciones teatrales, organización de exposiciones etc. siempre que, en todos los casos, sean prestadas por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social. Este concepto viene definido en el apartado Dos del artículo mencionado²⁵ en los mismos términos que la normativa del IVA, configurándose los mismos

²⁴ En tal sentido, las Resoluciones de la Dirección General de Tributos n.º 1.206 de 4 de julio de 2008 y n.º 1.293 de 10 de julio de 2009, entre otras.

²⁵ Estos son: 1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza; 2.º Los cargos de patronos o representantes legales deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta, y 3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos, y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios. En todo caso las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar a la Administración Tributaria Canaria el reconocimiento de su condición en la forma que reglamentariamente se determine.

con características similares a las exigidas por la Ley 49/2002 para el reconocimiento como tales de las Entidades sin Fines Lucrativos. Todas ellas son exenciones limitadas, es decir, impiden al sujeto pasivo del impuesto repercutir en el adquirente las cuotas soportadas en sus adquisiciones, lo cual supone que al no poder deducirse las cuotas del IGIC soportadas en dichas adquisiciones, incrementan el coste del servicio prestado o del bien entregado. Llama por ello la atención que el legislador condicione su aplicación a la solicitud, por parte de tales entidades, del reconocimiento de su condición de establecimientos de carácter social. Y es que el requisito de la solicitud sólo podría constituir un incentivo si la exención tuviera carácter pleno —o, en el caso del IGIC, se gravaran tales operaciones al tipo de gravamen 0—, permitiendo así la deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones. Tal solución sería, a nuestro juicio, más coherente con la función social que cumplen tales entidades.

Junto a las anteriores, ha de tenerse en cuenta que resultará de aplicación a las entidades que venimos examinando la exención contemplada en el artículo 25 de la Ley 19/1994 aplicable también a las entidades sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades que tengan su domicilio fiscal en Canarias o que no teniendo su domicilio fiscal en dicho territorio operen en él mediante establecimiento permanente. De acuerdo con el apartado segundo del precepto citado, las ESFL están exentas por las adquisiciones o importaciones de bienes de inversión y por las prestaciones de servicios de cesión de elementos del inmovilizado inmaterial —adquisición del derecho de uso de propiedad industrial o intelectual, de conocimientos no patentados y concesiones administrativas cuando actúen como cesionarias—, aunque en este último caso la exención se limita, con carácter general, al 50%. A los efectos de dicha exención, el legislador asimila al concepto de entregas de bienes de inversión las ejecuciones de obras que tengan la condición de prestaciones de servicios y que tengan como resultado un bien de inversión para la entidad adquirente. Esta exención se condiciona a que la entidad adquirente o cesionaria no tenga derecho, en el año de la adquisición, importación o prestación del servicio, a la deducción total, del 100%, de las cuotas soportadas del IGIC, pues en otro caso estaríamos ante un gasto no subvencionable incompatible con ayuda de Estado alguna. Se trata, además de una exención plena, dado que los sujetos pasivos del IGIC que efectúen la entrega, importación o prestación del servicio exento por aplicación de lo previsto en este régimen, tendrán derecho a deducir las cuotas del Impuesto soportadas por su parte en las adquisiciones, importaciones de bienes o prestaciones de servicios que se utilicen en la realización de aquellas entregas de bienes o prestaciones de servicios. Sólo así se garantiza que la adquisición de tales bienes de inversión

o las prestaciones de servicios no represente un mayor coste de adquisición para el adquirente como consecuencia de la repercusión, vía precios, del importe de las cuotas no repercutibles legalmente por parte del transmitente de los mismos. Esto último no será de aplicación y la exención tendrá el carácter de limitada cuando a la entrega o prestación de servicios le sea de aplicación otra exención del Impuesto que no genere derecho a deducir, como ocurriría, por ejemplo, cuando el sujeto pasivo del IGIC que efectúa la entrega del bien de inversión —calificada como inversión inicial para el adquirente— es un comerciante minorista. El reconocimiento de esta exención se condiciona a la concurrencia de los mismos requisitos exigidos para la aplicación de la exención del ITPAJD e indicados en el apartado anterior.

La aplicación del IGIC en las operaciones realizadas por las ESFL sujetas y no exentas supondrá, por lo demás, la aplicación de los tipos de gravamen inferiores previstos en los artículos 51 y siguientes de la Ley 4/2012 antes citada que contempla un tipo de gravamen general del 7% frente al general del 21% en el IVA así como de una serie de tipos impositivos reducidos. Estos van desde el tipo de gravamen 0 —entre otras por entregas de bienes y prestaciones de servicios destinados a la producción industrial de agua o entregas de los productos grabados por medios magnéticos u ópticos de utilización educativa o cultural que reglamentariamente se determinen, siempre que sean entregados o importados por establecimientos declarados de utilidad pública, de carácter educativo o cultural— o el tipo del 3%, para determinadas entregas de bienes —como los derivados de determinadas industrias y actividades—, y para prestaciones de servicios, tales como los de teleasistencia, ayuda a domicilio, centros de día y de noche y atención residencial. Por lo que se refiere al tipo de gravamen 0 ha de tenerse en cuenta que se equiparan a las exenciones plenas, dado que permiten la deducción del 100% de las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios destinados a la realización de las operaciones a las que resulte de aplicación, lo cual representa una ventaja adicional para las ESFL que realizan tales entregas o prestaciones de servicios. En cuanto a los demás tipos de gravamen reducidos, constituirán una ventaja en la medida en que permite reducir los costes de adquisición de las ESFL cuando tales adquisiciones se destinen a la realización de las operaciones exentas que hemos señalado anteriormente, reduciéndose así el impacto negativo de aquellas exenciones limitadas.

V. Las entidades sin fines lucrativos y la Zona Especial Canaria

La Zona Especial Canaria es el más novedoso instrumento fiscal de los que integran el REFC que a nuestro juicio también puede ser aplicado a las

fundaciones y asociaciones por las actividades económicas que desarrollen y los demás presupuestos impositivos en que incurran, cuando reúnan las condiciones para ser inscritas como entidades ZEC. Dicho instrumento incluye un conjunto de incentivos fiscales aplicables a las entidades que obtengan rendimientos o desarrollen explotaciones económicas sujetas y no exentas del Impuesto de Sociedades y suponen condiciones más beneficiosas que las derivadas de los tipos de gravamen reducidos previstos con carácter general en el TRLIS. Comprende asimismo exenciones del ITPAJD y del IGIC no condicionadas a los requisitos que en relación con las exenciones de ambos impuestos anteriormente examinadas se exigen a las entidades sin fines lucrativos. El catálogo de beneficios se cierra con el tratamiento más beneficioso en materia de tributos locales aplicables a las entidades ZEC. A ello nos referiremos con más detalle en las próximas líneas.

1. Régimen jurídico de la Zona Especial Canaria (ZEC)

La Zona Especial Canaria (en adelante ZEC) constituye una zona de baja tributación cuyo régimen jurídico se contiene en los artículos 28 a 71 de la Ley 19/1994. El análisis de los resultados sobre inversión y empleo reflejados en la Memoria del Consorcio de la ZEC han constatado su valor como un instrumento muy cualificado al servicio del desarrollo económico del archipiélago y de la diversificación de su economía, con un elevado impacto en el tejido empresarial canario y un funcionamiento muy satisfactorio a pesar de la crisis económica de los últimos años²⁶. El régimen de la ZEC comporta la aplicación de un diferencial fiscal favorable en materia de imposición fiscal directa e indirecta cuya finalidad es promover el desarrollo económico y social del archipiélago a través de la diversificación de su estructura productiva, como precisa el artículo 28 de la Ley 19/1994. Su vigencia se prolongará hasta el 31 de diciembre de 2019, prorrogable previa autorización de la Comisión Europea. El ámbito geográfico de la ZEC se extiende a todo el territorio de las islas Canarias, salvo en el caso de las empresas que se dediquen a la pro-

²⁶ En dicha Memoria se señala que, ello no obstante, es necesario potenciar la capacidad de la ZEC para influir sobre el volumen agregado de la economía canaria mediante una serie de cambios normativos relevantes. Véase la Memoria de la ZEC correspondiente al ejercicio 2010 del Consorcio de la Zona Especial Canaria, http://www.zec.org/media/Memoria_de_la_ZEC_2010.pdf, pp. 50 y ss. En el examen del régimen de la Zona Especial Canaria y sus perspectivas de futuro constituye una herramienta de trabajo imprescindible el informe que lleva por título «La Zona Especial Canaria del futuro: balance y propuestas de reforma» elaborado a instancias de la Presidencia del Consorcio de la ZEC por un grupo de trabajo multidisciplinar integrado por: J. A. RODRÍGUEZ MARTÍN; J. RUIZ-HUERTA CARBONELL; V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, y M. KESSOMAL, y presentado el mes de enero de 2012.

ducción, transformación, manipulación o comercialización de mercancías, que deberán localizarse en áreas geográficas concretas y delimitadas en su extensión dentro de aquel ámbito territorial. En cuanto a los beneficiarios, pueden acogerse a este incentivo fiscal las personas jurídicas de nueva creación que sean inscritas en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC por cumplir una serie de requisitos previstos en el artículo 31. Estos son:

—Tener su domicilio social y la sede de dirección efectiva en el ámbito geográfico de la ZEC. Teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 6.2 de la Ley de Fundaciones, así como el artículo 9 de la Ley Orgánica del Derecho de Asociación en cuanto al domicilio de las mismas, habrá de concluirse que para aquéllas que estatutariamente lo hayan establecido en el lugar de la sede de su Patronato o —en el caso de las asociaciones— en el lugar de la sede de su órgano de representación, será necesario, para acogerse al régimen ZEC, tener además en el ámbito geográfico de la Zona Especial, la sede de dirección efectiva. A falta de mayor precisión en la Ley 19/1994 sobre lo que haya de entenderse por tal, consideramos de aplicación el artículo 8 del TRLIS, de modo que para poder constituirse como entidad ZEC, la fundación o la Asociación deberá centralizar en dicha Zona la dirección y control del conjunto de sus actividades. Ello sin perjuicio de la posibilidad de operar dentro y fuera de la ZEC, por no ser de aplicación el principio de estanciedad subjetiva.

—Al menos uno de sus administradores debe residir en las Islas Canarias.

— Constituir su objeto social la realización en el ámbito geográfico de la ZEC de las actividades económicas incluidas en el Anexo de la Ley (industria de material y equipo eléctrico, electrónico y óptico; industria del reciclaje; generación de energías renovables; actividades informáticas; servicios relacionados con la explotación de recursos naturales y eliminación de residuos y servicios relacionados con la investigación y desarrollo, entre otras).

— Realizar en los dos primeros años desde su autorización inversiones consistentes en adquisiciones de elementos del activo fijo material o inmaterial nuevos o usados, que estén situados o sean recibidos en el ámbito geográfico ZEC, que habrán de ser utilizados en dicho ámbito y ser necesarios para el desarrollo de las actividades económicas efectuadas por el contribuyente en el mismo. Las inversiones deberán realizarse por un importe que varía en función de las islas donde se realicen.

— Habrán de crearse puestos de trabajo en el ámbito geográfico ZEC dentro de los seis meses siguientes a su autorización en un número de empleos variable según las islas.

Las entidades sin fines lucrativos que reuniendo los requisitos anteriormente enumerados soliciten la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria, en los términos regulados en el citado artículo 31, podrán acogerse al régimen fiscal previsto para dichas entidades.

2. *Incentivos fiscales de la ZEC*

En el Impuesto de Sociedades, el artículo 43 y siguientes de la Ley 19/1994 establece un tipo de gravamen reducido del 4% aplicable a la parte de la base imponible correspondiente a operaciones realizadas efectiva y materialmente en el ámbito geográfico de la ZEC. La porción de base imponible, calculada por aplicación de las reglas previstas en el artículo 44 no es necesariamente la que resulta gravada al tipo reducido indicado, ya que la regla tercera del precepto mencionado establece, dentro de la porción de la base imponible correspondiente a las citadas operaciones, límites a la aplicación del tipo reducido que varían en función de la actividad económica desarrollada por la entidad ZEC y los puestos de trabajo netos creados. Del cuadro contenido en la citada regla se extrae que el importe de la base imponible correspondiente a operaciones realizadas en la ZEC sobre la que puede aplicarse el porcentaje reducido es mayor cuando la entidad ZEC desarrolla actividades industriales que cuando se trata de actividades de servicios.

En cuanto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el artículo 46 de la Ley 19/1994 contempla exenciones en las tres modalidades del impuesto. Centrándonos en lo que interesa en el presente trabajo, ha de señalarse que están exentas las adquisiciones de bienes y derechos que se destinen por la entidad ZEC al desarrollo de su actividad siempre que los mismos estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en el ámbito geográfico de la ZEC. La exención se aplica también a los actos jurídicos documentados vinculados a las operaciones realizadas por las entidades ZEC en su ámbito geográfico a excepción de las letras de cambio, los documentos que suplan a éstas o realicen función de giro y las escrituras, actas o testimonios notariales gravados por el artículo 31 del Texto Refundido del impuesto.

Respecto al Impuesto General Indirecto Canario el artículo 47 de la Ley 19/1994 declara exentas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por entidades ZEC a otras entidades ZEC. Se trata de exenciones de las llamadas plenas, porque la entidad ZEC transmitente tiene derecho a la deducción y devolución de las cuotas soportadas por repercusión directa en sus adquisiciones de bienes o en los servicios recibidos por dichas entida-

des, o de la carga impositiva implícita en los mismos, así como de las cuotas satisfechas a la Hacienda Pública en la medida en que los correspondientes bienes y servicios se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las operaciones mencionadas. La exención se aplica igualmente a las importaciones de bienes realizadas por las entidades ZEC. Aunque no se contiene una mención expresa en tal sentido, la interpretación del citado artículo 47 en relación con la finalidad del incentivo fiscal induce a considerar que las exenciones sólo son aplicables cuando las entregas de bienes, prestaciones de servicios o importaciones están directamente relacionadas con las actividades autorizadas.

También se recoge un régimen especial en el ámbito de los tributos locales, pues el artículo 48 de la Ley 19/1994 contempla la posibilidad de que para las actividades cuyo ámbito geográfico ZEC es más restringido que el territorio de las Islas Canarias, El Consorcio de la ZEC pueda celebrar conciertos fiscales al objeto de determinar una cifra global de tributación que podrá ser inferior a la suma de todos los impuestos de pago único o periódico, tasas y contribuciones especiales devengadas a cargo de las entidades ZEC en cada ejercicio económico. Para el resto de las actividades, el concierto fiscal previsto se circunscribe exclusivamente a los impuestos.

Finalmente en cuanto el régimen de incompatibilidades entre los distintos incentivos fiscales del REF ha de tenerse en cuenta el artículo 42.2 de la Ley 19/1994, según el cual los beneficios fiscales de la ZEC se pueden simultanear con otras ayudas a la inversión y a la creación de empleo dentro de los límites y con las condiciones establecidas en la normativa comunitaria. Tal normativa es la contenida en la Decisión de la Comisión por la que se autorizó la Ayuda Estatal 708/98 en la que tiene su origen el Real Decreto-Ley 2/2000, normativa que regula la ZEC en su actual configuración y en la que se dispone expresamente la incompatibilidad de este incentivo con el resto de los incentivos REFC. De acuerdo con ello, y en lo relativo al Impuesto de Sociedades, las entidades ZEC, no pueden compatibilizar la aplicación del tipo reducido del 4% con el incentivo fiscal de la RIC. Ahora bien, a nuestro juicio, ningún obstáculo cabe oponer a que se dote la RIC con la parte de la base imponible que no se corresponda con operaciones realizadas efectiva y materialmente en el ámbito geográfico de la ZEC, así como la procedente de actividades no autorizadas y también, cabe añadir, las que procediendo de unas y otras excedan del límite de la base imponible objeto de imposición reducida a que se refiere la regla Tercera del artículo 44 citado²⁷.

²⁷ Así lo hemos sostenido partiendo de la interpretación de artículo 42.2 de la Ley 20/1991 en sus propios términos, que en realidad conecta la incompatibilidad con el bene-

Tampoco será compatible la aplicación de ese tipo reducido con la deducción en la cuota de este impuesto prevista por el artículo 26 de la Ley 20/1991 relativo al régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales. Por lo que se refiere a las deducciones para incentivar la realización de algunas actividades previstas en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS así como a las Deducciones por Inversiones en Canarias, entendemos que su compatibilidad con el régimen de las entidades ZEC deriva de su no consideración de Ayudas de Estado a las que resulte de aplicación la limitación contenida en el citado artículo 42.2 interpretado de acuerdo con la normativa comunitaria²⁸. En cuanto a los incentivos en materia de imposición indirecta, la incompatibilidad entre los incentivos a la inversión regulados en el artículo 25 de la Ley 19/1994 y los previstos en los artículos 46 y 47 de la misma Ley no plantea, en principio problemas, porque el ámbito objetivo de la exención en los impuestos sobre los que recae —ITPAJD e IGIC— es más amplio en el régimen fiscal de la ZEC.

ficio fiscal de la ZEC. Teniendo en cuenta que dicho beneficio se traduce en la aplicación de un tipo reducido a una porción concreta de la base imponible, no hay obstáculo para que pueda dotarse la RIC con el resto de la base imponible. También se adapta plenamente a la finalidad del régimen de la ZEC, que de este modo propiciaría no sólo la localización de las empresas sino la de los beneficios por ellas generados mediante su reinversión (*Algunas especialidades en la fiscalidad de la inversión empresarial en España: El Régimen Económico y Fiscal de Canarias...*, ob. cit.).

²⁸ Como hemos sostenido en otra ocasión (*Algunas especialidades en la fiscalidad de la inversión empresarial en España: El Régimen Económico y Fiscal de Canaria*, ob. cit.) aunque las medidas contempladas en el mencionado artículo 94, consistentes en la aplicación de un diferencial favorable en relación con el importe de las deducciones aplicables en todo el territorio estatal —de régimen común— pudiera ser considerada como una medida selectiva, sin embargo, y tal como ha declarado el TJUE en Sentencia de 6 de septiembre de 2006 «el concepto de ayuda de Estado —ex artículo 107.1 TFUE— no se refiere a las medidas estatales que establecen una diferenciación entre empresas y que, en consecuencia, son a priori selectivas, cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscribe». Se resuelve por ello que una medida por la que se establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal si el Estado miembro de que se trate puede demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal (apartado 81 de la citada sentencia). Teniendo en cuenta lo anterior, consideramos que el carácter ciertamente selectivo de la medida fiscal prevista en el artículo 94 no permite calificarla por ello como una ayuda de Estado porque puede demostrarse que tal medida se inscribe en un régimen fiscal especial que forma parte de la naturaleza y estructura general del sistema fiscal español; sistema que no puede concebirse sin la conjugación de los principios generales de la imposición previstos en el artículo 31 de la CE con el respeto y el reconocimiento constitucional del particular régimen económico y fiscal de Canarias consagrado en la disposición adicional tercera del texto constitucional y en el Estatuto de Autonomía de Canarias.

VI. Conclusiones

La necesaria promoción por parte de los poderes públicos de las entidades sin fines lucrativos a través de las cuales la sociedad civil se implica en la realización de fines de interés general y del bien común justifica la articulación de un conjunto de medidas entre las que ocupan un lugar muy destacado las de carácter fiscal. Ello no obstante, en las modificaciones anunciadas de la normativa vigente sobre la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos, debería quedar garantizado que dicha implicación no se construya en detrimento de la responsabilidad de los poderes públicos en la satisfacción de los intereses generales, pues a ellos corresponde en primer lugar, por imperativo constitucional, su promoción. Tal constatación exige, especialmente en las actuales circunstancias económicas, un manejo muy meditado de los incentivos fiscales a aplicar dadas las consecuencias de toda índole que pueden derivarse de un eventual desequilibrio en la construcción de dicho régimen y particularmente, por lo que aquí interesa, la menor recaudación de recursos públicos en que puede traducirse. En todo caso, debe garantizarse el tratamiento diferenciado de situaciones no comparables, lo que justifica la adopción de medidas de consolidación y mejora del tratamiento fiscal diferenciado de las Fundaciones y Asociaciones establecidas en Canarias al amparo del REFC de cara a la nueva configuración del mismo para el período 2014-2020. Así lo aconseja, a nuestro juicio, el relevante papel que las fundaciones y asociaciones, dada su naturaleza no lucrativa, pueden desempeñar en la realización del objetivo de desarrollo económico y social que constituye el fundamento último del REFC mediante su implicación en la realización de actividades económicas sin beneficio inmediato pero con un fuerte potencial en materia de creación de empleo y cambio de modelo productivo en las Islas.

Bibliografía

- CABRERA PADRÓN, C., «El régimen de deducción por inversiones en Canarias: una interpretación», *Revista Hacienda Canaria*, núm. 8, 2004.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F, y YANES HERRERO, A., «Análisis jurídico de la Disposición Adicional Tercera de la Constitución», *Rumbos*, núm. 3 y 4, 1981.
- CENTRO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS TOMILLO (Fundación Tomillo): *Cuantificación de los costes de la ultraperiferia en Canarias. Resumen Ejecutivo*, septiembre 2010.
- GÉNOVA GALVÁN, A., «El Régimen Económico-Fiscal Canario ante la Constitución de 1978: Análisis jurídico de la Disposición Adicional tercera», *Revista de Estudios de la Vida Local*, núm. 219.

- GIL DEL CAMPO, M., *Fiscalidad de Fundaciones, Asociaciones y del Mecenazgo*, 2.^a ed., CISS, Valencia, 2005.
- HERRERO MALLOL, C., *Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2003.
- HUERTA SOLER, J. M., «Comentario a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 29 de marzo de 2007 sobre la deducción por inversiones en Canarias», *Revista Hacienda Canaria*, núm. 21, 2008.
- 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.
- MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades conforme a la Ley 49/2002*, La Ley, Madrid, 2007.
- MARTÍN CÁCERES, A. F., «La protección constitucional del Régimen Económico-Fiscal Canario», *REDF*, núm. 59, 1988.
- «Algunas especialidades en la fiscalidad de la inversión empresarial en España: El Régimen Económico y Fiscal de Canarias», Congreso Internacional *La fiscalidad empresarial en Europa. Propuestas para mejorar la competitividad* y que lleva por título Granada, febrero de 2012 (en prensa).
- MAURICIO SUBIRANA, S., *La franquicia sobre el Consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., «Introducción al análisis jurídico de la Hacienda de la Comunidad Autónoma Canaria», en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. III, IEF, Madrid, 1984.
- MIRANDA CALDERÍN, S., *Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias 2007-2013*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.
- MONTESINOS OLTRA, S., *Los requisitos del Régimen Tributario Especial de las Entidades sin Fines Lucrativos*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008.
- OROZCO MUÑOZ, F., *El Régimen Especial de Canarias. Su conformación por el bloque de Constitucionalidad*, Cabildo de Tenerife-Marcial Pons, Madrid, 1987.

Las fundaciones de Cantabria: la atonía de la iniciativa fundacional

Marcos Gómez Puente

Catedrático de Derecho Administrativo

Universidad de Cantabria

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN: EL PANORAMA FUNDACIONAL EN LA REGIÓN.—II. EL CONTROL PRESUPUESTARIO DE LAS FUNDACIONES DEL SECTOR PÚBLICO AUTONÓMICO.—III. LA FINANCIACIÓN DEL SECTOR FUNDACIONAL AUTONÓMICO.—IV. REORGANIZACIÓN DE LA FUNDACIÓN MARQUÉS DE VALDECILLA.—V. OTRAS NOVEDADES.

I. Introducción: el panorama fundacional en la región

En la década siguiente al año 2000 no fueron pocas las fundaciones constituidas en la región, propiciadas tanto por la bonanza económica general, como, probablemente, por la disponibilidad de subsidios públicos con los que apoyar o sustentar las actividades fundacionales.

Ciertamente, la mayor parte de las fundaciones formalmente existentes en la región (un 70 por 100, aproximadamente, de propósito docente o asistencial), constituidas en la primera mitad del siglo XIX con las aportaciones de emigrantes retornados (los denominados «indianos»), languidecían y se hallaban prácticamente inactivas, pero la evolución al alza del número de inscripciones en el Registro de Fundaciones —particularmente entre 2007 y 2009— permitía concluir que la iniciativa fundacional en la región seguía viva y no sólo por el estímulo, aunque sí con la contribución significativa, de los patronos públicos (entidades locales, Administración regional, Universidad...).

La situación hoy es, obviamente, bien distinta. La crisis económica generalizada y la pareja reducción del gasto público, con la consiguiente reducción de las expectativas de ayuda pública, se han dejado sentir, lógicamente, en el desarrollo del sector fundacional de la región, permaneciendo prácticamente inalterado desde 2010 el número de fundaciones inscritas.

Un dato ante el que parece oportuno preguntarse si es realmente el altruismo, la solidaridad y el mecenazgo privados o más bien la posibilidad, sumada a los beneficios específicos del régimen de las fundaciones, de cana-

lizar o allegar recursos públicos para la financiación de actividades y organizaciones privadas lo que realmente anima la iniciativa fundacional.

Como quiera que sea, la evolución del panorama fundacional de la región al concluir el año 2011, siguiendo la clasificación que realiza la vigente normativa regional, queda reflejada en la siguiente tabla:

Tipo de fundación	Inscri- tas	%	Inscri- tas	%	Inscri- tas	%	Incre- mento	%
	2009		2010		2011		Δ 2009-2011	
Asistencial	80	36,86	81	35,06	80	38,09	0	0,0
Docente	101	46,54	112	48,48	112	53,33	11	10,9
Laboral	3	1,38	4	1,74	4	1,9	1	33,3
Cultural	8	3,68	9	3,90	9	4,28	1	12,5
Otro	25	11,52	25	10,82	25	2,38	0	0,0
Total	217	100	231	100	230	100	13	5,6

Fuente: www.gobcantabria.es

Aunque son más las fundaciones que cuentan con la participación o aportación patrimonial de entidades públicas, o de sociedades mercantiles de mano pública, hay seis de predominante iniciativa y patrimonio público regional, esto es, fundaciones del sector público autonómico, que tienen, como es sabido, un régimen jurídico especial. Son las siguientes¹:

¹ En anteriores ediciones de este Anuario incluíamos otras cuatro fundaciones que, en su origen, tenían este carácter pero cuya actual situación ha variado o no ha podido establecerse con detalle, a pesar de las gestiones realizadas al efecto. Tampoco parecen mencionadas en la Ley cántabra de Presupuestos para 2012. Son las siguientes:

— Fundación Cántabra del Deporte. Constituida en 2008, no se tiene constancia de su actividad ni situación actual.

— Fundación Comillas del Español y de la Cultura Hispánica. Constituida en 2002, se han invertido en ella 82 M€ (42 M. destinados a la rehabilitación del edificio histórico sobre el que pretende levantarse su actividad cultural y docente) sin que su actividad haya alcanzado hasta la fecha el nivel pretendido. El futuro de esta fundación es aún incierto.

— Fundación Alto Ebro. Constituida en 2003 para la dinamización turística de los municipios de Campoo de Yuso y Las Rozas de Valdearroyo, mediante la creación de un parque de divulgación medio ambiental —basado en el Centro Ambiental de La Lastra, que se cerró en 2005—, no llegó a desarrollar la actividad prevista y, tras acumular una importante deuda, quedó en vía de disolución.

— La Fundación Centro Tecnológico de Componentes, que desde 2011 tiene ya un patronato esencialmente privado (88%).

- Fundación Cántabra para la Salud y el Bienestar Social.
- Fundación Centro Tecnológico en Logística Integral Cantabria.
- Fundación para las Relaciones Laborales de Cantabria.
- Fundación Fondo Cantabria Coopera.
- Fundación Instituto Hidráulica Ambiental.
- Fundación Marqués de Valdecilla.

Como la propia Administración regional y otras empresas públicas autonómicas, estas fundaciones públicas autonómicas han sido también destinatarias de medidas dirigidas a controlar el gasto asociado a su gestión, siendo sus presupuestos conjuntamente aprobados a través de la ley regional anual de presupuestos, sobre la que enseguida nos detendremos.

Aparte de las contenidas en dicha Ley, en 2011 no ha habido novedades normativas significativas en el ámbito del sector fundacional, persistiendo la necesidad de llevar a cabo una revisión general del marco normativo regional (véase el Anuario del ejercicio anterior), para adecuarlo a la legislación estatal básica y a la nueva realidad del denominado «tercer sector» en el que, junto con las fundaciones, hay otras organizaciones de carácter privado constituidas, sin ánimo de lucro, por altruismo o solidaridad, para la realización de actividades o fines de interés social.

Sobre esa posible revisión ninguna noticia hay, sin embargo, del nuevo Gobierno regional. Gobierno de nuevo color político, parece oportuno aclarar, porque 2011 fue año electoral y las urnas regionales alzaron una mayoría política que ha permitido al Partido Popular desplazar a la coalición PRC-PSOE anteriormente gobernante.

En efecto, tras la constitución del nuevo Gobierno, por Decreto del Presidente 11/2011, de 30 de junio, se aprobaron las directrices generales de la acción de gobierno en materia de organización de la Administración autonómica y el desarrollo inicial de su actividad, entre las que nada específico puede encontrarse en relación con las fundaciones. Aunque sí existe una indicación más general, sobre la «necesidad de reforma del sector público autonómico, simplificándolo, reduciendo el número de entes y organismos públicos y dotándolo de mayor transparencia, austeridad y eficacia», que sí alcanza al sector público fundacional, lo mismo que la referida a la racionalización y contención del gasto público.

Al concluir este informe, sin embargo, sigue sin conocerse el alcance concreto que tendrá «la reducción y reorganización del sector público empresarial y fundacional de la Comunidad Autónoma» o «la reducción de los

órganos directivos del sector público empresarial y fundacional de la Comunidad Autónoma...» que se incluyen entre las medidas contenidas en las directrices generales mencionadas.

II. El control presupuestario de las fundaciones del sector público autonómico

De acuerdo con las directrices generales anteriormente mencionadas, pero en línea de continuidad con el previo ejercicio presupuestario, la Ley de Cantabria 4/2011, de 29 de diciembre, de Presupuestos para 2012, ha venido a dar continuidad a las medidas de contención del gasto público ya anteriormente adoptadas.

En efecto, siguiendo el ejemplo del Estado², en 2010 la Comunidad redujo el sueldo de los empleados públicos, haciendo extensiva la medida al personal de las fundaciones públicas autonómicas³ y manteniendo congelado dicho sueldo en 2011⁴. Y la nueva Ley presupuestaria inicialmente sólo dispuso que en 2012 se mantuvieran congelados los sueldos, aunque posteriormente fue modificada, a raíz de una disposición estatal⁵, para eliminar también la paga extra de diciembre (Ley de Cantabria 7/2012, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley de Cantabria 4/2011, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Cantabria para el año 2012, y otras Medidas de Carácter Organizativo y Financiero para garantizar la estabilidad presupuestaria).

Como en años anteriores, pues, la Ley Presupuestaria aprobada en 2011 para el siguiente ejercicio:

— Sigue exigiendo, para la contratación de personal directivo por parte de las fundaciones (y otras entidades) públicas autonómicas, que los contratos de ese personal sean sometidos, antes de formalizarse, al informe preceptivo y vinculante de la Consejería de Economía, Hacienda y Empleo (art. 42), incluso en el caso de que fueran a concertarse mediante un contrato tipo (debiendo entonces someterse a informe este último).

² Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público.

³ Ley de Cantabria 5/2010, de 6 de julio, de modificación parcial de la Ley de Cantabria 5/2009, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Cantabria para el año 2010.

⁴ Ley de Cantabria 10/2010, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Cantabria para el año 2011 (arts. 24.9 y 26.4).

⁵ Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio.

— Mantiene la prohibición de las cláusulas indemnizatorias (art. 43), pecuniarias o no, con las que se venían «blindando» los contratos de los directivos de las fundaciones u otras entidades públicas, con el fin de evitar su despido o cese anticipado. Dichas cláusulas, por lo tanto, se tendrán por no puestas y, por consiguiente, nulas y sin ningún valor ni eficacia, sin perjuicio de la responsabilidad en que pudieran incurrir los titulares de los órganos gestores que las acordaren.

— Sigue exigiendo (art. 12) que se informe al Parlamento cántabro de las aportaciones que la Administración de la Comunidad realice al patrimonio de fundaciones por importe superior a los trescientos mil euros (300.000 €).

— Autoriza a estas fundaciones a formalizar operaciones de endeudamiento sólo en la medida en que supongan prórroga o refinanciación de otras operaciones ya existentes, sin que, por tanto, puedan incrementar el nivel de endeudamiento formalizado al finalizar el ejercicio anterior (art. 15).

— No contempla la formalización de nuevas operaciones de endeudamiento a largo plazo a ninguna fundación pública regional (art. 17).

Importa mencionar, además, que la aludida modificación de la Ley Presupuestaria para 2011 (efectuada por Ley de Cantabria 7/2012, de 18 de diciembre) incorporó una disposición adicional única que obliga a modificar o extinguir las obligaciones económicas derivadas de convenios administrativos por los que se hubieran reconocido subvenciones públicas en cuanto así lo requieran los objetivos de sostenibilidad presupuestaria y reducción del déficit público.

Esta previsión trae causa de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (art. 7.3), dictada en desarrollo del recientemente reformado artículo 135 de la Constitución⁶, que

⁶ Aunque el ordenamiento español contemplaba normas para la estabilidad presupuestaria (como la Ley 28/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, complementada por la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre), habiendo sido la misma también objeto de la regulación comunitaria desde el Pacto de Estabilidad y Crecimiento de 1997, el agravamiento de la crisis económica de la zona euro y las dificultades del Tesoro para obtener financiación a tipos de interés asumibles hizo necesario evidenciar un firme compromiso en la reducción del déficit público al punto de llegarse a constitucionalizar el principio de estabilidad presupuestaria mediante la reforma del artículo 135 de la Constitución, aprobada el 27 de septiembre de 2011. Y en idéntica línea, ya en el ámbito eurocomunitario, llegó a concluirse el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Europea y Monetaria, de 2 de marzo de 2012, con el objeto de adoptar «un conjunto de normas destinadas a promover la disciplina presupuestaria a través de un pacto presupuestario, a reforzar la coordinación de sus políticas económicas y a mejorar la gobernanza de la zona euro» para respaldar los objetivos de crecimiento sostenible, empleo, competitividad y cohesión social de la Unión Europea.

impone a las Administraciones públicas un conjunto de principios presupuestarios de obligado cumplimiento con el fin de que (i) alcancen una situación financiera de equilibrio o superávit estructural; (ii) no asuman compromiso de gasto presente o futuro por encima de los límites de déficit y deuda pública establecidos; (iii) se alineen con estos objetivos de estabilidad en un marco presupuestario a medio plazo; (iv) incluyan en sus presupuestos y liquidaciones información suficiente y adecuada para verificar su situación financiera real, el cumplimiento de dichos objetivos de estabilidad y la observancia de los requerimientos contemplados en la normativa europea; (v) gestionen los recursos públicos con eficacia, eficiencia, economía y calidad, aplicando políticas de racionalización del gasto y de mejora de la gestión del sector público; (v) respondan patrimonialmente por los incumplimientos de las obligaciones y compromisos comunitarios que les sean imputables; y (vi) actúen con lealtad institucional (mandato, este último, que, lamentablemente, se hace necesario recordar).

De acuerdo con estos principios, pues, la Ley Orgánica 2/2012, exige que se reconsidere la eficacia de algunas políticas de gasto y, por lo tanto, que se valoren las repercusiones y efectos económicos, en relación con los objetivos de reducción del déficit, tanto de las disposiciones legales y reglamentarias en fase de elaboración y aprobación, como de los actos administrativos, los contratos y los convenios de colaboración, pudiendo y debiendo ser estos últimos objeto de revisión cuando, por las obligaciones económicas que impliquen, no sean compatibles con los referidos principios de estabilidad y austeridad. Y siguiendo esta pauta legal, el legislador regional ha previsto la modificación o extinción de los convenios que canalicen subvenciones que tengan por finalidad financiar gastos corrientes.

Una medida que, comprensiblemente, puede condicionar notablemente la actuación o funcionamiento de fundaciones y otras entidades del tercer sector que, siendo beneficiarias de ayudas públicas, aun ligadas a la ejecución de concretos proyectos o actuaciones abrigados por los convenios, tenían en ellas, más allá de sus fundadas expectativas, su principal y más relevante o corriente fuente de financiación.

Por otro lado, en la misma línea de reducción del gasto público, la más reciente Ley 2/2012, de 30 de mayo, de Medidas Administrativas, Económicas y Financieras de Cantabria 2012, estableció límites salariales para el sector público empresarial y fundacional de la Comunidad⁷.

⁷ Así, la suma de las retribuciones salariales que, por cualquier concepto excluida la antigüedad, perciba el personal de la entidades de este sector no podrá superar los siguientes topes salariales en cómputo anual:

En fin, el presupuesto de las fundaciones se verá también condicionado en 2012 por la prohibición de contratar nuevo personal contenida en la disposición adicional decimoséptima de la última ley citada⁸.

III. La financiación del sector fundacional autonómico

Otra novedad normativa que arrojó el año 2011 fue la reordenación del Instituto de Finanzas de Cantabria, entidad concebida para mejorar la capacidad y eficiencia financiera del sector público empresarial y fundacional regional.

Así, la Ley 5/2011, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, modifica la Ley de Cantabria 2/2008, de 11 de julio, por la que se crea el Instituto de Finanzas de Cantabria, con el fin de permitir que éste conceda avales u otro tipo de garantías a entidades pertenecientes al sector público empresarial y fundacional autonómico.

Ahora bien, nada parece impedir que también fundaciones, empresas o entidades privadas puedan utilizar los servicios de este organismo, pues igual-

a) Directores y gerentes cuyo contrato laboral esté incluido dentro de la relación laboral especial de alta dirección: las establecidas para un Director General de la Administración de la Comunidad Autónoma en la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Cantabria para el ejercicio 2012.

b) Personal directivo cuyo contrato laboral no esté incluido dentro de la relación laboral especial de alta dirección: 54.000 euros.

c) Categorías que desarrollen actividades propias de titulado Superior: 45.000 euros.

d) Categorías que desarrollen actividades propias de titulado de Grado Medio: 40.000 euros.

e) Categorías que desarrollen actividades administrativas o similares: 30.000 euros.

f) Categorías que desarrollen actividades relacionadas con cometidos múltiples o similares: 25.000 euros.

La Ley otorga un plazo de un mes desde su entrada en vigor para adaptar los contratos a los límites indicados, sin que en ningún caso pueda producirse incremento retributivo. Sin embargo, también autoriza al Consejo de Gobierno para dispensar singularmente tales límites («acordar aislada y excepcionalmente que la retribución de algún trabajador que esté incluido en el ámbito de aplicación de esta disposición pueda exceder de los topes retributivos fijados en la misma», dice) o para podrá fijar topes retributivos para categorías distintas de las indicadas.

⁸ Así, las fundaciones del sector público autonómico sólo podrán realizar contratación de nuevo personal correspondiente a convocatorias iniciadas en ejercicios anteriores o que resulten obligatorias en el marco de programas o planes plurianuales que estén en ejecución a la entrada en vigor de dicha Ley. Sólo en casos excepcionales, y para cubrir necesidades urgentes e inaplazables, podrán llevarse a cabo contrataciones temporales, para las que será necesaria la aprobación del Consejo de Gobierno y previo informe favorable de la Dirección General de Tesorería y Presupuestos.

mente se le autoriza a conceder avales u otro tipo de garantías a «personas naturales o jurídicas pertenecientes al sector privado», siempre que su domicilio social, establecimiento permanente o centro de dirección se sitúen —o incluso vayan a situarse— en Cantabria y se encuentren dentro de las actividades estratégicas definidas por el Consejo de Gobierno. En este caso, el Instituto podrá reservarse los beneficios de excusión, orden, división y plazo respecto a los avales que preste.

El Instituto puede ofrecerles, por cualquiera de las formas previstas por las leyes, primeros avales para operaciones de crédito concertadas con entidades de crédito o segundos avales para créditos avalados por sociedades de garantía recíproca. También puede concederles o instrumentar créditos u otro tipo de operaciones de financiación a favor de personas naturales o jurídicas pertenecientes al sector privado.

Todas estas operaciones quedarán sometidas a los límites que, por razón de importe máximo a conceder en cada ejercicio, determine el Consejo de Gobierno.

El Instituto tiene atribuidas, además, funciones de asesoramiento, coordinación y control de la gestión financiera del sector público empresarial y fundacional de la Comunidad. Así, le corresponde:

a) Fijar las directrices de planificación financiera y presupuestaria, y supervisar la gestión del sector público empresarial y fundacional de la Comunidad Autónoma, velando por el cumplimiento de los objetivos económico-financieros que respectivamente tengan señalados.

b) Velar por la fortaleza financiera y patrimonial del sector público empresarial y fundacional de la Comunidad Autónoma, articulando los mecanismos necesarios para su realización.

c) El asesoramiento, la gestión y el control, respecto del sector público empresarial y fundacional de la Comunidad Autónoma, de todo tipo de operaciones financieras activas y pasivas.

Como puede comprenderse, la posibilidad de prestar la asistencia indicada, avalando o incluso concediendo o instrumentando créditos en favor de fundaciones u otro tipo de personas jurídicas privadas, o incluso de personas físicas, ha de considerarse limitada o delimitada, aunque la ley regional no lo diga expresamente (hay tan solo una alusión en el artículo 12.5: «La prestación de los servicios comprendidos en el ámbito de las funciones relacionadas en este artículo podrá ser retribuida en condiciones de mercado»), por las normas de defensa de la competencia, toda vez que, de acuerdo con la legislación comunitaria, sólo con carácter excepcional resultan admisibles las ayudas de

Estado (si bien una de las líneas de excepción son las ayudas de carácter o finalidad social entre las que normalmente pueden encontrar más fácil acogida la financiación de fundaciones o entidades del tercer sector).

En este apartado también parece oportuno mencionar, en fin, que con el cambio de gobierno operado tras las elecciones autonómicas, se han reorganizado los departamentos autonómicos y el seguimiento y control del endeudamiento del sector fundacional de la Comunidad corresponde ahora a la Consejería de Economía, Hacienda y Empleo (a través de la Dirección General de Finanzas), de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto 87/2011, de 7 de julio.

IV. Reorganización de la Fundación Marqués de Valdecilla

Como se ha explicado en informes anteriores de este Anuario, un agente muy relevante del sector fundacional de la región es la Fundación Marqués de Valdecilla.

Esta entidad fue transferida a la Comunidad como una «Fundación Pública de Servicios Hospitalarios y Asistenciales “Marques de Valdecilla”»⁹. Posteriormente, en 2002, recibió la consideración legal de «entidad pública, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar». En 2007 dejó de ser «entidad pública» (de pública naturaleza) para convertirse en «entidad de titularidad pública», sutil diferencia que revelaba la naturalización de la Fundación como entidad privada, si bien que de mano pública, aclarada ya definitivamente por Ley de Cantabria 6/2009, de 28 de diciembre, al señalarla como «entidad de derecho privado perteneciente al sector público fundacional».

Pues bien, entre los fines de esta peculiar fundación estaba el desarrollo de la investigación biomédica en la región, cometido para el que tenía legalmente adscrito un Instituto de Formación e Investigación Marqués de Valdecilla (IFIMAV). Instituto con el que, segregándolo de la Fundación Marqués de Valdecilla y sustrayendo de los fines de ésta las actividades de aquél, se constituirá una nueva y diferenciada fundación. Así lo ha dispuesto la Ley 5/2011, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, con el propósito, según explica la EdM, de facilitar la acreditación del IFIMAV como entidad investigadora.

⁹ Según la denominación contemplada en el Decreto del Consejo de Ministros de 24 de abril de 1969 que extinguió la antecedente Fundación Benéfico Particular Casa Salud de Valdecilla.

En efecto, el artículo 88 de la Ley 14/2007, de 3 de julio, de Investigación Biomédica, prevé que el Sistema Nacional de Salud colabore con otros organismos para la utilización conjunta de infraestructuras científicas y el desarrollo de proyectos de investigación. De este modo se pretende aproximar la investigación básica y clínica y potenciar el hospital como centro de investigación. Y con ese fin se pretende promover la creación, en el seno de los centros hospitalarios del Sistema Nacional de Salud, de institutos de investigación biomédica configurados con grupos de investigación. Institutos cuya capacidad investigadora deberá ser certificada mediante una acreditación (Real Decreto 339/2004, de 27 de febrero).

Pues bien, el cambio indicado responde a la idea de vincular más estrechamente el IFIMAV al Hospital Universitario «Marqués de Valdecilla» de Santander y facilitar así tanto su proceso de acreditación como su posterior concurrencia en los concursos para obtener financiación para la ejecución de proyectos de investigación, con la consecuente expectativa de mejora de las dotaciones humanas y técnicas del mismo, y del número y calidad de resultados científicos.

V. Otras novedades

Para completar esta crónica debe dejarse constancia de algunas otras disposiciones, incluidas en la legislación sectorial, que afectan a las fundaciones u otras entidades del tercer sector.

Así debe quedar anotada, en primer lugar, la creación de la entidad pública empresarial «112 Cantabria» (Ley 3/2011, de 5 de abril), adscrita a la Consejería titular de las competencias de protección civil, para la prestación de los servicios de llamadas de emergencia (112), salvamento y extinción de incendios. Entidad que, para el cumplimiento más eficaz de sus funciones y previa autorización del Consejo de Gobierno, queda legalmente facultada para «crear sociedades mercantiles, agrupaciones de interés económico, consorcios, fundaciones o cualquier otra forma de personificación admitida en Derecho, así como participar en las que ya estén constituidas», en los términos establecidos en la Ley de Cantabria 3/2006, de 18 de abril, del Patrimonio de la Comunidad Autónoma de Cantabria.

Aunque aprobado ya en la primavera de 2012, también parece oportuno llamar la atención sobre el Decreto 20/2012, de 12 de abril, de Simplificación Documental en los Procedimientos Administrativos. Es una disposición que contiene diversas medidas de simplificación documental en la tramitación de los procedimientos administrativos y regulando el (ejercicio del) derecho de

las personas interesadas a no presentar documentos que estén en poder de la Administración regional por haber sido previamente aportados o que puedan ser expedidos por ella o que obren en sus archivos o que puedan obtenerse de otra Administración a través de medios electrónicos.

En realidad, la disposición no viene sino a dar cumplimiento a la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, en cuyo artículo 6.2.b) se reconoce el derecho de los ciudadanos a «no aportar los datos y documentos que obren en poder de las Administraciones Públicas, las cuales utilizarán medios electrónicos para recabar dicha información siempre que, en el caso de datos de carácter personal, se cuente con el consentimiento de los interesados en los términos establecidos por la Ley Orgánica 15/1999, de Protección de Datos de Carácter Personal, o una norma con rango de Ley así lo determine, salvo que existan restricciones conforme a la normativa de aplicación a los datos y documentos recabados». Un derecho que en el ordenamiento regional contaba ya con el antecedente —si bien que mera posibilidad, no obligación real— del artículo 107 quáter de la Ley 6/2002, de 10 de diciembre, de Régimen Jurídico del Gobierno y de la Administración de la Comunidad Autónoma de Cantabria (en la redacción dada por la Ley 1/2010, de 27 de abril), que disponía: «En los procedimientos iniciados a instancia de parte, la Administración podrá suprimir la obligación de aportar documentación que afecte a datos de carácter personal, debiendo ser ella quien los recabe utilizando medios electrónicos. Tal supresión requerirá en todo caso que se cuente con el consentimiento de los interesados en los términos establecidos por la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal».

Pues bien, resulta obligado aquí llamar la atención sobre esta disposición... porque expresamente se declara no aplicable a los procedimientos relacionados con el Registro de Fundaciones, que se registrarán conforme dispongan sus normas reguladoras.

Salvo que venga justificada por la propia simplicidad de los procedimientos que se sustancian ante el referido registro, las razones de esta exclusión no se comprenden muy bien (¿por qué no habría de tener una fundación el mismo derecho que otra persona a no presentar documentos o aportar datos que ya obran en poder de la Administración titular del registro?). Por otra parte, aunque la disposición reglamentaria comentada no sea aplicable, no parece posible desconocer el ejercicio de un derecho que tiene reconocimiento legal expreso en la legislación común, sin que los procedimientos del Registro de Fundaciones puedan considerarse excluidos del ámbito de apli-

cación de la Ley 11/2007 (pues si bien su artículo 2.2 advierte que dicha Ley «no será de aplicación a las Administraciones Públicas en las actividades que desarrollen en régimen de derecho privado», es evidente que no pueden considerarse incluidos entre éstas los procedimientos del referido Registro).

Fundaciones en Castilla-La Mancha

José Antonio Moreno Molina

Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad de Castilla-la Mancha

Alma Patricia Domínguez Alonso

Profesora Ayudante Doctora de Derecho Administrativo
Universidad de Castilla-la Mancha

SUMARIO: I. LA PRÓRROGA DE LOS PRESUPUESTOS GENERALES DE LA JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA Y LAS LIMITACIONES A LOS INGRESOS DE LAS FUNDACIONES DEL SECTOR PÚBLICO REGIONAL.—II. CUESTIONES SOBRE ORGANIZACIÓN, PERSONAL Y PRESUPUESTO DE LA FUNDACIÓN CAJA CASTILLA-LA MANCHA.—III. CESIÓN DE RESIDENCIA Y FINCA POR PARTE DE AYUNTAMIENTO A UNA FUNDACIÓN SIN SEGUIRSE EL PROCEDIMIENTO LEGALMENTE PREVISTO.

Pocas han sido las novedades normativas y jurisprudenciales relevantes en la materia, salvando las que se refieren a medidas relacionadas con la crisis económica y el intento de cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, impuestos por el artículo 135 de la Constitución Española, recientemente reformado para dar rango constitucional al citado principio de estabilidad presupuestaria.

I. La prórroga de los Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-la Mancha y las limitaciones a los ingresos de las fundaciones del sector público regional

El Decreto 303/2011, de 22 de diciembre (DOCM del 23/12/2011), estableció las condiciones específicas a las que debe ajustarse la prórroga de los Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha de 2011 para 2012.

El escenario político nacional acontecido durante el período natural de elaboración de los Presupuestos Generales, marcado por la disolución del Congreso de los Diputados, así como por la convocatoria anticipada de elecciones a ambas cámaras, supuso la no presentación a las Cortes Generales del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2012, y, como

consecuencia de lo anterior, la inevitable prórroga de los Presupuestos Generales del Estado para 2011.

Las consecuencias derivadas de esta situación para Castilla-La Mancha fueron, en primer lugar, el desconocimiento de las cantidades que en concepto de transferencias del Estado a la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha debe contemplar el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2012, lo que generó la imposibilidad de llevar a cabo una previsión de los ingresos ajustada a la realidad. En segundo lugar, la indeterminación de los ingresos tiene como consecuencia lógica una imprecisa elaboración de los estados de gasto. Asimismo, la estimación de los gastos se ve afectada por el desconocimiento de las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica en materia de gastos de personal.

Se recurrió por ello al mecanismo jurídico de la prórroga presupuestaria. La prórroga presupuestaria como excepción a la anualidad en la aprobación del presupuesto está constitucionalmente contemplada en el artículo 134.4 de la Carta Magna y prevista con carácter general, para todas las Comunidades Autónomas, en el artículo 21.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, que establece la prórroga automática de los presupuestos del año anterior en el caso de que no se hayan aprobado los del año corriente antes del primer día del ejercicio económico correspondiente.

En idénticos términos, ya en el ámbito del Derecho Autonómico, se prevé la prórroga presupuestaria en el artículo 51, párrafo tercero, del Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha, aprobado por la Ley Orgánica 9/1982, de 10 de agosto, que es concretado por el artículo 43 del texto refundido de la Ley de Hacienda de Castilla-La Mancha, aprobada por el Decreto Legislativo 1/2002, de 19 de noviembre.

Asimismo, el citado precepto habilita al Consejo de Gobierno para que, a propuesta de la Consejería de Economía y Hacienda, regule mediante decreto las condiciones específicas a las que deba ajustarse la prórroga de los presupuestos siendo éste, por tanto, el objeto del presente decreto.

Por lo que respecta a las condiciones específicas a las que debe ajustarse la prórroga de los presupuestos, se basan en el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria.

Hay que destacar al respecto el Programa de Estabilidad de España para el horizonte 2011-2014, el Acuerdo Marco con las Comunidades Autónomas sobre Sostenibilidad de las Finanzas Públicas 2010-2013, y los Acuerdos del Consejo de Ministros de 24 de junio y de 23 de septiembre de 2011 en los

que se fija el objetivo de estabilidad presupuestaria para las Comunidades Autónomas durante el trienio 2012-2014 que ya fue ratificado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera. A la luz de dichos acuerdos, hay que subrayar que el objetivo de estabilidad presupuestaria para las Comunidades Autónomas se cifra en un déficit máximo del 1,3 por ciento del Producto Interior Bruto regional en 2012, del 1,1 por ciento en 2013 y del 1,0 por ciento en 2014.

Por tanto, la aplicación efectiva de la prórroga de los Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para el año 2011, aprobados por la Ley 16/2010, de 22 de diciembre, durante el ejercicio 2012, requiere tener en cuenta el objetivo correspondiente al déficit máximo de las Comunidades Autónomas anteriormente señalado para el año 2012.

El corolario de todo ello será el establecimiento de unas condiciones de aplicación de la prórroga de los presupuestos de carácter eminentemente restrictivo con el fin de asegurar que, durante el período de la misma, no se vulneren los objetivos de estabilidad presupuestaria.

En consecuencia, desde el 1 de enero de 2012 quedaron prorrogados, conforme al artículo 43 del texto refundido de la Ley de Hacienda de Castilla-La Mancha, los Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades para el año 2011, aprobados por la Ley 16/2010, de 22 de diciembre.

Pues bien, el artículo 9 del Decreto 303/2011, establece las disposiciones específicas para entidades del sector público regional instrumental y dispone que «los ingresos y el resto de aportaciones provenientes de los Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de las fundaciones pertenecientes al sector público regional definidas conforme al artículo 4.3 del texto refundido de la Ley de Hacienda de Castilla-La Mancha se ajustarán de tal forma que se correspondan con el importe de los créditos disponibles en las partidas de las secciones presupuestarias a cuyo cargo se financian, una vez tenidas en cuenta las limitaciones previstas en el artículo 1.2 y en los artículos 3 y 4».

Asimismo, los gastos de las fundaciones públicas regionales no podrán ser superiores a los ingresos que prevean obtener.

II. Cuestiones sobre organización, personal y presupuesto de la Fundación Caja Castilla-La Mancha

Tras la aprobación de las cuentas anuales de la Fundación Caja Castilla-La Mancha, correspondientes al ejercicio 2011, una vez que fueron auditadas sin

ninguna salvedad, la totalidad de los patronos de la Fundación CCM decidieron presentar su renuncia al cargo para el que fueron designados en 2010, de acuerdo con la transición que se inició con la transformación de la antigua Caja de Ahorros de Castilla-La Mancha en la nueva Fundación CCM que, tras la segregación del negocio bancario a favor de Banco CCM, devino titular del 25 por ciento de éste y que ha venido gestionando la Obra Social de la entidad desde octubre de 2010.

Conforme a los estatutos en vigor, el Patronato se compone de 30 miembros designados por las entidades fundadoras (Cortes de Castilla-La Mancha, Diputaciones provinciales de la Región, Federación de Municipios y Provincias, Consejo Económico y Social, Consejo de Consumidores y Usuarios y Consejo Castellano-Manchego de Servicios Sociales). No obstante, existe una importante incertidumbre jurídica sobre este extremo, dado que se encuentra pendiente de resolución un procedimiento judicial en el que se discute si los miembros del Patronato deberían ser las propias entidades fundadoras en lugar de las personas físicas designadas por éstas.

Respecto a los presupuestos de la Fundación para 2012 —que dependen directa y exclusivamente de los resultados obtenidos por el Banco CCM— únicamente permiten el mantenimiento de las instalaciones y actividades fijas de la Obra Social, garantizadas gracias al remanente generado por la Fundación en el ejercicio anterior.

Esta difícil situación derivada de la ausencia de ingresos para acometer nuevos proyectos y de la incertidumbre jurídica sobre la composición del Patronato que impide la adopción de decisiones que puedan afectar al futuro de la Fundación, ha llevado a los Patronos a tomar la decisión de renunciar a sus cargos y poner éstos a disposición de las entidades fundadoras. Durante su mandato, todos los patronos han prestado su colaboración al proyecto de manera totalmente desinteresada, sin percibir ningún tipo de retribución ni tampoco dietas o indemnizaciones de clase alguna, conforme a los estatutos y a la Ley de Fundaciones.

A partir de ahora, y hasta el nombramiento de nuevos patronos, la Fundación pasará a ser gobernada directamente por el Protectorado de Fundaciones dependiente de la Consejería de Presidencia de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

Por otra parte, hay que reseñar que la Resolución de 21 de septiembre de 2011, de la Dirección General de Trabajo, acordó la inscripción y dispuso la publicación del convenio colectivo para el personal de la Fundación Caja-Castilla La Mancha.

El Convenio Colectivo para el Personal de La Fundación Caja-Castilla La Mancha, número de Código de Convenio 77000272012011, fue suscrito el día 2 de junio de 2011 y presentado el día 12 de septiembre de 2011, de conformidad con lo establecido en el artículo 90, apartados 2 y 3 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Estatuto de los Trabajadores y el Real Decreto 713/2010, de 28 de mayo, sobre Registro y Depósito de Convenios Colectivos de Trabajo.

III. Cesión de residencia y finca por parte de Ayuntamiento a una Fundación sin seguirse el procedimiento legalmente previsto

Por lo que se refiere a pronunciamientos judiciales, de especial relevancia fue la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha n.º 139/2012, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1.ª, de 14 de mayo de 2012, recurso 16/2011, ponente María Belén Castelló Checa, que resuelve el recurso de apelación interpuesto por la Fundación Benéfico Asistencial Obra Social de Ancianos Nuestra Señora del Espino, contra la Sentencia de fecha 29 de junio de 2010, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo 1 de Ciudad Real en el procedimiento ordinario 637/08 seguido en materia de revisión de oficio y como parte apelada el Ayuntamiento de Membrilla.

La sentencia recurrida desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Fundación Benéfico Asistencial Obra Social de Ancianos Nuestra Señora del Espino contra el Acuerdo de fecha 11 de julio de 2008 adoptado por el Pleno del Ayuntamiento de Membrilla, Ciudad Real, que acuerda declarar la nulidad de pleno derecho de la parte del acuerdo del Pleno adoptado en sesión celebrada el día 23 de julio de 1998, que dice: «que una vez edificada dicha residencia y la correspondiente finca sean cedidas a la Fundación Benéfico Asistencial creada para la construcción de la Residencia de Mayores».

La citada sentencia recurrida, analizando la jurisprudencia del Tribunal Supremo respecto a la revisión de oficio, y los documentos obrantes en el expediente, señala que: «a la vista de lo expuesto, el acuerdo de 23 de julio de 1998 incurrió en nulidad de pleno derecho pues se trató de un acto de contenido imposible toda vez a la fecha de su adopción la residencia no existía, prescindiéndose además del procedimiento establecido en el artículo 110 del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales (...). Por lo tanto, los alegatos esgrimidos carecen de toda virtualidad toda vez que tras la tra-

mitación oportuna y la remisión del preceptivo informe del Consejo Consultivo de Castilla-La Mancha, se produce la resolución del mismo por acuerdo de fecha 11 de julio de 2008 que es objeto del presente recurso y es que con respecto al procedimiento de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho, el Tribunal Supremo ha señalado que el artículo 102 de la LRJAP-PAC contiene una verdadera acción, esto es, un remedio procesal idóneo para poner en marcha el mecanismo revisorio, el cual provoca la incoación de un expediente que habrá de ser resuelto por el órgano requerido. No estamos, pues, ante un acto graciable, dado que la Administración no actúa con poderes discrecionales, ni mucho menos a su libre arbitrio.

Con lo que no se da la vulneración del principio de seguridad jurídica invocado por la recurrente, sin perjuicio de que la parte, si así lo entendiera procedente, solvente cualesquiera otras cuestiones de índole civil a través de la vía correspondiente no siendo éste el órgano adecuado para ello».

La Sala del TSJ considera en su fallo que pese a que la sentencia apelada entendió que el Acuerdo de 23 de julio de 1998 incurrió en nulidad de pleno derecho por ser de contenido imposible, ya que la residencia no existía, esta conclusión no es correcta, pues tal y como resulta del Acuerdo referido y de la escritura pública de donación, y así señala el informe del Consejo Consultivo de Castilla-La Mancha, nos encontramos ante una cesión de futuro, no ante un acto contenido imposible, pero ello no implica la estimación del recurso, pues concurre la causa de nulidad de pleno derecho prevista en el artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992, consistente en haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento, al haberse prescindido del procedimiento legalmente establecido en el artículo 110 del RD 1372/1996 del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales.

El artículo 109 del RD 1372/1996 señala:

«1. Los bienes inmuebles patrimoniales no podrán enajenarse, gravarse ni permutarse sin autorización del órgano competente de la Comunidad Autónoma, cuando su valor exceda del 25% de los recursos ordinarios del presupuesto anual de la Corporación. No obstante, se dará cuenta al órgano competente de la Comunidad Autónoma de toda enajenación de bienes inmuebles que se produzca.

2. Los bienes inmuebles patrimoniales no podrán cederse gratuitamente sino a Entidades o instituciones públicas para fines que redunden en beneficio de los habitantes del término municipal, así como a las instituciones privadas de interés público sin ánimo de lucro.

De estas cesiones también se dará cuenta a la autoridad competente de la Comunidad Autónoma».

A su vez el artículo 110 regula el procedimiento, estableciendo en su apartado primero que:

«1. En todo caso, la cesión gratuita de los bienes requerirá acuerdo adoptado con el voto favorable de la mayoría absoluta del número legal de miembros de la Corporación, previa instrucción del expediente con arreglo a estos requisitos:

a) Justificación documental por la propia entidad o institución solicitante de su carácter público y memoria demostrativa de que los fines que persigue han de redundar de manera evidente y positiva en beneficio de los habitantes del término municipal.

b) Certificación del Registro de la Propiedad acreditativa de que los bienes se hallan debidamente inscritos en concepto de patrimoniales de la entidad local.

c) Certificación del Secretario de la Corporación en la que conste que los bienes figuran en el inventario aprobado por la Corporación con la antedicha calificación jurídica.

d) Informe del interventor de fondos en el que pruebe no haber deuda pendiente de liquidación con cargo al presupuesto municipal.

e) Dictamen suscrito por técnico que asevere que los bienes no se hallan comprendidos en ningún plan de ordenación, reforma o adaptación, no son necesarios para la entidad local ni es previsible que lo sean en los diez años inmediatos.

f) Información pública por plazo no inferior a quince días».

Pues bien, para el TSJ resulta evidente que en el presente procedimiento y tras la aceptación de la donación por parte del Pleno del Ayuntamiento, nos encontramos ante un bien público de naturaleza patrimonial, que tal y como señala la resolución recurrida, requiere para su cesión gratuita seguir el procedimiento referido, pues supone una descapitalización de la Administración que cede y que debe asegurarse, mediante el procedimiento administrativo establecido que dicha descapitalización del bien se realiza en aras de un mayor beneficio de la colectividad, procedimiento que debe de realizarse a través del correspondiente expediente incoado con carácter previo a la realización de dicho negocio jurídico, y en el Acuerdo declarado nulo parcialmente, es evidente que dicha decisión de ceder la residencia y la finca por parte del Ayuntamiento de Membrilla a la Fundación, fue adoptada sin seguir el procedimiento previsto, sin que la circunstancia de que en el BOP de 2 de abril de 2007 se anuncie el inicio de los trámites para la cesión gratuita de la Residencia de Ancianos a la fundación, implique como sostie-

ne la parte actora que se inició el expediente en el momento en que era adecuado al haberse edificado la residencia, pues tal y como señala el artículo 110 referido, el acuerdo se adoptará previa instrucción del expediente y en el presente caso el Acuerdo ya había sido adoptado, sin tramitación alguna de expediente, que culminase con la aprobación por la mayoría absoluta del Pleno del Ayuntamiento, y sin que tampoco pueda considerarse que la declaración de nulidad parcial del Acuerdo por parte del Ayuntamiento va en contra de sus propios actos y genera indefensión jurídica, pues el Ayuntamiento debe de ajustarse en sus actos a la normativa vigente, habiéndose acordado por el Pleno del mismo en fecha 21 de febrero de 2008 iniciar de oficio la apertura de expediente para declarar si procede la nulidad de parte del Acuerdo de 23 de julio de 1998, habiéndose seguido, tal y como señala la sentencia con garantías para la interesada y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 102 de la Ley 30/92, con dictamen favorable del Consejo Consultivo de Castilla-La Mancha, por lo que se aprecia la invocada indefensión jurídica.

Las fundaciones en Castilla y León

José Luis Martínez López-Muñiz

Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad de Valladolid

Beatriz Plaza Martínez de Pisón

Profesora Asociada de Derecho Administrativo
Universidad de Valladolid

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. NOVEDADES SOBRE LAS FUNDACIONES EN GENERAL EN EL ÁMBITO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA: 1. *Reajuste de la organización administrativa competente en materia de fundaciones.* 2. *Ausencia de nueva normativa específica y escasas resoluciones judiciales.* 3. *Reconocimiento autonómico de su relevancia social.* 4. *Actividades de colaboración en la realización de servicios propios de la Administración.* 5. *Canales de financiación autonómica de la actividad fundacional.* 6. *Nuevas fundaciones.* 7. *Consejo Autonómico de Fundaciones de Castilla y León, de la Asociación Española de Fundaciones.*—III. LAS FUNDACIONES DEL GOBIERNO AUTONÓMICO: 1. *Nuevas fundaciones autonómicas.* 2. *Supresión de fundaciones.* 3. *Tratamiento como Administraciones públicas a determinados efectos.* 4. *Continuidad en 2011 de las medidas de control del gasto establecidas por la Ley de Presupuestos para 2010.* 5. *Nuevas tareas asignadas a la FOREMCyL.* 6. *Convenios de la Fundación Santa Bárbara con el Instituto para la Reestructuración de la Minería del Carbón y Desarrollo de las Comarcas Mineras, y la Consejería de Economía y Empleo.* 7. *Colaboración de la Fundación Centro de Supercomputación de Castilla y León (FCSCCL) con las universidades públicas de la región.* 8. *Adhesiones al Acuerdo Interprofesional para la Solución Autónoma de Conflictos Laborales en Castilla y León que gestiona la Fundación del SERLA.*—IV. OTRAS FUNDACIONES DEL SECTOR PÚBLICO: 1. *Nuevas fundaciones.* 2. *Colaboración entre la Comunidad Autónoma y las entidades locales a través de fundaciones públicas de éstas.*—V. EPÍLOGO SOBRE LAS CAJAS.

I. Introducción

En línea con años anteriores, daremos cuenta en estas páginas de las normas, actos o sentencias de alguna significación para las fundaciones en Castilla y León durante 2011, incluyendo aquello de que no se hubiera tenido conocimiento oficial hasta este año aunque se haya producido en 2010. No dejaremos de mencionar las fundaciones que han visto la luz este año y la canalización hacia ellas de medios públicos. Veremos el especial peso de las ayudas orientadas a favorecer el empleo, como consecuencia indudable de la situación actual. Nos referiremos asimismo a ese sector que, a pesar de la

crisis económica y de los, tantas veces, mentados recortes en el gasto público, que una y otra vez se muestran como imprescindibles, se ha mantenido vivo y aun acrecido: el de las fundaciones en mano pública. Haremos, en fin, para concluir una mención particular aunque escueta a los cambios que se están produciendo en las Cajas de Ahorros, de indudable relevancia fundacional.

Como consecuencia de las elecciones autonómicas de la primavera, aunque la mayoría gobernante en esta VII Legislatura sigue siendo la misma —incluso acrecida¹—, al formarse el nuevo gobierno por parte de quien ya venía siendo el Presidente desde la V Legislatura y fue reelegido, se ha procedido a una importante reordenación de la organización administrativa con el consiguiente cambio en la asignación de las competencias, que afecta a nuestro tema. Comenzaremos por esto, dentro del apartado siguiente en el que, siguiendo básicamente la sistematización que ya adoptamos para el comentario relativo al año 2010 en este mismo *Anuario*, nos ocuparemos de las novedades generales relevantes para las fundaciones de ámbito autonómico en Castilla y León.

II. Novedades sobre las fundaciones en general en el ámbito de la Comunidad Autónoma

1. *Reajuste de la organización administrativa competente en materia de fundaciones*

Uno de los resultados más visibles de la voluntad política que se habría expresado en las urnas autonómicas de la primavera de 2011, respaldando la propuesta efectuada por el mismo PP, que lleva en el gobierno de la Comunidad Autónoma desde 1987, ha sido, en efecto, la reducción de Consejerías, prescindiendo de algunas que se habían llegado a crear con más que dudoso fundamento objetivo, lo que ha traído consigo la consiguiente redistribución de competencias que se ha producido a partir del Decreto del Presidente 2/2011, de 27 de junio (BOCyL del 28).

Las doce Consejerías preexistentes han quedado reducidas nuevamente a nueve.

Una de las Consejerías suprimidas —en lo que aquí importa— ha sido precisamente la Consejería de Interior y Justicia —que se había creado al

¹ En las elecciones autonómicas del 22 de mayo de 2011, de un electorado formado por 2.166.385 electores, ejercieron su voto válidamente 1.428.264. El PP obtuvo 53 escaños y antes tenía 48; el PSOE pasó de 33 a 29. Obtuvieron además 1 escaño la Unión del Pueblo Leonés (UPN) y otro Izquierda Unida, que llevaba tiempo fuera de las Cortes.

inicio de la anterior Legislatura por necesidades poco evidentes—, volviendo sus competencias sobre Administración Local, juego, asociaciones, fundaciones, colegios profesionales, políticas migratorias, cooperación al desarrollo y justicia, a la Consejería de Presidencia, que es donde estaban antes de 2007 casi en su integridad².

Por Decreto 32/2011, de 7 de julio, se estableció la nueva estructura orgánica de la Consejería de Presidencia, y, junto a reiterar en su artículo 1.1.d) que corresponderán a esta Consejería, «bajo la superior dirección del Consejero», «las facultades que tenga atribuidas la Administración de la Comunidad en materia de colegios profesionales, fundaciones y asociaciones», su artículo 5.2 atribuye expresamente a su Secretaría General, en la letra g), «los Registros de Fundaciones, Asociaciones y Colegios Profesionales», y, en la letra i), «el ejercicio de las funciones de Protectorado sobre las Fundaciones de competencia de la Comunidad». Este Decreto derogó, por lo demás, como era lógico, el 70/2007, de 12 de julio, que había establecido la estructura orgánica de la Consejería de Interior y Justicia «en las materias reguladas por el presente Decreto» —precisa su disposición derogatoria única—, que constituía —incluida la reforma de que había sido objeto, de la que ya se dio cuenta en su momento en este *Anuario*— la base legitimante de la Gerencia Regional de Justicia, ubicada en Burgos, que había venido ocupándose del Registro de Fundaciones y del ejercicio de las facultades del Protectorado hasta ahora. Hay que tener en cuenta que este Decreto se publicó en el BOCyL del 8 de julio y, por mandato de su disposición final tercera, entró «en vigor el mismo día». Hay que entender, pues, que, sin perjuicio de la adscripción a la Consejería de Presidencia de dicha Gerencia desde la entrada en vigor del Decreto de creación de ésta, es decir el Decreto 2/2011, antes citado —el mismo 28 de junio en que se publicó en el BOCyL, por disponerlo también así su disposición final tercera—, dado lo dispuesto en su disposición transitoria primera, ese órgano, con sus atribuciones en materia de fundaciones de la Comunidad Autónoma, sólo se extinguió a partir del 8

² Otra Consejería suprimida —además de la Consejería de Administración Autonómica— resulta de la no poco chocante fusión que se ha hecho de las anteriores Consejerías de Fomento y de Medio Ambiente en una sola de Fomento y Medio Ambiente, si bien la ordenación del territorio se ha llevado a la Consejería de la Presidencia, al lado de las relativas a la Administración Local, con criterio que también resulta inusual, y que posteriormente, por Decreto del Presidente 3/2011, de 13 de octubre (BOCyL del 20), ha tratado de racionalizarse —aun nuevamente de modo bien discutible— precisándose que las competencias asumidas por la Consejería de la Presidencia al respecto, lo son sólo «en relación con la planificación de la gobernanza, administración y servicios del territorio». No corresponde entrar aquí a comentar más ampliamente estas decisiones.

de julio de 2011, pasando a partir de ese momento a ejercer las mismas atribuciones la Secretaría General de la Consejería.

Ha de tenerse pues, en cuenta, este cambio en la organización de la Administración autonómica en relación con las fundaciones y el regreso de esas competencias a un órgano central ubicado, como el común de tales órganos por imperativo legal (Ley de sedes de diciembre de 1987), en la ciudad de Valladolid, con la consecuencia de que la competencia jurisdiccional contencioso-administrativa en la materia volvería también a la Sala de Valladolid del Tribunal Superior de Justicia en virtud de lo dispuesto en el artículo 2.3 de Ley de Planta y Demarcación Judicial 38/1988, de 28 de diciembre.

Pero este cambio se aplica sólo a la segunda mitad del año 2011, puesto que, como acaba de decirse, el cambio organizativo no es operativo hasta el 8 de julio. Sólo a partir de entonces comienza a ejercer sus competencias la Secretaría General de la Consejería de Presidencia y deja de ejercerlas la Gerencia Regional de Justicia, suprimida entonces.

2. Ausencia de nueva normativa específica y escasas resoluciones judiciales

Tampoco ha habido en 2011 normativa autonómica dirigida a regular de manera específica a las fundaciones de ámbito autonómico. Los cambios organizativos de que ya hemos dado cuenta se refieren solamente al ejercicio de las funciones del Protectorado por parte de la Administración autonómica y no comportan modificación alguna en el régimen vigente de las fundaciones privadas.

En cuanto a nuevas resoluciones judiciales cabe destacar la sentencia de la Sala de Burgos del Tribunal Superior de Justicia 514/2011, de 9 de diciembre, en relación con una actuación de la *Fundación para el Desarrollo Local Asocio*, creada por la Mancomunidad Municipal del mismo nombre (que comprende los Municipios de la extinguida Universidad y Tierra de Ávila) y dependiente de ella, aunque solo la mitad de los miembros del Patronato sean de su designación. La sentencia desestima el recurso de apelación interpuesto por la Junta de Castilla y León, es decir por la Comunidad Autónoma, contra una sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo n.º 1 de Ávila de 29 de julio de 2011 que había estimado un recurso interpuesto por la mercantil Geriátrico del Adaja S.L. contra resolución de 14 de noviembre de 2007 del Presidente de la citada *Fundación Asocio*, confirmada por desestimación presunta del recurso de alzada interpuesto contra ella ante el órgano competente de la Comunidad Autónoma, de conformidad con la regulación del otorgamiento de este tipo de subvenciones, en la que se había denegado

una solicitud de ayuda con cargo al programa del Grupo de Acción Local para la construcción de una residencia para la tercera edad, anulándose estas resoluciones y acordándose que la *Fundación Asocio* debía proceder a resolver nuevamente sobre la subvención solicitada motivando debidamente la decisión que se adoptase ateniéndose a los criterios contenidos en la convocatoria de esas ayudas, y conforme a decisiones semejantes ya adoptadas, con la suficiente especificación que permita conocer si la aplicación de aquellos criterios es la adecuada o correcta.

El interés de esta sentencia para la posición y el régimen de las fundaciones de Derecho privado, y en particular para las del sector público, es, sin embargo, escaso, ya que, en realidad eso que puede sorprender inicialmente, que un acto de una fundación de Derecho privado, aun en mano pública, sea susceptible de impugnación ante la Jurisdicción contencioso-administrativa, no es en realidad algo que se aplique a esa Fundación por el hecho de serlo sino por constituir un Grupo de Acción Local de los regulados para la aplicación de la iniciativa comunitaria «Leader Plus» y los programas comunitarios europeos de desarrollo rural (PRODER), cuyas decisiones de otorgamiento de ayudas o subvenciones resultan «administrativizadas» de modo que habría que considerar más que discutible, si bien en último extremo hay la intervención vía «recurso» ante una Administración pública que debería ser la verdadera decisión —expresa o presunta— objeto del control judicial contencioso-administrativo³.

Podrían mencionarse otras sentencias de los órganos judiciales localizados en la región en que aparece involucrada alguna fundación, como la 525/2011 de la Audiencia Provincial de Salamanca en que figuran como partes demandadas y apeladas la *Fundación Manuel Ramos Andrade* y el Municipio salmantino y que versa sobre una acción de reconocimiento de la autoría del diseño de las vidrieras del Museo de la Casa Lis de Salamanca, la 218/2011, de 12 de mayo, de la Sala de lo Social de Burgos del Tribunal Superior de Justicia, sobre un problema laboral de la *Fundación Formación y Empleo de Castilla y León (FOREMCyL)*, la 2940/2011, de 22 de diciembre, de la Sala de lo contencioso-administrativo de Valladolid del mismo Tribunal Superior de Justicia, en un problema expropiatorio que afectaba a, entre otros, la *Fundación Patronato Benéfico Virgen de la Ciega «Asilo San Rafael»* y recurrió contra decisión del Jurado de Expropiación de Salamanca, o, en fin, una sentencia 2905/2011, de 19 de diciembre, de la misma Sala recaída en relación con

³ Para la normativa aplicable en las actuaciones que dieron lugar al proceso conducente a la sentencia comentada, habría que tener en cuenta en particular el Real Decreto 2/2002, de 11 de enero (BOE del 12) y normas relacionadas.

un proceso selectivo para el ingreso en el cuerpo de maestros y se discutió la valoración de unos cursos impartidos por una determinada fundación. Pero se trata siempre de conflictos en los que no es relevante la condición subjetiva fundacional, por lo que no parece pertinente que nos alarguemos más con ello.

3. Reconocimiento autonómico de su relevancia social

Indicio de la relevancia social que se reconoce a las fundaciones en la Comunidad Autónoma puede ser que, como se aprecia en la Orden CYT/1539/2011, de 30 de noviembre, de la Consejería de Cultura y Turismo, por la que se convoca la edición de los Premios «Castilla y León» correspondientes a 2011 (BOCyL de 14 de diciembre), se incluyen expresamente en la base tercera —sin limitarse a las autonómicas— entre quienes pueden formular propuestas, con tal de que su actividad tenga vinculación con alguna de las modalidades de estos Premios (investigación, artes, letras, ciencias sociales y humanidades, protección ambiental, valores humanos, restauración y conservación del Patrimonio, y deporte). No es una novedad de 2011. Viene ocurriendo ya así desde que se instituyeron estos premios hace años.

4. Actividades de colaboración en la realización de servicios propios de la Administración

Entre los contratistas que reciben de la Administración autonómica de Castilla y León —normalmente por procedimiento negociado en aplicación de un previo contrato marco— contratos que se califican como de gestión de servicios públicos para la prestación por entidades privadas de determinados servicios de asistencia médico-quirúrgica, encontramos la presencia de fundaciones, sean de ámbito nacional o autonómico. Así la *Real Fundación del Hospital de la Reina* (Ponferrada) resultó adjudicataria de un lote por valor de 178.056 euros para procedimientos quirúrgicos de traumatología—otras patologías, según Resolución de 7 de marzo de 2011 del Gerente de Salud de las Áreas de León (BOCyL del 21), de otro por valor de 594.513 euros para procedimientos quirúrgicos de traumatología—rodilla, según Resolución de 17 de marzo de 2011 de la misma Gerencia (BOCyL de 1 de abril), de un tercero de 195.743 euros para procedimientos quirúrgicos generales y del aparato digestivo, y de un cuarto, por valor de 365.000, para procedimientos quirúrgicos generales de oftalmología, según Resoluciones del mismo Gerente de 28 de abril de 2011 (BOCyL de 9 de mayo); la *Fundación General*

de la *Universidad de Valladolid* recibió un contrato de 139.200 euros para procedimientos quirúrgicos de vitrectomía y extracción+lio (implantación de lente intraocular) a pacientes beneficiarios de SACyL en la provincia de Palencia, según Resolución de 12 de abril de 2011 de la Gerencia de Salud del Área de Palencia (BOCyL de 27 de abril), otro contrato por un valor total de 179.970 euros para procedimientos quirúrgicos en favor de pacientes beneficiarios de la Seguridad Social en la provincia de Valladolid, por Resolución de la Gerencia de Salud de las Áreas de Valladolid, de 19 de septiembre de 2011 (BOCyL del 28), y otro tercer contrato de 48.000 euros para procedimientos quirúrgicos generales de cirugía ocular, según Resolución de 28 de abril de 2011, del Gerente de Salud de las Áreas de León, deducido del Contrato Marco de Referencia antes ya citado (BOCyL de 9 de mayo); la *Fundación Personas* recibió, por su parte, un contrato de 18.324 euros para servicios terapéuticos de rehabilitación y logopedia para pacientes beneficiarios de la Seguridad Social en la provincia de Valladolid, por Resolución de 27 de octubre de 2011, de la Gerencia de Salud de las Áreas de Valladolid (BOCyL de 9 de noviembre); y la *Fundación Hospital General de la Santísima Trinidad* recibió un contrato de 186.813,12 euros para llevar a cabo procesos para el tratamiento de hemodiálisis hospitalaria, por Resolución de la Gerencia de Atención Especializada del Complejo Asistencial Universitario de Salamanca —dentro de la Gerencia Regional de Salud de la Consejería de Sanidad—, de 11 de octubre de 2011 (BOCyL del 25).

También ocurre en el ámbito asistencial, competencia de la Consejería de Familia e Igualdad de Oportunidades. Así, por Resoluciones de 25 de mayo de 2011, de la Gerencia de Servicios Sociales dependiente de esta Consejería, se anunció la formalización de contrato de servicio de estancias diurnas en centros dependientes de la Gerencia Territorial de Servicios Sociales de Segovia y de la de León, por valor respectivamente de 917.622,48 y 1.168.610,40 euros, con la *Fundación Diagrama Intervención Psicosocial* (BOCyL de 27 de julio), si bien la contratación en estos casos fue por concurso (procedimiento abierto con varios criterios de adjudicación). De modo similar, por Resolución de 4 de julio de 2011 se anunció la formalización de un contrato con el mismo objeto en los centros dependientes de la Gerencia Territorial de Servicios Sociales de Valladolid, adjudicado también por concurso, con una UTE formada por ALDESA Servicios y Mantenimiento, S.A., y la *Fundación Salud y Comunidad*, por 1.262.037,50 euros.

En otro campo distinto, la Universidad de León adjudicó por concurso un contrato de servicios de cálculo intensivo usando una plataforma de supercomputación, cuya formalización se hizo pública por Resolución de 20

de octubre (BOCyL de 4 de noviembre), a la *Fundación Centro de Supercomputación de Castilla y León*, por valor de 133.340 euros.

La Dirección General de Promoción e Instituciones Culturales de la Consejería de Cultura y Turismo, por Resolución de 4 de abril (BOCyL del 20) adjudicó por procedimiento negociado sin publicidad un contrato para la representación de una obra adaptada de Tchaikovsky («La bella durmiente») y desarrollo de encuentros y talleres de la Compañía de Danza Corrella Ballet Castilla y León de la *Fundación Ángel Corella*, dentro de la programación de promoción de la danza en Castilla y León, por importe de 400.000 euros, precisamente con esta Fundación.

En un distinto plano, cabe tomar nota de la Orden EYE/1311/2011, de 26 de septiembre, por la que se ha modificado la Orden EYE/652/2010, de 12 de mayo, por la que la Consejería de Economía y Empleo aprobó un Plan Estratégico Especial de Subvenciones para la adquisición en Castilla y León de los vehículos previstos en el Real Decreto 2031/2009, de 30 de diciembre, y de vehículos industriales ligeros (BOCyL de 21 de octubre), porque en ella se pone de manifiesto que para la gestión de estas ayudas «se contó con una entidad colaboradora, *FITSA (Fundación Instituto Tecnológico para la Seguridad del Automóvil)*, que es la que entregaba los fondos públicos a los beneficiarios y verificaba que las operaciones cumplieran los requisitos establecidos». Esa fundación es de ámbito nacional y fue creada en 2001 por AECA ITV (Asociación Española de Entidades Colaboradoras de la Administración en la Inspección Técnica de Vehículos) ANFAC (Asociación Española de Fabricantes de Automóviles y Camiones) y SERNAUTO (Asociación Española de Fabricantes de Equipos y Componentes para Automoción) con el apoyo de los Ministerios de Interior, y de Ciencia y Tecnología.

5. *Canales de financiación autonómica de la actividad fundacional*

No es necesario repetir lo que decíamos el año pasado en este mismo *Anuario*, pág. 323, sobre la realidad actual de las fundaciones y su financiación. La experiencia de 2011 en la Comunidad Autónoma de Castilla y León lo confirma un año más, a pesar de la aguda crisis económica que está obligando a un reajuste del gasto público que no acaba de ser todo lo amplio y atinado que probablemente fuese necesario.

Siguiendo el método que ya usamos para años anteriores, vamos a hacer un resumen de las ayudas públicas de diversa índole que han recibido distintas fundaciones, normalmente en razón de sus actividades o algunas de ellas,

tras procedimientos más o menos competitivos con otros diversos sujetos, por lo general dentro de lo que da en llamarse «tercer sector», aunque no siempre, pues a veces se trata de actuaciones en el ámbito económico propiamente dicho.

También en 2011 el *empleo*, y especialmente en cuanto a la formación para favorecerlo, ha generado diversas líneas de ayuda autonómica. El Servicio Público de Empleo de la Consejería de Economía y Empleo se ocupa de su otorgamiento en su mayor parte, aunque, como hacíamos en ocasiones anteriores, cabe incluir aquí también la financiación pública de la formación profesional para el empleo que, en cierta medida, aporta también la Consejería de Educación. Hay que tener en cuenta que con 2010 acabó el IV Plan Regional de Empleo y que fue aprobado un Plan Regional de Empleo específico para 2011, antes de que se haya procedido a aprobar un nuevo plan cuadrienal, el llamado VI Plan Regional de Empleo 2012-2015.

Empezando precisamente por la financiación aprobada por la Consejería de Educación, por Orden EDU/861/2011, de 22 de junio (BOCyL de 1 de julio), y a semejanza del año anterior, se asignaron las subvenciones para el desarrollo del primer nivel de los programas de cualificación profesional inicial por entidades locales y entidades sin ánimo de lucro, cofinanciadas por el Fondo Social Europeo durante 2011. Aparecen como beneficiarios *FUNDABEM*, *Fundación Abulense para el empleo de Ávila* (106.000 euros), *Fundación ASPANIAS Burgos* (106.000 euros), *Fundación Personas*, Palencia (104.800 euros), *Fundación INTRAS (Valladolid)* (104.800) y la misma fundación en Zamora (104.800 euros), *FULDEFE (Fundación Leonesa para el Desarrollo económico, la Formación y el Empleo)* (52.400 y 53.000 euros), *Fundación San Cebrián*, Palencia (53.000 euros), *Fundación Armenteros* (52.400 y 53.000 euros), *Fundación ADSIS-Salamanca* (52.400 y 53.000 euros), *Fundación La FUEMTE de Segovia* (52.400 euros), *Fundación Rondilla*, Valladolid (2 programas de 53.000 y 1 de 52.400 euros), *Fundación CYLOG*, Valladolid (2 de 52.400 euros), *Fundación Juan Soñador*, Valladolid (53.000), *Fundación Orbe Zero*, de Zamora (53.000 euros). Se trata de impartir formación para ser auxiliar de la industria alimentaria o auxiliar de alojamiento, o de servicios administrativos, o de comercio, o de carpintería y mueble, o de restauración, o de mantenimiento de vehículos, o de montaje y mantenimiento de equipos informáticos, o de peluquería, o de revestimientos continuos en construcción, o de estética. Fueron denegadas algunas otras peticiones de las Fundaciones *Personas*, *ASPANIAS*, *FUNDABEM*, *San Cebrián*, *Rondilla*, *Secretariado Gitano* de Valladolid, Burgos y León, *Juan Soñador*, *FULDEFE*, *La FUEMTE*, *ADSI*, *Orbe Zero*, *Lesmes* de Burgos, *Armenteros* y *Desarrollo y*

Persona, de Valladolid. Como podrá apreciarse las cuantías son similares, cuando no exactamente iguales a las de 2010, y son mínimas las variantes en cuanto a las fundaciones beneficiarias, que son en cualquier caso, como el año anterior, sólo una muy pequeña parte del conjunto de entidades sin ánimo de lucro que reciben estas ayudas.

En el BOCyL de 2 de marzo de 2012 se han publicado cuatro Resoluciones de la misma fecha de 22 de febrero de este mismo año del Servicio Público de Empleo que hacen públicos los beneficiarios de distintas líneas de subvenciones a la formación y a la asistencia para el empleo. Una de ellas se refiere, como el año anterior, a las subvenciones OPEA destinadas a entidades sin ánimo de lucro para la realización de acciones de orientación profesional para el empleo y asistencia para el autoempleo, con cargo a aplicaciones presupuestarias que sumarían 5.316.849 euros, una cantidad ligeramente superior a la de 2010: figuran como beneficiarios la *Fundación General de la Universidad de León y de la Empresa* (72.124,05 euros), la *Fundación General de la Universidad de Valladolid* (45.524,86 euros), la *Fundación ASPANIAS* de Burgos (36.550,45 euros), la *Fundación Lesmes*, de la misma ciudad (39.392,95 euros), la *San Cebrián* (43.083,09 euros), la *ADSIS* (63.548,99 euros), la *Personas* (93.263,29 euros), y —de nuevo por una cifra marcadamente diferente y elevada— la *FOREMCyL* (1.306.138,15 euros), además de —aunque no sea una fundación— UGT de Castilla y León (1.306.078,45). Lo recibido por las fundaciones indicadas, excluida la *FOREMCyL* suma 393.487,68 euros, esto es poco más del 7% de la cifra total dispensada y un 30% de lo entregado a la *FOREMCyL* o a la UGT —es decir un 15% de lo recibido por el conjunto de estas dos entidades— que reciben casi el 50% de toda esta línea subvencional. La similitud, pues, con lo ocurrido en 2010, que relatamos en las páginas 325-326 del correspondiente *Anuario*, es completa, habiendo descendido, sin embargo, en torno a una décima la participación de las fundaciones distintas de la *FOREMCyL*. Otra de las Resoluciones de la misma fecha de 22 de febrero de 2012, a que nos estamos refiriendo, a semejanza de lo ocurrido con respecto a 2010, hace públicas las sustanciosas subvenciones que el Consejero de Economía y Empleo, Presidente del Servicio Público de Empleo ha dispensado de nuevo por añadidura —«directamente... por razones que dificulten su convocatoria pública»— a la *FOREMCyL* y a UGT por 81.810 euros respectivamente (9.090 euros menos que en 2010) para coordinar el mismo tipo de acciones OPEA, de orientación profesional para el empleo y asistencia para el autoempleo. Una tercera de esas Resoluciones del 22 de febrero publica asimismo —como ocurrió con respecto a 2010— los beneficiarios de las subvenciones concedidas en 2011 para el desarrollo de

acciones destinadas a trabajadores ocupados⁴. Aquí las partidas presupuestarias sumaban en 2011 solamente 200.000 euros, pero parecen haberse utilizado también las de igual cuantía de 2012, con lo que se han distribuido en torno a 400.000 euros. A semejanza del año anterior, aunque ahora ya en aplicación del específico Plan Regional de Empleo para 2011, de nuevo aparece la *FOREMCyL* con 93.259,62 euros (idéntica cifra a la otorgada asimismo a UGT: casi una cuarta parte, por tanto para cada una de estas dos entidades), además de la *Fundación Personas* con 43.990,38 euros (igual, por cierto, que CECALE) y la *Fundación ASPANIAS* con 25.500 euros, y diversas subvenciones a cuatro Cámaras de Comercio e Industria (Valladolid, Soria, Palencia y Segovia) por cuantías entre los 24.719,10 y los 28.089,88 euros. El montante global descendió un poco, aparecen en el reparto la *Fundación Personas* y un par de Cámaras más, y sube un poco la subvención a la *ASPANIAS*. Finalmente, la cuarta de estas Resoluciones del 22 de febrero de 2012 se refiere a subvenciones destinadas a la puesta en marcha de programas experimentales de empleo por un montante global de 2.259.803 euros, donde reaparecen como beneficiarios la *Fundación Altedia Creade* (209.160 euros), la *Lesmes* (191.942 euros), la *ASPANIAS* de Burgos (195.000), y la *Grupo Norte* (189.440 euros): todas ellas, como el año 2010, pero con cuantías ligeramente menores. Son también las mismas las otras entidades que han participado en el reparto, aunque logrando cuantías superiores la UCCL (que pasa a 370.348 euros) mientras que las otras (Acción Laboral, Cámara Oficial de Comercio e Industria de Valladolid y AEMTA Castilla y León) apenas experimentan un mínimo descenso (algo mayor Acción Laboral que recibió 483.449 euros).

Por otro lado, el Servicio Público de Empleo de Castilla y León trata también de incentivar la concesión por las empresas de permisos individuales de formación, mediante subvenciones como las convocadas para 2011 por un total de hasta 50.000 euros por su Resolución del 6 de abril (BOCyL del 27) —por cuantías individuales que oscilan entre 250 y 1.000 euros—, en la que hay que destacar, por cierto, el papel que se asigna, una vez más, a la *FOREMCyL* (la ya citada *Fundación Autónoma para la Formación en el Empleo de Castilla y León*) en su gestión en los términos del convenio de colaboración firmado con ella el 24 de septiembre de 2007 para gestionar ayudas a iniciativas de FP para el empleo.

⁴ Por error, al darse cuenta de esto con respecto a 2010 en el *Anuario-2011*, p. 326, al tratarse de la correspondiente Resolución de 12 de enero de 2011 (BOCyL del 21) se dice desocupados donde debió decirse ocupados.

Con algún retraso, una Resolución de 12 de abril del mismo Servicio Público de Empleo de Castilla y León (BOCyL del 29) dio publicidad a los beneficiarios de las subvenciones de 2010, cofinanciadas por el FSE, para el empleo por cuenta ajena, cuyo importe global representaron 16.231.882,33 euros. En aplicación del Plan Regional para contratación indefinida aparecen con las cantidades más frecuentes entre el conjunto de los beneficiarios las fundaciones *Conde Fernán Armentalez* (4.500 euros), *Aspanias Burgos* (5.000 euros), *Club Balonmano Ademar León* (4.500 euros), *Ntra. Sra. de los Dolores de Cisneros* (4.500 euros), *Hospital General de la Stma. Trinidad, S.C.* (4.500 euros), la *Instituto Spiral* (5.000 y 3.000 euros) y la *Grupo Norte* (4.500 euros); con una cifra un poco superior la *Fundación Salamanca Ciudad de Saberes* (9.000 euros), y cifras ya que, cada una de ellas o en su conjunto, resultan excepcionales y de las más altas, la *Fundación de la Residencia de Mayores Cuna del Duero* (66.500 y 6.000 euros) y la *San Pedro Ad Vincula*, de Peñaranda de Bracamonte (11.878,11, 43.615,59, 5.906,24, 8.421,87, 9.406,70, 5.906,70, 16.968,73, 12.360,05 y 4.000,00 euros); para transformación de contratos, por su parte, aparecen las fundaciones *Juan Soñador* (4.500 euros), *Cerezales Antoino y Cinia* (4.500 euros), *Centro de Servicios y Promoción Forestal y de su Industria de Castilla y León* (4.500 euros), y *Attico* (4.500 euros).

Igualmente, otra Resolución de la misma fecha del mismo Servicio Público de Empleo (también en el BOCyL del 29 de abril) dio a conocer las subvenciones de 2010 a la contratación de personas desempleadas por entes públicos e instituciones sin ánimo de lucro, para la realización de obras y servicios de interés general y social por un montante global de 288.162,77 euros, y de entre los beneficiarios figuran la *Fundación Conde Fernan Armentalez* con dos subvenciones de 3.799,80 euros cada una, la *Fundación El Roble* con otras dos de 5.699,70 euros, la *Fundación Patrimonio Natural de Castilla y León*, dos de 15.199,20 euros, la *Fundación de Ayuda a la Infancia de Castilla y León*, dos de 6.702,85 euros, la *Orbe Zero*, dos de 1.899,90 y otras dos de 3.799,80 euros. Suman, pues, 74.202,5 euros, un 25,75% del montante global.

Una tercera Resolución de la misma fecha y procedencia (mismo BOCyL), da, en fin, publicidad, a las subvenciones de 2010 dirigidas a fomentar la conciliación de la vida laboral y familiar, que suman un importe de 2.406.163,50 euros, y entre los beneficiarios figuran las fundaciones *Patronato de la Vera Cruz* (2.050 euros), *Casa Asilo de Pobres de Briviesca* (946,66 euros), *San Juan Bautista* (1.660 euros), *Fundación de la Tercera Edad de Palacios de la Sierra* (2.860 euros), *Aspanias Burgos* (900, 1.060 y 990 euros), *Real Fundación Hospital de la Reina* (1.020 y 1.260 euros), *Ntra. Señora de los Dolores de Cisneros* (3.600 euros), *Centro de San Cebrián* (4.980 euros), *Centro Tecnológico de Cereales de Castilla y León* (1.070 y 1.030 euros), *Alberto Actores* (1.070 euros),

«*El Mandamiento Nuevo*» (3.230 y 2.360 euros), y *Educación Marianista Domingo Lázaro* (1.010 euros). Cantidades, como se ve, pequeñas, que, en su conjunto, suman 31.096,66 euros, lo que supone sólo un 1,29% de la partida total.

Al respecto de esta misma línea subvencional, por Resolución de 11 de mayo de 2012 (BOCyL del 31) se hicieron públicas las subvenciones para fomentar la contratación, en régimen de interinidad, para facilitar la conciliación de la vida laboral y familiar en 2011, por un total de 1.632.519,22 euros (el 67,84% del año anterior). A pesar de la sensible reducción de la partida general vuelven a aparecer entre los beneficiarios todas las mismas fundaciones que el año anterior y con idénticas cantidades, lo que eleva su significación porcentual al 1,90% del total.

Por otra parte, por Orden FAM/1508/2011, de 2 de noviembre (BOCyL de 7 de diciembre), la Consejería de Familia e Igualdad de Oportunidades dio publicidad a las subvenciones destinadas a empresas que adoptasen medidas de flexibilización horaria en 2011. Entre las 41 beneficiarias —todas por el mismo importe de 3.000 euros— aparece la *Fundación Centro Tecnológico de Cereales de Castilla y León* (3.000 euros), denegándose, junto a otras solicitantes, por las razones que se explicitan en dicha Orden a la *Fundación Instituto Castellano Leonés de la Lengua*.

Del 10 de agosto son otras dos Resoluciones del Servicio Público de Empleo (BOCyL de 1 de septiembre) que dieron publicidad a otras subvenciones otorgadas por él en 2010:

Una de ellas se refiere a las dispensadas en programas autonómicos de formación para el empleo y de orientación, formación e inserción profesional incluidos en el Plan Regional de Empleo y en el programa operativo FSE de Castilla y León, que este Fondo Europeo cofinancia al 80%, por una suma total de 4.958.568 euros presupuestados en 2010 más otros 1.241.208 de los créditos de 2011, es decir 6.199.776 euros; recibieron este tipo de subvenciones la *Fundación Santa Bárbara* (174.940 euros), la del *Centro Tecnológico de Cereales de Castilla y León* (71.150 euros), la del *Secretariado General Gitano* (57.420 euros), la *Fundación Cauce* (42.590 euros), la *Leonesa para el Desarrollo Económico, la Formación y el Empleo* (64.620 euros), la *de la FUEMTE, Fundación de la Iniciativa Empresarial, Trabajo y Espíritu Emprendedor* (64.680 euros), la *Nido Mariano Rodríguez* (72.020 euros), la *Fundación General Universidad de Burgos* (388.080 euros), la *General Universidad de León y de la Empresa* (454.230 euros), la *General Universidad de Salamanca* (524.790 euros) y la *General Universidad de Valladolid* (560.070 euros). Suman un total de 2.474.590 euros, es decir el 39,91 de todos los fondos distribuidos por estos programas.

Destaca, sin duda, el peso de las subvenciones a las fundaciones de las cuatro universidades públicas de la región en el programa de formación mediante prácticas en empresas para titulados universitarios⁵.

La otra se refiere a las subvenciones dispensadas en el Programa de orientación, formación e inserción profesional dirigido a inmigrantes, por un importe de 458.773 euros en el ejercicio 2010 más 152.927 del de 2011, es decir una partida total de 611.700 euros. Pues bien, entre los beneficiarios aparece la *Fundación de la Lengua Española* (26.745 euros), la *Fundación Inicativas para la Calidad en la Educación* (38.745 euros), la *Fundación Cauce* (41.205 euros), la *Secretariado Gitano* (38.745 euros), y la *Nido Mariano Rodríguez* (28.545 euros); subvenciones que suman 173.985 euros, esto es un 28,44% del total repartido.

Ya en diciembre, por Resolución del mismo Servicio Público de Empleo del día 1 (BOCyL del 22), se han hecho públicas las subvenciones, cofinanciadas por el FSE, para la realización de acciones formación profesional para el empleo, en su modalidad de oferta, dirigidas prioritariamente a trabajadores desempleados, para los años 2011 y 2012, reservándose una cuantía de 930.666,67 para la financiación de acciones de concesión directa. Aparecen entre los beneficiarios las siguientes fundaciones: *Adsis* (65.880 euros), *Centro Tecnológico de Cereales de Castilla y León* (51.300 y 58.320 euros) *Instituto Técnico Industrial* (77.760, 45.360, 37.800 y 68.040 euros), *La FUEMTE* (34.560 euros), *Leonesa para el Desarrollo Económico, la Formación y el Empleo* (77,880 euros), *Santa Bárbara* (43.200, 52.488, 31.680, 55.440, 56.520, 52.488, 36.288, 92.880, 25.200, 34.848, 55.440, 56.520, 42.768, 39.528, 86.688, 36.288, 33.120, 43.920, 49.536, 32.256, y 35.552 euros), *Santa María la Real-CER* (49.680 euros), *Fundación Formación y Empleo*

⁵ Cuyas bases fueron establecidas, dentro del marco comunitario europeo vinculado a la cofinanciación europea, por Orden EYE/226/2009, de 3 de febrero, modificada en 2011, por Orden EYE/214/2011, de 4 de marzo (BOCyL de 10 de marzo), principalmente para ampliar esta línea subvencional a titulados no universitarios, del ámbito de la FP. En aplicación de esta norma, la Resolución de 21 de marzo del Servicio Público de Empleo, convocando esas subvenciones, reiteraba la limitación de sus posibles peticionarios —en cuanto a las prácticas de los titulados universitarios— a las fundaciones de las Universidades Públicas de Castilla y León (art. 4.º), que han de firmar los correspondientes convenios con las empresas o entidades en que se realicen las prácticas. En esta Resolución se especifican, entre otras cosas, los gastos subvencionables (compensación económicas a los titulados en prácticas —525 euros por titulado y mes de prácticas—, gastos de organización y seguimiento, de tutoría y póliza de seguro combinado de accidentes y responsabilidad civil —210 euros por titulado y mes de prácticas—, compensación económica para las empresas, instituciones o entidades donde se desarrollen las prácticas, si el centro de trabajo está en Castilla y León —máximo de 120 euros por titulado y mes de prácticas).

Castilla y León (que debe ser la misma *FOREMCyL* tantas veces citada) (47.376, euros).

Otra Resolución similar de la misma fecha y el mismo Servicio (mismo BOCyL también) hace públicas las subvenciones en 2011, cofinanciadas por el FSE al 80%, del Programa de Escuelas Taller, Casas de Oficios, Unidades de Promoción y Desarrollo y Talleres de Empleo, con cargo a partidas presupuestarias por importe de 47.119.657,45 euros para los años 2011 a 2013. La *Fundación Lesmes* figura con 220.509,76 euros, la *Secretariado General Gitano* con 87.293,36, la *San Cebrián*, con 88.027,28, la *Fundación para el Desarrollo Rural Macario Asenjo Ponce* con 176.054,56, la *Centro Nacional del Vidrio* con 177.052,96 euros. La participación de fundaciones, como se ve, en esta línea subvencional es bastante modesta, no representando sino un 1,58% de aquella cifra total (hay además subvenciones, especialmente a algunos ayuntamientos grandes cercanas al medio millón de euros, el doble de la otorgada a la *Fundación San Cebrián*, la más elevada de las concedidas a fundaciones).

La *Fundación Laboral de la Construcción* figura en la Resolución del Servicio Público de Empleo de 16 de diciembre (BOCyL de 5 de enero de 2012) como una de las entidades receptoras en 2011 de subvenciones otorgadas mediante convenios, destinadas a la financiación de Planes de Formación dirigidos prioritariamente a trabajadores ocupados. Su importe fue de 137.141,20 euros y la cantidad total distribuida por estos convenios suman 16.126.278 euros, de los que CCOO, UGT y CECAL se llevaron respectivamente —aparte otras cantidades— 2.615.699,72, 2.624.539,40 y 5.240.557,55, es decir un total de 10.480.796,67, un 64,99% del total. La cantidad asignada a la citada fundación apenas representa un 1,3% de lo concedido a estas organizaciones y un 0,85% del total.

Ya metidos plenamente en 2012, se han ido dando a conocer otras subvenciones dadas en 2011, como las ya mencionadas para facilitar la contratación en régimen de interinidad para facilitar la conciliación de la vida laboral y familiar, hechas públicas por Resolución del Servicio Público de Empleo del 11 de mayo (BOCyL del 31).

Con fines relativos, no específicamente al favorecimiento del empleo, sino a la mejora de las condiciones en que éste se produce, y a semejanza del año anterior, una Orden EYE/368/2012, de 30 de abril (BOCyL de 4 de junio) ha hecho públicos los beneficiarios de las subvenciones concedidas en 2011 para formación en *prevención de riesgos laborales*. Este año el importe global de las distintas líneas subvencionales a que ya nos referíamos en el *Anuario* respecto a 2010 (p. 325) se han reducido notablemente, sobre todo la dirigida a empresas privadas, que ha quedado en menos de la mitad (458.435 euros),

la de municipios y mancomunidades, que ha sido muy poco más de la mitad (215.431,83 euros), y, sobre todo, precisamente la de entidades sin ánimo de lucro que se ha reducido a un 28% de la cifra de 2010, quedándose en 215.431,83 euros. Los importes, que ya eran mucho más bajos, de las subvenciones a universidades públicas y a otros entes públicos han sufrido una reducción mucho menor: a las primeras se ha aportado un 84,87% del año anterior, o sea 55.365,23 euros, y a las segundas un 74% (71.412 euros). Pues bien, entre los beneficiarios de las destinadas a entidades sin ánimo de lucro en 2011 figuran de nuevo la *Fundación CETECE*, receptora de tres, cuya suma alcanza solamente —en comparación con los 43.750 de 2010— 9.900 euros, la del *Instituto de la Construcción de Castilla y León*, con 7.100 euros (frente a los 69.000 de 2010) y la *Fundación Laboral de la Construcción*, que recibió también otras tres que suman un importe de 15.600 euros (el año anterior 75.000), y aparecen también la *Fundación Santa Bárbara*, dependiente de la propia Comunidad Autónoma, con 5.050 euros, y la *Fundación General de la Universidad de León* con 3.704,32 euros, en lo que es de observar de nuevo lo que ya decíamos en este *Anuario* hace un año sobre la posibilidad de que las universidades reciban este tipo de subvenciones por doble vía, si bien hay que precisar que, en principio los que la reciben como tales no figuran luego como beneficiarias además en sus fundaciones, salvo el caso en 2010 de la *Fundación Parque Científico* de la de Valladolid. Si en 2010 la participación de las fundaciones en estas subvenciones a entidades sin ánimo de lucro significó algo más del 46% de su importe, en 2011 ha representado un muy modesto 19,19%.

Más en el ámbito de la *educación*, aunque con una estrecha relación asimismo con la preocupación pública por el empleo, cabe hacer referencia a la Orden EDU/900/2011, de 12 de julio (BOCyL del 21), que hizo públicas las subvenciones a entidades privadas sin ánimo de lucro para el desarrollo de módulos profesionales individualizados en la modalidad de oferta parcial de las enseñanzas de ciclos formativos de FP durante el curso 2011-2012, por un modesto montante global de 194.114,2 euros (la mitad para 2011 y la otra mitad para 2012). Entre los beneficiarios figuran la *Fundación Centro Tecnológico de Cereales de Castilla y León*, con 12.455,29 euros para un curso de 189 horas en el primer trimestre de 2012 sobre Elaboración de confitería y otras especialidades, y con 8.698,94 para otro, en el último trimestre de 2011, sobre Especialidades saladas, lo que, en total, representa un 10,89% del total.

Por Orden EDU/1218/2011, de 27 de septiembre (BOCyL de 6 de octubre) se han dado a conocer las ayudas dispensadas a entidades privadas sin ánimo de lucro para la realización de actuaciones dirigidas a la prevención

y reducción del abandono escolar temprano, durante 2011, cofinanciadas por el Ministerio de Educación con el FSE, por un importe global de 66.410 euros. Entre los receptores figura la *Fundación Rondilla* con 3.600 euros, la *Secretariado Gitano-Salamanca* con otros 3.600, las *Secretariado Gitano-Burgos*, *Secretariado Gitano-Palencia* y *Secretariado Gitano-Zamora* con 3.000 cada una, y la *Fundación Aldaba-Proyecto Hombre* también con 3.000. Como se ve, un total de 19.200 euros, lo que representa un 28,91% de la cantidad repartida. Se denegaron las solicitadas por la *Fundación Orbe Zero*, la *Adsis-Salamanca*, *Secretariado Gitano-Valladolid*, *Secretariado Gitano León*, *La FUEMTE*, *Desarrollo y Persona*, y *Gitana Hogar de la Esperanza*, por no alcanzar los recursos y haber obtenido una puntuación inferior.

Finalmente, en este orden de la educación, por Orden EDU/1339/2011, de 24 de octubre (BOCyL de 2 de noviembre) se dieron a conocer las ayudas a entidades privadas sin ánimo de lucro destinadas a financiar programas de educación de personas adultas para el curso 2011/2012 por un importe global del 294.783 euros, y entre las beneficiarias se encontraron la *Fundación ASPANIAS*, en la provincia de Burgos, con 5.200 euros para un programa dirigido a facilitar el empleo, inserción laboral y desarrollo personal de los destinatarios (nótese la superposición con las ayudas o subvenciones al empleo); en la provincia de Palencia la *Fundación Centro San Cebrián*, con otros 5.200 euros, con un programa de inclusión a través de la formación, y la *Fundación Personas*, con la misma cantidad, para la formación de personas con discapacidad intelectual; en la de Salamanca, la *Fundación ADSIS*, otros 5.200 euros para la educación en nuevas tecnologías de la información y la comunicación; en la de Segovia, *Fundación Personas-APADEFIM*, con dos subvenciones de 5.000 euros para la formación en varios aspectos de personas con discapacidad intelectual susceptibles de integrarse en el mundo laboral; en la provincia de Valladolid, la *Fundación Rondilla*, 5.200 euros para un curso de auxiliar de asistencia geriátrica, la *Simón Ruiz Envito* 5.200 para un programa de alfabetización y/o formación inicial para neolectores, la *Personas-Valladolid*, con la misma cantidad, para un programa para neolectores con discapacidad intelectual y la *INTRAS*, asimismo 5.200 euros, para habilitación psicosocial e integración laboral de colectivos desfavorecidos; en la provincia de Zamora, la *Fundación Personas-Zamora* recibió tres ayudas 5.300 para sendos programas de alfabetización y/o formación inicial para neolectores adultos con discapacidad intelectual. Quedaron desestimadas otras peticiones de algunas fundaciones, igual que de otras entidades. Las fundaciones participaron, pues, en esta línea subvencional en un 22,89% del total repartido.

En el ámbito de la *asistencia social*, por otro lado, la ahora ya extinta Consejería de Interior y Justicia, por Orden IYJ/539/2011, del 15 de abril

(BOCyL de 2 de mayo), distribuyó entre entidades sin ánimo de lucro, 200.00 euros para favorecer la participación y sensibilización de los inmigrantes (Modalidad I), y 150.000 para su educación (Modalidad II), esto es un total de 350.000 euros. Para el primer objetivo, la *Fundación Ateneo Cultural «Jesús Pereda»*, de Valladolid, recibió 12.330 euros, la *ADISIS*, de Salamanca, 4.440, la *Nido Mariano Rodríguez*, de Salamanca, 11.101, la *Cauce*, en Valladolid, 4.388. Para el segundo —implicado en el objetivo educativo a que atienden otras actuaciones ya mencionadas— sólo obtuvo una subvención la misma *Fundación Cauce* ya citada, pero en Burgos y por 3.492 euros. La participación de fundaciones en esta línea subvencional ha alcanzado, pues, poco más del 10% del total distribuido con una u otra finalidad.

Por Resolución de 11 de junio de 2011 de la Gerencia de Servicios Sociales (BOCyL de 29 de julio), se hizo pública la relación de subvenciones concedidas a entidades privadas sin ánimo de lucro para programas y actividades de protección a la infancia y apoyo a familias desfavorecidas en 2011. La *Fundación «Juan Soñador»* recibió 5.100 euros para una actuación y 7.800 para otra, la *ADISIS* 4.450 para una actuación y 24.180 (la más elevada con diferencia de todas las subvenciones otorgadas) para otra, la *«Aldaba» Valladolid* 6.150. El total repartido fueron 301.950 euros, de modo que la participación de las fundaciones representó un 15,79%.

La Resolución de 4 de agosto de 2011, de la Gerencia de Servicios Sociales (BOCyL del 22) hizo públicas las subvenciones a entidades privadas sin ánimo de lucro para programas de inclusión social de personas en riesgo o situación de exclusión social en 2011 por un importe global de 965.439 euros, y entre los beneficiarios figuran las siguientes fundaciones: la *Lesmes* (10.120 euros), la *Cauce*, en León (10.120 también), la *Gitana Hogar de la Esperanza*, en León (4.950 euros), la *Secretariado Gitano* en Palencia (8.000), *La Rondilla*, de Valladolid (69.800), la *ADISIS*, en Salamanca (107.400), y la *«Juan Soñador»*, para actuaciones en León, Palencia y Valladolid (37.100), lo que supone un 25,63% de la partida total.

En 2011 se otorgaron también subvenciones a entidades privadas sin ánimo de lucro, destinadas a colaborar en los gastos del servicio de promoción de la autonomía personal y de los programas de apoyo a familias o personas cuidadoras, e información, coordinación y sensibilización comunitaria para la igualdad de oportunidades de las personas con discapacidad, por importe de 810.000 euros. Por Resolución de 24 de octubre del Gerente de Servicios Sociales se hicieron públicas las concedidas. Aparecen entre los beneficiarios la *Fundación Intrás* (6.880 euros), la *Benéfico Asistencial Pura AFIM* (11.360), la *Abulense para el Empleo FUNDABEM* (3.440), la *Hermanos*

Ortega Arconada (F.H.O.A.) (2.960), la de *Ayuda al Discapacitado y Enfermo Psíquico de Soria (FADESS)* (4.000). En suma, un 3,52% de los distribuido. Las peticiones de bastantes otras fundaciones fueron denegadas por diversas razones.

A caballo entre la promoción de tareas asistenciales y la promoción del empleo y de la formación, se encuentra la línea de subvenciones de la Gerencia de Servicios Sociales, de la Consejería de Familia e Igualdad de Oportunidades, cofinanciadas con el FSE, que fueron otorgadas por Resolución del Gerente de 2 de noviembre de 2011 (BOCyL de 22 de noviembre), dirigidas a entidades privadas sin ánimo de lucro, con destino a itinerarios personalizados de inserción laboral para personas con discapacidad, al amparo de un crédito de 600.379,98 euros. Entre las entidades que recibieron algunas de estas subvenciones figuran en los anexos publicados con la corrección de errores de la citada Resolución en el BOCyL del 12 de diciembre, la *Fundación Centro Tecnológico de Cereales de CyL-CETECE*, para especialidades de confitería, con 16.000 euros, la *Fundación Ayuda al Discapacitado y Enfermo Psíquico de Soria-FADESS*, para limpieza profesional, con 13.898,64 euros, la *Fundación Benéfico Asistencial Pura Afim*, con una de 16.600 euros para perfeccionamiento de electricidad básica y otra de 4.080 para S.I.L.P.E.D., y la *Fundación INTRAS*, con una de 13.792 para itinerario personalizado de auxiliar de artes gráficas, y otra de 12.283, para otro de auxiliar de servicios residenciales y una tercera de 6.000, para orientación y asesoramiento laboral. Otras fundaciones como la *Hermanos Ortega Arconada*, la *La FUEMTE*, o la *Orbe-Zero* no llegaron a ver estimadas sus peticiones y no pudo atenderse alguna otra petición de alguna de las que obtuvieron algunas de las subvenciones citadas.

En el campo de la *sanidad* y más en concreto para acciones y programas en materia de salud pública, la Orden SAN/1145/2011, de 6 de septiembre, de la Consejería de Salud (BOCyL del 19) otorgó más de 70 subvenciones de cuantías que oscilan entre los 160 euros y los 4.190 euros, y entre los beneficiarios figuran la *Fundación Ayudate* con 1.800 euros para un servicio de educación para la salud en cuidados de las ostomias, la *Fustegueras*, para unas Jornadas de hábitos saludables, higiene personal para personas mayores, con 400 euros, la *Infosalud*, para mantenimiento de grupos de autoayuda para cuidadores de pacientes dependientes en centros de salud, 1.800 euros, la *Secretariado Gitano* en Salamanca, para un programa de prevención de la obesidad infantil en la población gitana, 750, *La FUEMTE*, *Iniciativa empresarial, Trabajo y Espíritu emprendedor*, un programa de salud en el trabajo, 1.607 euros, la *Fundación Científica del Colegio de Médicos de Segovia*, 736 euros para actividades de información sanitaria, la de *Ayuda al Discapacitado y Enfermo psíqui-*

co de Soria-FADES, 945 para una actividad de ejercicio físico y nutrición para personas con enfermedad mental, *Fundación Rondilla*, 810 euros para un programa de salud y hábitos saludables para adolescentes y jóvenes 2011, *Fundación Aldaba-Proyecto Hombre*, 1.753 euros para el programa ¡Cuídate! De hábitos saludables con menores de 5 a 16 años de Valladolid, la AFIM, 1.500 para un programa sobre salud, nutrición y hábitos saludables para personas con discapacidad. Las fundaciones representaron en torno a un 12% de las entidades beneficiarias.

Para favorecer de una u otra manera la *investigación* se han seguido dispensando diversas líneas de ayuda pública, especialmente como veremos, en lo que aquí interesa, en el sector de las ciencias de la salud. Por una parte, de modo más general, por Resolución de 10 de agosto del Servicio Público de Empleo (BOCyL de 1 de septiembre) se dio publicidad a las subvenciones otorgadas en 2010 en el Programa de Formación mediante prácticas en materia de investigación e innovación tecnológica para titulados universitarios y para titulados superiores de FP y de enseñanzas escolares de régimen especial —un total de 1.750.000 euros—, y en el Programa de Formación práctica de titulados universitarios —otros 1.750.000 euros—, si bien este último no encaja propiamente en el ámbito de la investigación sino en el del favorecimiento del empleo. Las subvenciones para este Programa de Formación práctica de titulados universitarios se repartieron íntegramente entre las fundaciones generales de las cuatro universidades públicas (286.687,80 euros la de Salamanca, 328.986 la de Burgos, 493.479 la de León y 531.077,40 la de Valladolid) y la *Fundación del Patrimonio Natural de Castilla y León* (108.095,40 euros). Las subvenciones del primer Programa, el propiamente dirigido a la formación en el ámbito de la investigación, se adjudicaron directamente a las cuatro universidades públicas, más a la Pontificia de Salamanca, hasta un importe total de 1.640.230,20 euros, correspondiendo el ya reducido resto a otros Centros o Institutos Tecnológicos o de Investigación, entre los que figuran la *Fundación CARTIF* (42.298,20), la *Fundación Centro Tecnológico de Cereales de Castilla y León (CETECE)* (4.699,8), la *CIDAUT* (9.399,6), la *Fundación Investigación Sanitaria en León (FIS León)* (4.699,8) y la *INTRAS* (4.699,8) más dos instituciones más a las que se asignaron 23.499 y 18.799,20 euros, lo que permite apreciar el escaso monto de este bloque de subvenciones en comparación con lo percibido por las universidades, que es, donde, ciertamente, se viene llevando a cabo, por lo demás, el grueso de la I+D.

De mucha mayor importancia en volumen económico son las subvenciones otorgadas también en 2010, pero no conocidas hasta que se ha publicado la Resolución de 7 de septiembre de 2011 del Presidente de la Agencia de

Inversiones y Servicios de CyL en el BOCyL del 26 de octubre, entre las que destacan las concedidas a la *Fundación CARTIF*, para actuaciones primarias en materia de I+D+i de carácter no económico en 2010-2011, por valor de 3.961.382,70 euros, y con el mismo fin a la *Fundación Centro Tecnológico de Miranda de Ebro*, por valor de 711.704,54, y la *Fundación CIDAUT*, por 5.780.462,78 euros.

Las otras medidas de ayuda financiera a la investigación de que vamos a dar cuenta se concretan al ámbito de la salud⁶. Por Orden SAN/960/2011, de 15 de julio (BOCyL de 3 de agosto) se concedieron subvenciones para realización de congresos, simposios, jornadas o reuniones científicas de carácter sanitario por parte de entidades de derecho privado sin ánimo de lucro en el marco de la política de I+D+i de la Junta de Castilla y León y entre las en torno a cincuenta entidades beneficiarias aparecen la *Fundación Burgos por la Investigación de la Salud* (2.744 euros), *INFOSALUD* (3.600), *Fundación Científica del Colegio de Médicos de Segovia* (546), *Fundación Eusebio Sacristán* (1.000), *ASPAYM Castilla y León* (1.200) y *Gerón* (4.800).

Por Resolución de 26 de agosto, del Presidente de la Gerencia Regional de Salud (BOCyL de 7 de septiembre), se resolvió la convocatoria de subvenciones para realización de proyectos de investigación en biomedicina, gestión sanitaria y atención sociosanitaria de uno o dos años de duración, en favor de una multiplicidad de investigadores a través de universidades, hospitales, instituciones de investigación del CSIC, etc. Algunas de estas subvenciones se otorgaron a través de fundaciones principalmente de las universidades: la *Fundación General de la Universidad de Valladolid* (9.000 euros), la *Investigación del Cáncer Salamanca* (23.776, 22.379, 23.553 y 23.878 euros, lo que suman 93.586 euros), y la *Fundación INFOSALUD* (3.780 euros).

Otra Resolución de la misma procedencia y fecha (mismo BOCyL) que resolvió una convocatoria para otorgar subvenciones para cofinanciar la contratación de investigadores por entidades de investigación sanitaria sin ánimo

⁶ En el Plan Estratégico de Investigación Biomédica y Ciencias de la Salud de Castilla y León, aprobado por Acuerdo 226/2011, de 9 de diciembre, de la Junta, se afirma que la investigación sanitaria y biomédica que se lleva en la Comunidad Autónoma se desarrolla fundamentalmente desde el conjunto de centros que conforman la red sanitaria pública castellano y leonesa, y que en la actualidad, además del Instituto de Estudios de Ciencias de la Salud de Castilla y León (IECSCYL), ubicado en Soria, solamente dos de los Complejos Asistenciales de la Comunidad cuentan con Fundaciones de Investigación Biomédica para la promoción de la gestión de la investigación: la *Fundación Burgos por la Investigación de la Salud* en el Complejo Asistencial de Burgos y la *Fundación Investigación Sanitaria* en el de León (BOCyL de 14 de diciembre de 2011, p. 94049).

de lucro durante 2011, acordó conceder una única subvención por el importe total de 77.790,07 euros a la *Fundación de Investigación del Cáncer (Universidad de Salamanca-CSIC)*, sin perjuicio de las que hemos visto le llegan por otras líneas.

Algunas fundaciones se han beneficiado de subvenciones para favorecer la conservación de la naturaleza y en general el *medio ambiente*. Así, por Resolución de 14 de abril, de la Dirección General del Medio Natural de la entonces aún Consejería de Medio Ambiente (BOCyL de 5 de mayo) supimos que, entre los más de 300 beneficiarios de las ayudas a la recuperación del potencial forestal y medidas preventivas, campaña 2010 (por cuantías que oscilan entre los poco más de 3.000 euros a los casi 25.000), figuran la *Fundación Marquesa de Muñoz*, con 14.996,46 euros y la *Fundación Piadosa Vicente Rodríguez Fabres*, con 2.587,20 euros. Una Resolución de 28 de noviembre de la misma Dirección General (BOCyL de 3 de enero de 2012), ya bajo la reorganizada Consejería de Fomento y Medio Ambiente, publicó la relación de beneficiarios de la Prima de Mantenimiento correspondiente a la anualidad de 2011, en los Expedientes de Forestación de Tierras Agrícolas, y entre el millar de subvenciones aparece una asignada a la *Fundación Don Mariano Osorio y Osorio*, con 3.857,70 euros. Otra Resolución similar, de 30 de diciembre (BOCyL de 31 de enero de 2012), dio a conocer los beneficiarios de la ayuda a los costes de implantación para la forestación de tierras agrícolas en 2011, cofinanciadas por el FEADER —unos 400— y entre ellos figuran, con cuantías entre las más importantes, la *Fundación Gutierrez Manrique*, con 196.276,44 euros, la *Octavio Alvarez Carballo*, con 238.242,8, la *Piadosa Vicente Rodríguez Fabres*, con 120.033,56 euros.

En el área, en fin, de la *cooperación al desarrollo* en países más necesitados, una Orden IYJ/359/2011, de 29 de marzo, de la entonces Consejería de Justicia e Interior, concedió subvenciones para microacciones en el exterior en 2011 (BOCyL de 8 de abril) por valor de 350.000 euros, entre cuyos receptores figuran la *Fundación CUME* para una acción de tipo sanitario en el Congo (41.850 euros), la *Fundación Entreculturas*, para un equipamiento de aulas modulares de informática y tecnología social para población de alto riesgo en El Salvador (38.126 euros), la *Fundación Cauce*, para una actuación de mejora de la seguridad alimentaria con la gestión de un gallinero en el Congo (36.148 euros), la *Fundación Madreselva*, para atención médica en Colombia (18.486), y la *Fundación África Directo*, para reconstrucción de un campo de deportes de un centro educativo y social con niños y jóvenes con discapacidades y problemas diversos de inserción social en el Congo (38.700). Peticiones de otras varias fundaciones, como de otras entidades, fueron inadmitidas por alguna falta de las condiciones de la convocatoria o denegadas

por alcanzar puntuación inferior a las solicitudes atendidas, si bien quedó un sobrante de 4.694 euros. Casi el 50%, por tanto, de lo distribuido en esta línea subvencional fue a parar a proyectos de fundaciones.

Por la Orden IYJ/640/2011, de 29 de abril (BOCyL de 25 de mayo) se repartieron otras subvenciones para proyectos de desarrollo en 2011 y 2012 por un total de 6.104.694 euros (que incluye los 4.694 euros sobrantes de la línea de los microcréditos antes mencionada). Se le concedieron a la *Fundación ADSIS*, para un programa en el Ecuador, 181.692 euros, a la *CUME*, 224.648 para otro en Perú, a la *Cauce* 223.428, para una acción en Perú también, a la *AMREF* 222.983 para una actuación en Kenia, para la *Fundación Ayuda en Acción*, 223.600, para actuar en Perú, a la *Vicente Ferrer* 221.880, para la India, a la *Entreculturas Fe y Alegria* 144.158, para actuar en Guatemala, a la *Fundación Promoción Social de la Cultura*, 99.633, para una actuación en República Dominicana, a la *África Directo* 163.616, para actuar en Camerún, a la *Madreselva*, 114.945 para una actuación en India, a la *Hombres Nuevos* 41.033, una actuación en educación en Bolivia, a la *Muñecos para el Desarrollo* 205.400, para la 2.ª fase de un proyecto en República dominicana, y a la *Humanismo y Democracia* 205.400 para un programa sanitario en la misma República dominicana. Lo que representa un total de 2.272.416 euros, lo que viene a ser más de un 37% del total repartido. También aquí otras diversas peticiones de otras fundaciones y otras instituciones no pudieron o no llegaron a ser atendidas.

6. *Nuevas fundaciones*

En 2011 se han inscrito en el Registro de Fundaciones de Castilla y León otras 26 fundaciones, diez más que en 2010, y cuatro menos que en 2009. La casi totalidad son nuevas, aunque alguna ha pasado a ser fundación autonómica cambiando su anterior status de fundación de ámbito nacional y otra había sido ya inscrita con otro nombre el año anterior y ha tenido que volver a obtener la inscripción por haberse anulado la precedente. Alguna otra constituye una auténtica y completa transformación de una asociación anterior que actúa lógicamente como fundadora, y algunas más pueden responder a un fenómeno análogo. Tres de las nuevas fundaciones son públicas y de ellas hablaremos en su momento. Las demás proceden de la iniciativa privada en ejercicio del derecho constitucional de fundación que el Tribunal Constitucional ha afirmado no está en juego, en cambio, cuando la fundación es creada por entes públicos. Hay, no obstante, una que, a pesar de proceder de fundación privada, parece haberse organizado con un Patronato del que se desprende su *publicación*, aunque bajo la dependencia compartida de una pluralidad de entidades públicas: nos referimos a la *Fundación Empresa Familiar*

de Castilla y León, de la que nos ocuparemos también al tratar de las fundaciones en mano pública.

Las fundaciones propiamente privadas que han obtenido la inscripción como autonómicas, en la línea de lo que se exponía en este mismo *Anuario* con respecto a los años 2009 y 2010, responden a finalidades que suelen ser frecuentes en el fenómeno fundacional: culturales (la Fundación *Miguel Delibes*⁷, la *Vizconde de Quintanilla de Florez*⁸, la *Ángela Merayo*⁹ o la *Fundación Estudio, Turismo y Deporte*¹⁰), educativas (la *Colegio Leonés Fundación*¹¹, la *Fundación Schola*¹², y la *Fundación para el desarrollo de la enseñanza en*

⁷ Resolución de 29 de marzo de 2011, de la Gerencia Regional de Justicia (BOCyL de 8 de abril). Creada en Valladolid por los hijos del escritor para la custodia de su legado cultural y para facilitar el estudio y difusión de su figura y obra, así como el fomento y apoyo a estudios e investigaciones sobre temas constantes en su obra. Figuran como patronos a título vitalicio los siete fundadores y otra persona y hay además otros nueve patronos: un antiguo rector de la Universidad de Valladolid y varias entidades públicas y privadas (cuatro y cuatro).

⁸ Resolución de 6 de abril de 2011, de la Gerencia Regional de Justicia (BOCyL del 27). Además de la administración y conservación del patrimonio cultural de la Casa Vizcondal en beneficio de la sociedad, destacando su Archivo histórico, incluye entre sus fines «la promoción de los valores y principios democráticos y europeístas que defendió don Joaquín Flórez-Osorio y Teijeiro, VII Vizconde de Quintanilla de Flórez, Ministro de la Junta Suprema Central Gubernativa del Reino de España e Indias durante la Guerra de la Independencia (1808-1810)». El fundador es don Francisco de Borja Peña Fernández-Garnelo, quien, con algunos hermanos, descendientes de Flórez-Osorio, constituyeron el Patronato. Tiene su sede en León.

⁹ Resolución del 8 de febrero de 2011, de la Gerencia Regional de Justicia (BOCyL del 28). Tiene su domicilio en Bembibre (León) y lleva el nombre de su fundadora. Constituye su objeto el fomento de actividades culturales plásticas. El Patronato lo preside la fundadora y lo forman con ella otras dos personas que parecen pertenecer a su familia inmediata. La dotación inicial la constituyen siete obras pictóricas valoradas en 37.500 euros.

¹⁰ Resolución de 20 de diciembre de 2011, de la Secretaría General de la Consejería de la Presidencia (BOCyL de 12 de enero de 2012). Creada en Palencia por el «Club Internacional de la Amistad» con amplios e indeterminados fines sobre la promoción del español como idioma universal, y del turismo y el deporte en la Comunidad de Castilla y León, así como los intercambios en el ámbito español e internacional en actividades culturales, turísticas, lúdicas y deportivas.

¹¹ Resolución de 14 de noviembre de 2011, de la Secretaría General de la Consejería de la Presidencia (BOCyL de 1 de diciembre), que dispone tener por no puestas algunas regulaciones que indica de sus Estatutos por no acomodarse al ordenamiento pero no afectar tampoco a la validez constitutiva de la Fundación. Se ha promovido para la enseñanza sin ánimo de lucro por una familia: los hermanos Belinchón Martínez.

¹² Creada en Valladolid en el año 2000 como de ámbito nacional, quedó inscrita como de beneficencia particular en el Registro de Fundaciones del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales mediante Orden del 3 de diciembre del mismo año; como consecuencia del cambio estatutario de 18 de enero de 2011 pasa a desarrollar sus fines principalmente en el ámbito de la Comunidad Autónoma, con lo que fue inscrita en el Registro de Fundaciones de la Comunidad Castilla y León por Resolución de 31 de marzo de 2011 de la Gerencia Regional de

*América*¹³) y de formación técnica y profesional (como, al menos en cierto modo, sería el caso de la *Fundación Castellano-Leonesa de Hematología y Hemoterapia*¹⁴, o puede pensarse que sería el objeto principal de la *Fundación INCODES*¹⁵), asistenciales (*Fundación Red Íncola*¹⁶, *Fundación para la Escuela y la Salud Mancha de Aceite*¹⁷, *Fundación Proyecto Joven*¹⁸, *FUNDANEED*¹⁹,

Justicia (BOCyL de 18 de abril), después de que el 10 de marzo la Secretaría General Técnica del Ministerio de Sanidad, Política Social e Igualdad diese su conformidad al cambio.

¹³ Resolución de 10 de mayo de 2011, de la Gerencia Regional de Justicia (BOCyL del 25). Se trata en realidad de la misma fundación que ya fue inscrita en 2010, por Resolución del 2 de diciembre, con el nombre de *Fundación Tariego de Cerrato* (vid. nuestra contribución sobre «Las fundaciones en Castilla y León» en la de este *Anuario* de 2011, p. 336). Esa inscripción fue recurrida en alzada por el Ayuntamiento de Tariego de Cerrato, siendo estimado el recurso por Orden del Consejero de Interior y Justicia, de 21 de marzo de 2011. El problema radicaba en el uso del nombre del Municipio. Los fundadores cambiaron la denominación de la fundación, que pasó así a obtener su reconocimiento e inscripción sin más cambio que esta nueva denominación.

¹⁴ Resolución de 21 de febrero de 2011, de la Gerencia Regional de Justicia (BOCyL de 18 de marzo). Fundada por la Asociación del mismo nombre y sede en Salamanca, tiene por objeto —dice expresamente en el art. 6.º de sus estatutos que «sin carácter limitativo»— la promoción, desarrollo y divulgación de la especialidad de Hematología y Hemoterapia en sus vertientes asistenciales, docentes y de investigación, así como la promoción de iniciativas para facilitar las actividades formativas y las condiciones de ejercicio profesional de la especialidad.

¹⁵ Resolución de 7 de diciembre de 2011, de la Secretaría General de la Consejería de la Presidencia (BOCyL del 21). Creada en Burgos por la compañía mercantil «GPYO Ingeniería y Urbanismo, S.L.» con el fin —determinado en términos muy genéricos— de contribuir al desarrollo cultural, tecnológico y social, fomentando acciones, proyectos y programas que promuevan la formación y desarrollo del capital humano y tecnológico, así como actividades de carácter nacional o internacional que aviven la cooperación entre países.

¹⁶ Resolución de 22 de marzo de 2011 de la Gerencia Regional de Justicia (BOCyL de 8 de abril). Fundada por la «Asociación Red Íncola», domiciliada en la calle Ruíz Hernández de Valladolid, se propone ofrecer apoyo a la inserción de los inmigrantes y a la población excluida o en riesgo de exclusión social o laboral, y garantizar sus mínimos vitales. El Patronato está formado por ocho congregaciones religiosas católicas, encabezadas por la Compañía de Jesús, provincia de Castilla, y la Asociación Oikos.

¹⁷ Resolución de 4 de agosto de 2011, de la Secretaría General de la Consejería de Presidencia (BOCyL de 9 de septiembre). Constituida en Ponferrada (León) por un particular —don Bernardo Guerrero Reyero— tiene fines de *acción humanitaria global*, mencionándose especialmente la ayuda a personas desfavorecidas residentes en los países subdesarrollados.

¹⁸ Resolución de 15 de julio de 2011, de la Secretaría General de la Consejería de la Presidencia (BOCyL de 12 de agosto). Constituida también en Ponferrada (León) por la «Asociación de familias, amigos y voluntarios del Proyecto Hombre», y dos particulares, tiene su domicilio en León y como fines la atención integral a personas con dependencias adictivas y, en general, el estudio, prevención y erradicación de las dependencias activas y de las problemáticas conexas de carácter personal, familiar, sanitario y social.

¹⁹ *Fundación para la Ayuda a la Infancia y Adolescencia en las Necesidades Especiales del Desarrollo*, inscrita por Resolución de 10 de mayo de 2011, de la Gerencia Regional de Justicia (BOCyL de 2 de junio) y constituida en Salamanca por cuatro particulares, para los fines que indica su denominación y más en concreto el diagnóstico precoz para una atención temprana.

*FUNDARPI*²⁰, la *Fundación Jennifer Díaz-Daño cerebral adquirido*²¹ o la *Neurovida*²²), de promoción del empleo (como en el caso de la *Fundación Trabajo Universal-TU*²³) o del desarrollo empresarial en general [*Fundación Tèlice Magnetic Anomaly (tMA)*²⁴], o el impulso más ampliamente del desarrollo económico en aspectos determinados más o menos básicos [*Fundación CEDETEL (Centro para el Desarrollo de las Telecomunicaciones de*

na, el tratamiento interdisciplinar y el oportuno seguimiento de niños y adolescentes con trastornos por déficit de atención y/o hiperactividad, trastornos del lenguaje, dificultades de aprendizaje, altas capacidades, trastornos de conducta, dificultades en habilidades sociales, trastornos afectivos y emocionales, motóricos, tics nerviosos y alteraciones de desarrollo de la coordinación, así como apoyar al núcleo familiar del joven, niño o persona que padezca estas alteraciones neurobiológicas, y asimismo a los centros escolares.

²⁰ Resolución de 11 de octubre de 2011, de la Secretaría General de la Consejería de la Presidencia (BOCyL de 4 de noviembre). Constituida en Burgos (domiciliada en Melgar de Fernamental) por la sociedad mercantil «ODARPI, sociedad cooperativa limitada del campo», tiene como fin la atención a personas mayores en situación de dependencia y de aquellas otras personas que por su condición física y psíquica tienen dificultades para las tareas básicas de la vida diaria, tratando de favorecer su permanencia en el entorno socio-familiar. La condición de patrono aparece vinculada a cargos o designaciones de la sociedad fundadora.

²¹ Resolución de 20 de abril de 2011, de la Gerencia Regional de Justicia (BOCyL de 12 de mayo). Domiciliada en Burgos, ha sido fundada por una señora —doña M.^a Asunción García López— para prestar asistencia a víctimas de accidentes de tráfico, laboral o de deporte, de ictus o infarto cerebral, tumores cerebrales, encefalitis y agnosias, así como a lesionados neurológicos por otras causas, mediante la rehabilitación intensiva, con terapias multidisciplinarias, y creando incluso un centro de día para hospitalización y el respiro familiar, así como el fomento de I+D en la materia o la creación de viviendas adaptadas. Se dice expresamente que puede realizar actividades mercantiles relacionadas con los fines fundacionales, complementarias o accesorias como la fabricación y venta de productos adaptados para personas con lesiones cerebrales producto del I+D de la propia fundación.

²² Resolución de 7 de diciembre de 2011, de la Secretaría General de la Consejería de la Presidencia (BOCyL del 21). Tiene como fundadores a cuatro particulares y su domicilio en Palencia. Se propone ayudar a personas con lesión cerebral que les haya acarreado alguna discapacidad, con objeto de desarrollar su movilidad mejorando su calidad de vida, la rehabilitación especializada de lesiones neurológicas, la información sobre estas técnicas y la creación de una red de sensibilización para la inclusión de los discapacitados.

²³ Resolución de 9 de marzo de 2011, de la Gerencia Regional de Justicia (BOCyL de 8 de de abril). Fundada por cuatro personas que —por los apellidos— podrían ser miembros de una misma familia, tiene su sede en Villamartín de la Abadía (León) y sus fines son la creación de empleo o puestos de trabajo, formulados simplemente así, en estos términos genéricos, sin más concreción.

²⁴ Resolución de 23 de mayo de 2011, de la Gerencia Regional de Justicia (BOCyL de 10 de junio). Fundada por la «Teléfonos, Líneas y Centrales, S.A.» y sede en Ribaseca (León), se propone el estímulo del espíritu y desarrollo de las habilidades emprendedoras y del liderazgo, del interés de la ciencia y la tecnología como pilares del conocimiento y de la innovación, y, en general, el apoyo, fomento y promoción de todo tipo de actividades de carácter humanitario, benéfico, cultural, educativo, deportivo o artístico. La composición del Patronato parece quedar dentro de una misma familia.

Castilla y León)²⁵ y Fundación Cel Celis²⁶] o sectoriales (Fundación Instituto de la Cocina de Castilla y León²⁷), o, en fin, fines naturalistas (como la Fundación Luna para la protección de animales abandonados, necesitados o maltratados²⁸). Los fines de algunas de estas fundaciones son mixtos y rebasan desde luego el que nos ha llevado a incluirlas en su respectivo ámbito por habernos parecido principal.

Casi todas las fundaciones mencionadas se han constituido con una dotación inicial de 30.000 euros, del que suele decirse desembolsado al menos un 25%. Sólo alguna excede esas cifras, como la *Télice Magnetic Anomaly (tMA)*, que se ha constituido con una dotación de 100.000 euros desembolsados en su totalidad, o la *CEDETEL*, que, al ser la sucesora universal de la asociación

²⁵ Resolución de 28 de julio de 2011, de la Secretaría General de la Consejería de la Presidencia (BOCyL de 12 de agosto). Ha sido fundada por la Asociación que llevaba el mismo nombre del CEDETEL, a la que sucede de formal universal, quedando disuelta tras el establecimiento de la Fundación, y que tiene asimismo su sede en el Parque Tecnológico de Boecillo (Valladolid). Su objeto principal en el desarrollo y uso de las TIC, el asesoramiento, propuesta y elaboración de proyectos de I+D+i en el desarrollo de la sociedad de la información, para contribuir a la eliminación de desequilibrios en el acceso a esta sociedad entre los ciudadanos de Castilla y León y las regiones más avanzadas de la UE, con especial hincapié en zonas rurales y entre el tejido económico de la Comunidad, especialmente Pymes, y el resto del Estado y de la UE, apoyando asimismo a las Administraciones públicas, en particular a la Junta de Castilla y León en las Políticas en este campo, etc. El Patronato lo forman varias sociedades: ALTEN Soluciones, Productos de Auditoría e Ingeniería, S.A.U., es la Presidente, y Divisa Informática y Telecomunicaciones, S.A., la vicepresidente, siendo Vocales, Iberdrola Distribución Eléctrica, S.A.U., TDS Consultores, S.L., Centro Regional de Servicios Avanzados, S.A., Cableuropa, S.A.U. y Centros Europeos de Empresas e Innovación de Castilla y León. Al suceder a la Asociación fundadora de forma universal, la dotación inicial comprende la integridad de su patrimonio neto estimado en 1.188.992,45 euros

²⁶ Resolución del 5 de octubre de 2001, de la Secretaría General de la Consejería de la Presidencia (BOCyL del 24). Fundada por la sociedad anónima del mismo nombre y con sede en San Román de Bembibre, en plena zona de minería carbonífera del Bierzo leonés, tiene por objeto la promoción, fomento y divulgación de todos los aspectos beneficiosos para la sociedad en el ámbito de las energías renovables, así como el desarrollo de programas de actuación para investigar, estudiar y apoyar actuaciones de conocimiento, desarrollo y aplicación de esas energías.

²⁷ Resolución de 15 de noviembre de 2011, de la Secretaría General de la Consejería de la Presidencia (BOCyL de 1 de diciembre). Con sede en Santovenia de Pisuerga, en el alfoz de Valladolid, ha sido fundada por tres personas que constituyen a la vez el Patronato —dos de las cuales parecen hermanos en razón de sus apellidos Martínez Beltrán—, con el fin de investigar, profundizar y divulgar el patrimonio gastronómico castellano y leonés, favorecer el desarrollo del sector agroalimentario y hostelero de Castilla y León, y potenciar y apoyar el turismo gastronómico, etc.

²⁸ Resolución del 3 de febrero de 2011, de la Gerencia Regional de Justicia (BOCyL del 17). Tiene su sede en Salamanca y ha sido fundada por las mismas cuatro personas que forman su Patronato.

fundadora —se trata realmente de una pura transformación de ésta en fundación—, se ha constituido con su patrimonio neto estimado en un valor superior al millón de euros.

Cabe añadir que, como también está prevista por la Ley autonómica la inscripción en el Registro de Fundaciones de las delegaciones que fundaciones no constituidas como autonómicas en Castilla y León establezcan en esta región, en 2011 se inscribieron, según datos facilitados por el Registro, entre febrero y diciembre, las Delegaciones en Castilla y León de la *Fundación el pájaro azul*, que tiene su sede principal en Oviedo, la *Fundación Desarrollo Sostenido (FUNDESO)*, con sede en Madrid, la *Fundación Mensajeros de la Paz*, también domiciliada en Madrid, y la *Fundación Gomaespuma*, que es otra entidad de ámbito nacional.

7. Consejo Autonómico de Fundaciones de Castilla y León, de la Asociación Española de Fundaciones

El Comité de Coordinación de este organismo privado ha celebrado dos sesiones en 2011, los días 24 de febrero y 19 de julio, teniéndose la reunión del Consejo Autonómico el 22 de septiembre²⁹.

III. Las fundaciones del Gobierno autonómico

1. Nuevas fundaciones autonómicas

Ya dijimos que de las 26 nuevas fundaciones, 3 eran públicas. Una de éstas ha sido establecida, en efecto, por la Comunidad Autónoma de Castilla y León: la *Fundación Anclaje*, cuya inscripción en el Registro de Fundaciones de la Comunidad —bajo el común Protectorado, por tanto, a pesar de lo ya aclarado por el Tribunal Constitucional— fue acordada por Resolución de 18 de mayo de 2011, de la Gerencia Regional de Justicia. Se ha fijado su sede en Arroyo de la Encomienda, al lado de Valladolid, precisamente donde la tiene asimismo actualmente —a pesar del mandato de la Ley de sedes de las instituciones de la Comunidad Autónoma, de diciembre de 1987— la Consejería de Economía y Empleo, de la que viene a ser, sin duda, instrumento. Siendo su finalidad contribuir de forma activa al desarrollo económico sostenible de la Comunidad, favoreciendo el anclaje y/o la permanencia de las empresas, especialmente en aquellas zonas o sectores que sufran procesos económicos de deslocalización y reestructuración empresarial, de espe-

²⁹ Vid. <http://www.fundaciones.org/es/leon#2>

cial repercusión, y promoviendo, apoyando, impulsando y estimulando proyectos empresariales y de fomento del empleo que contribuyan a minimizar los efectos de tales procesos, su Patronato es presidido por el Consejero de Economía y Empleo de la Junta de Castilla y León, tiene como Vicepresidenta a la Viceconsejera y por vocales seis otros altos cargos de la misma Consejería de Economía y Empleo y de otras tres Consejerías (Agricultura, Presidencia, Hacienda), más cuatro en representación de CECAL, la organización empresarial, dos de CCOO y otros dos de UGT. La dotación inicial son los consabidos 30.000 euros requeridos como mínimo.

Se trata, sin duda, de una de las diversas manifestaciones de las consecuencias del llamado diálogo social implantado en la Comunidad Autónoma e incluso sancionado en el nuevo Estatuto de Autonomía de 2007, en cuya virtud entre la cabeza de la Junta de Castilla y León y las organizaciones empresariales y sindicales más representativas se acuerdan partes importantes de la política autonómica, a cambio o con la consecuencia de una participación de estas organizaciones en áreas de acción de la Administración autonómica —que recurre como en este caso a formas jurídico-privadas— cuya justificación y legitimidad suscita, cuando menos, no pocas dudas, máxime cuando se trata de intervenir a un nivel codecisorio en lo que constituye responsabilidad propia de la propia Administración autonómica y su Gobierno.

Sin embargo, según noticia de prensa (*El Mundo*) del 7 de marzo de 2012, La Junta de Castilla y León, CCOO, UGT y CECAL acordaron la extinción de esta fundación, como supuesta medida de «recorte» o de «adelgazamiento» de la Administración, pero para integrar sus cometidos en ese gran instrumento de esa acción derivada del «diálogo social» que es la *Fundación para la Formación y el Empleo* o *FOREMCyL*. Puede decirse, en consecuencia, que la *Fundación Anclaje* no ha llegado apenas a ser operativa.

2. *Supresión de fundaciones*

Además de la ya indicada supresión y consiguiente integración de la tan recientemente creada *Fundación Anclaje*, las mismas exigencias de recorte del gasto público han llevado a alguna otra medida similar de supresión de alguna de las preexistentes fundaciones autonómicas, integrándose sus funciones en otros organismos. Tal es el caso de la *Fundación ADEuropa* (cuya función, como instrumento de la Administración autonómica, era captar nuevas inversiones provenientes del exterior, especialmente para la innovación de las empresas, así como la cooperación empresarial) que ha sido suprimida como tal al final del año por mandato del Decreto 67/2011, de 15 de diciembre

(BOCyL del 21), pasando sus bienes, derechos y obligaciones a la *Agencia de Innovación y Financiación Empresarial de Castilla y León*, nuevo «ente público de derecho privado» creado por Ley 19/2010, de 22 de diciembre, para integrar en él varios anteriores (la Agencia de Inversiones y Servicios de CyL, la empresa pública ADE Financiación, S.A. y esta Fundación), y cuyo reglamento ha venido a aprobar precisamente el mencionado Decreto.

3. *Tratamiento como Administraciones públicas a determinados efectos*

Hablando del *sometimiento* de las fundaciones en mano pública a reglas comunes de la Administración autonómica dimos cuenta el año pasado de la convocatoria efectuada por Orden ADM/665/2010, de 20 de abril, de varios Premios a la Calidad y Modernización de la Administración. Por Orden ADM/802/2011, de 25 de mayo (BOCyL de 24 de junio) se dio publicidad al fallo de los Jurados: el Premio a la Mejor Práctica de Calidad y Modernización de las Fundaciones (del sector público autonómico) se concedió a la *Fundación para la Ciudadanía Castellana y Leonesa en el Exterior y la Cooperación al Desarrollo*³⁰ por la buena práctica «Diseño, desarrollo e implementación de portal web».

4. *Continuidad en 2011 de las medidas de control del gasto establecidas por la Ley de Presupuestos para 2010*

Parece oportuno recordar que, como ya anticipamos en este *Anuario* el año pasado, la Ley 20/2010, que aprobó los Presupuestos de la Comunidad Autónoma para 2011, mantuvo íntegramente las mismas medidas especiales de control del gasto que se establecieron para el ejercicio anterior. Nos remitimos a lo expuesto entonces.

5. *Nuevas tareas asignadas a la FOREMCyL*

El año pasado dábamos cuenta del importante papel que se otorga a la *Fundación Autónoma para la Formación y el Empleo de Castilla y León* en la realización de determinadas funciones administrativas, además de cuanto señalábamos sobre las importantes ayudas que —como también ya se ha expuesto para 2011— esta Fundación recibe de la Administración autonómica para distintas actividades.

³⁰ Constituida el 23 de diciembre de 2008 e inscrita en el Registro de Fundaciones de Castilla y León por Resolución de 14 de enero de 2009 de la Gerencia de Justicia.

En 2011 ha habido alguna nueva disposición que asigna otras tareas a la *FOREMCyL* que implican asimismo participación en el ejercicio de actividades propias de la Administración. Así, aunque ya al final del año, por Orden HAC/1605/2011, de 29 de diciembre³¹, se ha regulado la gestión del procedimiento de evaluación y acreditación de competencias profesionales adquiridas por experiencia laboral en Castilla y León, así como la estructura organizativa responsable (BOCyL del 30), y en ella aparece la *FOREMCyL* a varios efectos: en el artículo 2.3, en primer término, para confiarle las acciones de información y orientación sobre el procedimiento de que se trata con la misma preferencia con que se encargan a las oficinas y centros de formación del Servicio Público de Empleo de Castilla y León y los centros que impartan FP, en lo que, como se ve, no se dispensa a la Fundación un trato de especial favor, tratándose además de una tarea puramente informativa³²; más significativo es que el artículo 8.1, al referirse a la composición del Grupo de Trabajo de apoyo técnico, que trabaja para la Comisión Directora preparando el proyecto de Plan Director, etc., incluye un representante de la *FOREMCyL*, designado por su Director Gerente, junto a dos representantes de la Consejería con competencias sobre el empleo, otros dos de la Consejería con competencias sobre la FP inicial y uno más de la Consejería con competencias en materia de política empresarial —que es ahora la misma de las competencias para el empleo—, lo que significa que la representación de la Fundación equivale a 1/6 de la composición de ese órgano; hay también un representante de esta Fundación en la *Comisión Asesora* del proceso de evaluación y acreditación de las competencias profesionales que regula el artículo 9 —que será su Director Gerente—, junto a los titulares de centros directivos u organismos autónomos con competencias

³¹ Aunque, por el artículo 5 del Decreto 2/2011, de reestructuración de las Consejerías, cit., *supra*, la Consejería de Hacienda ha recibido las competencias que en materia de Función Pública, Prevención de Riesgos Laborales, Inspección y Calidad de los Servicios, Atención al Ciudadano y Modernización Administrativa que estaban atribuidas a la suprimida Consejería de Administración Autónoma y que esta había recibido al inicio de la Legislatura anterior, cuando fue creada, de la tradicional Consejería de Presidencia y Administración Territorial, sorprende un tanto que Hacienda ejerza las funciones de coordinación de Ordenes como ésta que son conjuntas en realidad de varias Consejerías: es de suponer que se ha entendido que le corresponde en razón de sus funciones transversales sobre el conjunto de la Administración autonómica, aunque se trate de una función que en puridad parece que debiera ejercer la Consejería de Presidencia.

³² Poco antes de esta Orden, ya la Orden HAC/1536/2011, de 7 de diciembre, por las que se convocaron los procedimientos de evaluación y acreditación de competencias profesionales adquiridas a través de la experiencia laboral o de vías no formales de formación, cofinanciadas por el FSE, para unidades de competencia de cualificaciones profesionales de las familias profesionales de Servicios Socioculturales y a la Comunidad, y de Transporte y Mantenimiento de Vehículos (BOCyL del 14), asigna específicamente esta función a la Fundación y a los demás centros o dependencias en su artículo 9.1.

en dichas materias, dos representantes de las entidades sindicales y dos de las empresariales más representativas de Castilla y León, bajo la presidencia alternativa, en turno anual, del titular del centro directivo u organismo autónomo con competencias en materia de empleo y educación.

6. *Convenios de la Fundación Santa Bárbara con el Instituto para la Reestructuración de la Minería del Carbón y Desarrollo de las Comarcas Mineras, y la Consejería de Economía y Empleo*

Por Resoluciones de 11 de agosto (BOCyL de 1 de septiembre) y 7 de septiembre de 2011 (BOCyL del 28), de la Dirección General de Relaciones Institucionales y Acción Exterior de la Junta de Castilla y León (Consejería de Presidencia) se ha hecho público que la *Fundación Santa Bárbara*, constituida en 1989 y adscrita, como fundación del sector público autonómico, a la Consejería de Economía y Empleo, firmó el 30 de diciembre de 2010 sendos convenios con el *Instituto para la Reestructuración de la Minería del Carbón y Desarrollo de las Comarcas Mineras* —Organismo Autónomo estatal del Ministerio de Industria, Energía y Turismo, que preside el Secretario de Estado de Energía— y la propia Consejería de Economía y Empleo, para ejecución de edificio de uso docente e institucional y de I+D de la *Fundación* por valor de 2.000.000 de euros y la de un Laboratorio de Análisis de Materiales, cifrado en 120.000 euros, con el que habrían de ampliarse las instalaciones formativas y de ensayo de I+D en el área de obra subterránea-construcción de la Escuela Laboral del Bierzo. El coste de ambas infraestructuras sería aportado por el mencionado Instituto en los términos establecidos por el Convenio en tanto que infraestructuras substrato del desarrollo socioeconómico alternativo a la minería del carbón³³.

7. *Colaboración de la Fundación Centro de Supercomputación de Castilla y León (FCSCCL) con las universidades públicas de la región*

Creada esta Fundación por la Junta de Castilla y León y la Universidad de León en 2008, cuenta con un Patronato presidido por el Consejero de Fomento y Medio Ambiente —que tiene las funciones administrativas de la Comunidad sobre telecomunicaciones—, cuyo vicepresidente es el Rector de la Universidad de León y del que forman parte 4 vocales en representación

³³ Esta instalación y el convenio mismo se insertan en el cumplimiento del «Plan Nacional de Reserva Estratégica del Carbón 2006-2012 y Nuevo Modelo de Desarrollo Integral y Sostenible de las Comarcas Mineras, firmado por los sindicatos FIA UGT y Federación de Industria de CC.OO., Carbunión y el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio».

de la Comunidad Autónoma (altos cargos de la misma Consejería del Consejero y de otras tres) y 3 en la de la Universidad de León, siendo el Secretario el Coordinador de Servicios de la Dirección General de Telecomunicaciones de la Consejería. Son evidentes las condiciones de mayoría y de mayor protagonismo por parte de la Comunidad Autónoma, lo que también tendrá que ver, sin duda, con la aportación de medios.

Pues bien, el BOCyL del 24 de mayo insertó una Resolución de 5 de abril de 2011, del Rector de la Universidad de Valladolid haciendo público el Convenio de colaboración entre las cuatro Universidades públicas de la región (Valladolid, Burgos, León y Salamanca) por el que se ha formalizado una encomienda de gestión para la contratación de funciones de carácter técnico en servicios prestados al ciudadano por dichas Universidades, que incluye la colaboración de la mencionada Fundación. Y ello con el objeto de dar cumplimiento a las previsiones de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, para lo que estas Universidades habían obtenido una subvención del Plan Avanza, actuando como solicitante en representación de todas la de Valladolid. Es a esta Universidad a la que —reservándose los pertinentes informes previos en los expedientes que hayan de seguirse— las otras tres han encomendado la gestión de la contratación de las actividades técnicas y materiales necesarias para la construcción del sistema completo de Administración Electrónica Universitaria para su implantación en las cuatro Universidades con un presupuesto máximo de medio millón de euros distribuidos entre los ejercicios de 2010, 2011 y 2012 a cargo de las cuatro Universidades (con cargo a lo recibido a su vez a tal efecto del Estado), así como la facultad de formalizar un convenio de colaboración con la citada Fundación y de dirigir su ejecución.

8. *Adhesiones al Acuerdo Interprofesional para la Solución Autónoma de Conflictos Laborales en Castilla y León que gestiona la Fundación del SERLA*

Otro de los instrumentos que expresan el sistema que se ha ido consolidando con el llamado *Diálogo Social* —que se añade a lo que representa la *FOREMCyL*, algunas de las más sustanciosas líneas subvencionales de que se da cuenta en estas páginas, etc.— es el ASACL o Acuerdo Interprofesional para la Solución Autónoma de Conflictos Laborales en Castilla y León que fue firmado el 18 de abril del 2005 por CECAL (Confederación de Empresarios de Castilla y León), CC.OO. y U.G.T. de Castilla y León, que se rige por un Comité Paritario formado por la patronal y esos sindicatos, encomendándose la gestión de la conciliación, mediación y arbitraje que se

instrumenta al Servicio Regional de Relaciones Laborales de Castilla y León (SERLA), constituido en Fundación que se rige por una Junta de Gobierno compuesta en número igual por representantes de las mencionadas partes firmantes del Acuerdo y un Presidente que podrá formar parte de esas representaciones o ser designado de mutuo acuerdo para facilitar la composición de sus decisiones por consenso, que determinará el Comité Paritario. Se trata, sin embargo, de una fundación pública autonómica y como tal figura en los listados oficiales de la página web de la Junta de Castilla y León, seguramente, porque es la Comunidad Autónoma quien financia y proporciona los medios para su funcionamiento.

Pues bien, en 2011, por Resolución del 21 de junio de la Dirección General de Trabajo y Prevención de Riesgos Laborales (BOCyL de 19 de julio) se dispuso la inscripción en el Registro Central de Convenios Colectivos de Trabajo, el depósito y publicación del Convenio de Adhesión al ASACL suscrito entre el Director General de la *Fundación del SERLA* y el Presidente de la Comisión Paritaria del Convenio Colectivo para el personal laboral de la Diputación de Soria, lo que muestra cómo se van produciendo adhesiones a ese sistema autonómico de prevención y resolución de conflictos laborales, en los que juega su papel central esta *Fundación del SERLA*, como curiosa persona jurídico-privada en mano pública, pero entregada a las organizaciones empresariales y sindicales «más representativas».

IV. Otras fundaciones del sector público

1. Nuevas fundaciones

La Cámara Oficial de Comercio e Industria de Valladolid procedió a fundar la *Fundación Escuela de Negocios de Castilla y León*, inscrita en el Registro por Resolución de 23 de agosto de 2011, de la Secretaría General de la Consejería de la Presidencia (BOCyL de 11 de octubre), y cuya finalidad es promover, desarrollar y divulgar todo tipo de actividades con el objetivo de formar a las personas en materias de organización, gestión y administración de empresas, y de manera particular, fomentar la incorporación profesional de los jóvenes al entorno empresarial y la formación continua de todos en el ámbito de la empresa. El Patronato lo preside el Presidente de la Cámara fundadora y sus vocales son designados por ella. La dotación inicial ha sido de 60.000 euros con un desembolso asimismo inicial de 15.000 euros.

Por su parte, la Universidad de Salamanca ha constituido la *Fundación CEI Studii Salamantini*, inscrita en el Registro de Fundaciones de la Comunidad por Resolución de 16 de junio de 2011, de la Gerencia Regional de Justicia

(BOCyL de 6 de julio). Tiene por fin promover el desarrollo del Campus de Excelencia Internacional *Studii Salamantini* como campus multidisciplinar y transfronterizo, con especial atención al eje hispano-luso con un claro foco en el fomento de la lengua, cultura y valores del español, así como en el desarrollo y transferencia de las biociencias, incluyendo la gestión y puesta en marcha de proyectos, programas y subprogramas asociados a dicho Campus, y el fomento y promoción de relaciones de la Universidad de Salamanca con entidades públicas y privadas en materia de investigación, innovación y transferencia de resultados en los ámbitos principales del Campus. Es Presidente del Patronato el Rector de la Universidad fundadora, y Vicepresidente el de su Consejo social, repartiéndose los puestos de vocal entre los cargos de la Administración autonómica en quienes recaigan las competencias (*sic*) del Comisionado de Ciencia y Tecnología y del Comisionado del Español, los Alcaldes de los Ayuntamientos de Salamanca, Ávila, Béjar, Villamayor, Zamora, y el de la ciudad portuguesa de Guarda, el Rector de la Universidad de Coimbra, un Vicerrector de la propia Universidad de Salamanca, su Gerente y los Directores de la Oficina del VIII Centenario de esta misma Universidad y de la propia Fundación *CEI Studii Salmantini*, más los Presidentes de dos grandes empresas (Banco de Santander, S.A. e Iberdrola, S.A.) y el de la Fundación Telefónica.

En fin, como ya hemos advertido, se ha producido también la creación, formalmente por iniciativa netamente privada, de una nueva fundación, que, sin embargo, ha sido configurada con un Patronato que pone en manos públicas más que sobradamente su gobierno y dirección lo que nos permite hablar de una fundación de origen privado pero publicitada, al menos aparentemente, aunque la diversidad de las representaciones públicas pueda permitir quizás a la asociación fundadora seguir ejerciendo la influencia dominante, aprovechando el consejo y respaldo de las instituciones públicas representadas. Se trata de la *Fundación Empresa Familiar de Castilla y León* inscrita en el Registro de Fundaciones de la Comunidad por Resolución de 23 de febrero de 2011, de la Gerencia Regional de Justicia (BOCyL de 18 de marzo). Creada por la Asociación del mismo nombre y con sede en Valladolid, se propone difundir y divulgar conocimientos relacionados con la dirección, gestión y administración de la empresa familiar, fomentar y desarrollar la investigación y estudios sobre su ámbito, así como, más genéricamente, también fomentar la cultura empresarial y emprendedora en el ámbito universitario y, más en particular, el fomento de la formación en cualesquiera aspectos relacionados con la empresa familiar. El Patronato lo preside un representante de la Asociación fundadora y tiene como secretario a quien represente al Consejo Regional de Cámaras Oficiales de Comercio

e Industria de Castilla y León, siendo vocales representantes de la Fundación Universidades de Castilla y León, la Universidad de Salamanca, la de León, la de Valladolid y la de Burgos, CECALE (Confederación de Organizaciones Empresariales de Castilla y León), Banco de Santander y don Antonio Garrigues Walker, como Presidente honorario.

2. *Colaboración entre la Comunidad Autónoma y las entidades locales a través de fundaciones públicas de éstas*

Por Resolución de 9 de marzo de 2011, del Servicio Público de Empleo, se dio publicidad a los beneficiarios de subvenciones para la contratación inicial de Agentes de Empleo y Desarrollo Local para 2010, que es un programa dirigido a la Administración Local y allí aparece la Fundación *Tera Viva*, fundada en 2008 por 10 Municipios de Zamora. La subvención que se le destina es de 27.045,54 euros; la aplicación presupuestaria tenía un montante superior al millón y medio de euros, pero las cantidades asignadas a diversos ayuntamientos y mancomunidades o diputaciones y otras entidades públicas locales, son similares a la otorgada a esta Fundación pública, aunque en unos pocos casos es muy superior. Si lo comentamos aquí es para dejar constancia de una modalidad más del uso de la figura de las fundaciones privadas por entidades públicas: en este caso como instrumento de acción conjunta medioambiental y económica de varios Ayuntamientos.

V. Epílogo sobre las Cajas

Trato aparte merece en efecto lo relativo a la incidencia en la realidad fundacional por parte de los cambios que se están produciendo en las Cajas de Ahorro. En el *Anuario* del año pasado recogimos ya algo al respecto. No podemos extendernos ahora mucho más, pero sí que convendrá dar cuenta de las normas generadas en la Comunidad Autónoma en 2011 en orden a hacer efectivas las innovaciones producidas por el Real Decreto-ley 11/2010, de 9 de julio, al que nos referíamos ya el año pasado.

La Junta de Castilla y León dictó, en efecto, el Decreto-ley 1/2011, de 25 de agosto (BOCyL del 26) por el que vino a modificarse el texto refundido de la Ley de Cajas de Ahorro de Castilla y León, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 21 de julio.

Entre las distintas innovaciones —que se añaden a las ya introducidas el año anterior, poco después del Real Decreto-ley 11/2010, por Decreto-ley

2/2010, de 2 de septiembre, de las que no llegamos a dar cuenta en el *Anuario* anterior³⁴— hay que destacar, en lo que aquí interesa, especialmente los retoques introducidos en la regulación contenida en el artículo 21 bis sobre la posible transformación de las Cajas en *fundaciones de carácter especial* —en aplicación del artículo 6 del citado Real Decreto-ley—, al tiempo que encomiendan el ejercicio indirecto de lo que era su objeto propio como entidades de crédito a una entidad bancaria a la que aportan todo su negocio financiero, cuya autorización se contempla en el artículo 21, tras su modificación por el mencionado Decreto Ley 2/2010, siguiendo las normas establecidas por el Estado. Decía así este artículo tal y como se introdujo en 2010:

«1. Las Cajas de Ahorros podrán acordar la segregación de sus actividades financieras y benéfico-sociales mediante el régimen previsto en este artículo en los siguientes casos:

a) Si, en caso de ejercicio indirecto de su actividad financiera mediante una entidad bancaria, la Caja de Ahorros redujera su participación en la entidad bancaria, de manera que no llegara al cincuenta por ciento de los derechos de voto en ésta, y en consecuencia hubiera de renunciar a la autorización para actuar como entidad de crédito según lo previsto en el artículo 4.6.

b) Como consecuencia de la renuncia a la autorización para actuar como entidad de crédito y en los demás supuestos de revocación.

c) Como consecuencia de la intervención de la entidad de crédito en los supuestos previstos en la Ley.

A tal efecto, traspasarán todo el patrimonio afecto a su actividad financiera a otra entidad de crédito a cambio de acciones de esta última y se transformarán en una fundación de carácter especial, perdiendo su condición de entidad de crédito.

La fundación centrará su actividad en la atención y desarrollo de su obra benéfico-social, para lo cual podrá llevar a cabo la gestión de su cartera de valores. La fundación deberá destinar a su finalidad benéfico-social el producto de los fondos, participaciones e inversiones que integre su patrimonio. Con carácter auxiliar, podrá llevar a cabo la actividad de fomento de la educación financiera.

2. El acuerdo a que se refiere el apartado anterior estará sujeto al cumplimiento de los requisitos previstos para la constitución de fundaciones y supondrá la transformación de la Caja en una fundación de carácter especial. La segregación de

³⁴ Ha habido en 2011 varios *Acuerdos de la Junta de Castilla y León* aprobando la modificación de los Estatutos y del Reglamento del Procedimiento Electoral de varias Cajas: Acuerdos 60, 61, 62, 63 y 64/2011, de 16 de junio (respectivamente relativos a Caja Ávila, Caja Municipal de Burgos, Caja del Círculo Católico de Burgos, Caja España, Salamanca y Soria, y Caja Segovia), todos ellos en BOCyL del 22.

la actividad financiera, por su parte, se registrá por lo establecido en esta Ley y en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles.

3. Las transformaciones de Cajas de Ahorros con domicilio social en Castilla y León en fundaciones especiales deberán ser autorizadas por la Junta de Castilla y León, a propuesta de la Consejería competente en materia de Cajas de Ahorros. La autorización deberá otorgarse en el plazo de tres meses a partir de su solicitud, siempre que esta incluya toda la documentación exigible, pudiéndose entender denegada por el transcurso de dicho plazo sin resolución expresa. La autorización sólo podrá denegarse si no concurren los supuestos de hecho y condiciones previstos en el presente artículo o si ese proceso no ofrece garantías suficientes para el adecuado ejercicio de la obra benéfico-social por la futura fundación de carácter especial. Una vez autorizada la transformación, su implementación será supervisada por la Junta de Castilla y León a través de la Consejería competente en materia de Cajas de Ahorros.

4. Al ejercicio de la obra benéfico-social de las fundaciones de carácter especial procedentes de la transformación de Cajas de Ahorros con domicilio en Castilla y León le será de aplicación lo previsto en los apartados 3, 4, 6 y 7 del artículo 87, entendiéndose la referencia hecha en el apartado 6 a los “acuerdos de la Asamblea General” a los acuerdos del órgano competente de la correspondiente fundación».

El Decreto-ley de 2011 ha modificado este último apartado 4, que pasa a ser el número 6, introduciéndose además tres nuevos apartados 4, 5 y 7. La redacción resultante de estos cuatro apartados es la que vamos a reproducir a continuación y se traduce en una determinación más precisa de las normas por las que habrán de registrarse esas *fundaciones especiales*, en una clara atribución de una competencia para su autorización a la Consejería competente en materia de cajas de ahorro, hoy la de Economía y Empleo, y, en fin, en el mantenimiento de la composición del órgano superior de gobierno que ya venían teniendo las Cajas y que para muchos analistas no ha sido la menor de las causas de su hundimiento: claro que ahora estas fundaciones ya no podrán realizar actividades crediticias, obviamente.

«4. A las fundaciones de carácter especial en que se transformen las cajas de ahorros les serán aplicables, además de la presente Ley y del régimen jurídico general sobre fundaciones, las normas reguladoras de las fundaciones que gestionan la obra social de dichas entidades de crédito. Mediante Decreto de la Junta de Castilla y León, a propuesta de la Consejería competente en materia de cajas de ahorros, podrá completarse su régimen jurídico específico.

5. Los estatutos de las fundaciones de carácter especial y sus modificaciones, una vez acordadas por el patronato de las mismas, requerirán la autorización de la Consejería competente en materia de cajas de ahorros.

7. *El patronato de las fundaciones de carácter especial en que se transformen las cajas de ahorros estará compuesto por un máximo de veinte miembros, debiendo estar representados los mismos grupos que en los órganos de gobierno de la caja de ahorros transformada y en la misma proporción. Los criterios y procedimientos para su designación y para la renovación del patronato serán fijados en los estatutos, tomando como referencia los aplicables a los órganos de gobierno de las cajas de ahorros. La Consejería competente en materia de cajas de ahorros podrá nombrar un representante en el patronato de las fundaciones de carácter especial en que se transformen las cajas de ahorros con domicilio social en Castilla y León, que asistirá a las reuniones con voz y sin voto».*

Por Acuerdo 209/2011, de 20 de octubre, de la Junta de Castilla y León, se autorizó a Caja España, Salamanca y Soria el ejercicio indirecto de su objeto propio como entidad de crédito y las consecuentes segregación y modificación de sus Estatutos y Reglamento de Procedimiento Electoral (BOCyL del 21), «sin perjuicio de las demás autorizaciones legalmente preceptivas y de la calificación que, en su día, puedan efectuar los Registros competentes». El 2 de diciembre quedó inscrito en el Registro Mercantil el Banco de Caja España de Inversiones Salamanca y Soria SAU, del que Caja España-Duero es titular del 100% de sus acciones, quedando segregados el 3 de diciembre todos los activos y transferidos al Banco a través del cual ejerce ahora indirectamente la actividad financiera.

Encuentros y desencuentros de las fundaciones y el sector público de la Generalitat de Cataluña

Joaquín Tornos Mas

Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad de Barcelona

María del Mar Martínez Martínez

Profesora de Derecho Administrativo
FPI Universidad Abat Oliba-CEU

SUMARIO: I. PANORAMA ACTUAL DEL FENÓMENO FUNDACIONAL EN CATALUÑA.—II. EL ACUERDO DE GOBIERNO DE FECHA 10 DE JULIO DE 2012.

I. Panorama actual del fenómeno fundacional en Cataluña

El pasado 19 de junio de 2012, se publicó en el *Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya* la Ley núm. 7/2012, por la que se modifica el libro tercero del Código Civil catalán relativo a las personas jurídicas (en adelante, Ley 7/2012)¹.

La reforma acometida por la referida Ley incide de lleno en las fundaciones catalanas. Principalmente los objetivos que se persiguen son aligerar los requisitos exigidos para la constitución de fundaciones y reducir la capacidad de intervención de la Administración pública sobre las mismas. La justificación de la reforma, tal y como señala la propia Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, es reducir el intervencionismo sobre la organización y funcionamiento de estas entidades, lo que «ha supuesto a veces, un freno a la creación de nuevas fundaciones».

En coherencia con ese razonamiento de base, la Ley incorpora medidas de simplificación administrativa —heredadas de la Ley *Omnibus* y a su vez

¹ Ley 7/2012, de 15 de junio, de modificación del libro tercero del Código Civil de Catalunya relativo a las personas jurídicas, publicada en el *DOGC* núm. 6152, de 19 de junio de 2012, pp. 31594 y ss.

de la Directiva de Servicios²— encaminadas a fomentar la constitución de fundaciones. Destacan las siguientes: reducción del importe de la dotación inicial que pasa de 60.000 € a 30.000 € para las fundaciones ordinarias —artículo 331-5— y de 30.000 a 15.000 para el caso de fundaciones temporales —artículo 331-8—; aumento de la autonomía de gestión con la permisibilidad de que los patronos puedan prestar servicios a la fundación —bajo determinadas condiciones, artículos 333-2, 332-9 y 332-10—, también se prevé una regulación más flexible cuando el desembolso de la dotación inicial se realiza en efectivo y de forma sucesiva; flexibilización del régimen de autorizaciones para determinadas operaciones del patronato —se substituye la autorización, antes preceptiva, por la declaración responsable de acuerdo con el nuevo artículo 332-13—; se modifican los artículos 331-1 y 333-11, relativos a los actos de disposición y auditoría de cuentas de las fundaciones, respectivamente; y, otras cuestiones menores, como la posibilidad de que una persona pese a no ostentar la condición de patrono pueda ejercer el cargo de secretario.

Las modificaciones introducidas son sustanciales y se separan radicalmente de la línea mantenida hasta la fecha sobre la necesidad de que las fundaciones estuvieran sujetas a estrictos controles como consecuencia de los escándalos políticos materializados a través de este tipo de entes. Se ha de recordar que las últimas medidas legislativas y Acuerdos de Gobierno adoptados en relación a las fundaciones contemplaban —todos— la necesidad de implantar una serie de limitaciones en cuanto a su control y fiscalización, especialmente en el ámbito del sector público.

Mirando hacia atrás se debe recordar que mediante los Acuerdos de Gobierno, de 10 y 24 de noviembre de 2009, se establecieron toda una serie de medidas —mecanismos de supervisión efectivos— en aras a garantizar el cumplimiento de la voluntad fundacional y el buen uso de los recursos públicos o de las aportaciones privadas y que después quedaron recogidas tanto en proyecto de Ley de Protectorado presentado el 7 de abril de 2010, como en la posterior proposición de Ley presentada por parte del Grupo parlamentario socialista el 8 de febrero de 2011.

² Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, publicada en el *BOE* núm. 308, de 23 de diciembre de 2012, pp. 108507 y ss., y la Directiva 2006/123/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior, publicada en el *DOUE* núm. L 376, pp. 36 y ss.

Pues bien, las líneas básicas de actuación del ejecutivo se centraban en el desarrollo de la función de supervisión, tutela e inspección del Protectorado de fundaciones con un régimen sancionador bastante estricto; las relaciones del Protectorado con las llamadas entidades vinculadas a las fundaciones y otras medidas como la necesidad de publicación de los balances sociales, el fomento de la constitución de órganos de control independientes en el seno de las fundaciones o la confección de inventarios. Se previó también la inclusión preceptiva en el plan contable de las fundaciones de todos aquellos datos que permitieran comprender la actividad y finalidad de estas entidades.

En el mismo sentido, los últimos planes para la inspección de fundaciones adoptados mediante las Resoluciones JUS/194/2010, de 29 de enero y JUS/208/2011, de 21 de enero, por las que se aprobaron los criterios generales que rigieron los Planes de inspección de fundaciones en los años 2010 y 2011 respectivamente,³ o la modificación del Plan de contabilidad de las fundaciones sujetas a la legislación de la Generalitat de Cataluña⁴. Reforma esta última mediante la cual se amplió el contenido de las memorias que las fundaciones han de presentar anualmente ante el Protectorado, además de establecerse otras obligaciones como la necesidad de poner de manifiesto en base a qué criterios seleccionan a sus beneficiarios o el destino de cualquier ayuda que concedan, incluso, los convenios que formalicen. En definitiva: obligación de justificar la elección de sus actividades y el destino de los recursos.

Por lo que a las fundaciones del sector público se refiere dentro de la batería de reformas legislativas adoptadas en el seno del Plan de racionalización y simplificación de la estructura del sector público de la Generalitat de Cataluña, destaca de forma especial el mayor control, cuya progresiva materialización había de tener una repercusión directa en la reducción del número de fundaciones del sector público así como en la fiscalización de estas entidades. Un claro ejemplo de ello fue la nueva Ley 18/2010, de 7 de junio, reguladora de la *Sindicatura de comptes*⁵, en virtud de la cual no sólo las fundaciones del sector público de la Generalitat sino también todas las funda-

³ Publicadas en el *DOGC* núm. 5560, de 4 de febrero de 2010 y núm. 5809, de 2 de febrero de 2011.

⁴ Decreto 125/2010, de 14 de septiembre, de modificación del Plan de contabilidad de las fundaciones y asociaciones sujetas a la legislación de la Generalitat de Cataluña, aprobado por Decreto 259/2008, de 23 de diciembre, publicado en el *DOCG* núm. 5716, de 16 de septiembre de 2010.

⁵ Publicada en el *DOGC* núm. 5648, de 11 junio 2010, pp. 45276 y ss.

ciones vinculadas a partidos políticos —aun siendo totalmente privadas— pasaron a quedar sujetas a su control⁶.

Pero es que, la misma positivización en el Código Civil de las «fundaciones del sector público de la Generalitat de Cataluña», fue hija de su tiempo: en el punto de mira del legislador por razones vinculadas a los escándalos de corrupción destapados con el caso «Palau» e inicios de la crisis económica actual. Razón por la cual, sin ahora entrar a valorar la precisión y técnica del legislador autonómico al definir el sector público mediante el Código civil, el apartado segundo del artículo 333-1 del CCC, abordaba la delimitación de las fundaciones del sector público de la Administración de la Generalitat y de la Administración local de Cataluña⁷. En definitiva, se previeron de manera disyuntiva tres condicionantes, de modo que al concurrir uno de ellos en la fundación determinaba automáticamente su inclusión en el sector público.

La aplicación de esta previsión —así como su propia existencia— no ha sido nada pacífica, contribuyendo en la mayoría de ocasiones a aumentar la sensación de inseguridad jurídica de las diferentes normas o acuerdos de gobierno dictados por la Generalitat con posterioridad al código civil y, especialmente en pugna, con todas aquéllas relacionadas con las medidas de contención del gasto y racionalización del sector público a las que aludíamos.

Situados de nuevo en el escenario actual, de entre todas las modificaciones operadas por la Ley 7/2012, en lo que ahora nos interesa, se ha de destacar la redacción *simplificada y abreviada* del artículo 331-2 del CCC, relativo a la capacidad para fundar, que reza como sigue:

«1. Pueden constituir fundaciones las personas físicas y las personas jurídicas, privadas y públicas. Las personas jurídicas públicas solo pueden hacerlo conjuntamente con personas privadas, de acuerdo con su normativa.

⁶ Para una profundización sobre las medidas de control y fiscalización adoptadas en relación *vid.* nuestras crónicas de las Comunidades Autónomas de este *Anuario de Derecho de fundaciones* para los años 2010 y 2011.

⁷ El precepto, en la redacción dada por la Ley 16/2008, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y financieras, configuró como tales aquéllas constituidas con una aportación mayoritaria de la administración de la Generalitat, de los entes locales, organismos públicos u otros entes dependientes de los mismos, con independencia de que la aportación se realizara de manera directa o indirecta. Igualmente cuando más del cincuenta por ciento del patrimonio fundacional estuviera formado, con carácter permanente, por bienes o derechos aportados por las entidades antes referidas o cuando más de la mitad de los miembros del órgano de gobierno se nombrasen por la Administración de la Generalitat, por los Entes Locales de Cataluña o por bien por organismos públicos u otros entes dependientes de aquéllos.

2. Las personas físicas, para constituir una fundación, deben tener plena capacidad de obrar, si lo hacen entre vivos, o capacidad para testar, si lo hacen por causa de muerte.

3. Para que las personas jurídicas puedan constituir una fundación, es preciso que las normas que las regulan no se lo prohíban y que el acuerdo, en el que debe constar la finalidad de interés general que pretende alcanzarse, sea adoptado por un órgano competente a tal efecto o con facultades suficientes.

4. Los fundadores deben tener la libre disposición de los bienes que aportan a la fundación».

En la nueva redacción del precepto se prevé que las personas jurídicas públicas constituyan fundaciones junto a las privadas, pero se ha eliminado la definición de «fundación del sector público» contenida en la última versión del Código civil. El resto del precepto se conserva inalterado, por tanto, no cabe plantearse que la omisión sea atribuible a un olvido del legislador; dicha eliminación ha sido intencionada. No obstante, analizados *prima facie*, los antecedentes parlamentarios y los trámites que precedieron la aprobación de la Ley 7/2012, brilla por su ausencia mención alguna a los motivos que sustentan la supresión de la definición de «fundación del sector público».

Según hemos apuntado, en el Preámbulo de la referida Ley se realiza una argumentación genérica para motivar los cambios normativos basada en necesidades derivadas del proceso de simplificación administrativa y adaptación de determinadas normas al régimen jurídico derivado de la Directiva de servicios. Sin embargo, las motivaciones esgrimidas en la Exposición de la norma, nada tienen que ver con el mantenimiento o no de la definición que nos ocupa. En definitiva, todo parece indicar que la voluntad del legislador catalán ha sido la de guardar silencio sobre el respecto, pese a ser una modificación de indiscutible calado. Ello nos lleva a intuir que la supresión de esta previsión, lejos esconder un posicionamiento sobre la existencia o no de esta tipología de fundaciones o ser consecuencia de la minimización de un actuar intervencionista, constituye más bien un reconocimiento velado del error en la técnica legislativa escogida hace cuatro años, al introducir en el ordenamiento jurídico un concepto propio del derecho público mediante el Código civil —norma privada por antonomasia—⁸.

⁸ Se ha de recordar que apenas cuatro meses después de la entrada en vigor del libro tercero del Código Civil, ya se observaron discordancias con el precepto que nos ocupa y fue objeto de modificación. En su redacción inicial la terminología escogida fue la de fundaciones «públicas»; desafortunado calificativo que tuvo que ser subsanado por la Ley 16/2008, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y financieras, augurando los posibles conflictos de

Lo anterior nos lleva a concluir que se ha optado por suprimir ese apartado, partiendo de la premisa de que han de ser otras las normas que establezcan los criterios que han de servir de base para determinar cuándo una fundación, sometida a reglas de derecho civil, forma parte del sector público —en nuestro caso— de la Generalitat. Como ya hemos hecho notar en otras ocasiones, en cualquier caso, una fundación es siempre una persona de derecho privado que se rige por el ordenamiento jurídico privado y que, en determinados supuestos, por aplicación de una norma administrativa puede ser considerada «fundación del sector público», habiendo de observar, también por ello, determinadas normas administrativas.

No obstante, se ha de advertir que la bienintencionada supresión puede llevar aparejada una inseguridad jurídica de tal calibre que haga preferible la situación normativa anterior a la reforma. Y es que lo cierto es que en la mayoría de las ocasiones el legislador o el ejecutivo, no se han valido de conceptos unívocos a la hora de referirse al sector público de la Generalitat, se han empleado requisitos similares pero no idénticos que no han hecho más que contribuir a la confusión e indeterminación de cuáles son las fundaciones del sector público y, sobre estas últimas, si se les aplicaba o no a todas por igual las medidas adoptadas o sólo algunas de ellas.⁹

una denominación diversa de la contenida en la Ley de fundaciones estatal y, sobre todo, de la Ley de Contratos del Sector público; así las cosas, se reformó el apartado segundo del artículo 331-2, prescindiendo del término «públicas» y concretando que las fundaciones que cumplieran los requisitos establecidos en dicho apartado, lo serán del «sector público» de la Administración de la Generalitat o de la Administración Local de Cataluña.

⁹ A título de ejemplo, entre otros muchos podemos referir, la problemática suscitada a propósito de las limitaciones presupuestarias en relación a los gastos de personal, previstas por todas las ulteriores leyes presupuestarias catalanas, cuyo ámbito de aplicación se extiende a todo el personal al servicio de «otras entidades del sector público con participación mayoritaria de la Generalitat».

Pues bien, hasta la Ley presupuestaria del pasado año 2011, la Ley no definía lo que se había de entender por «participación mayoritaria de la Generalitat» ni en genérico ni en relación a las fundaciones. Por otra parte, el Acuerdo de gobierno de 28 de setiembre de 2008, por el que se establecen los criterios para la creación y modificación de entidades del sector público de la Generalitat, entre otras cuestiones —vigente hasta el pasado 11 de julio—, sí definía el concepto de «participación mayoritaria de la Generalitat» en relación a las fundaciones, entendiendo como tal, entre otros supuestos, cuando tuviera en el patronato la mayoría de los representantes con derecho a voto. El hecho de que ese Acuerdo calificara de «participación mayoritaria» ese supuesto, distaba mucho del concepto entendido como aquella participación referida al capital social o al patrimonio fundacional contenido en otras normas como la Ley General Presupuestaria del Estado. Si bien un Acuerdo de gobierno no podía —ni puede— modificar normas de rango superior que establecen otros criterios y que dicha definición únicamente debía afectar al objeto del Acuerdo en cuestión, lo cierto es que la Generalitat en más de una ocasión ha acabado considerando aplicables las restricciones

Piénsese que con anterioridad a la reforma operada mediante la Ley 7/2012, la indefinición en una normativa sectorial o específica sobre el concepto de entidad del sector público quedaba salvaguardada —en el caso de las fundaciones— por cuanto el artículo 331-2 del CCC, establecía dichos parámetros. Por tanto, para que la supresión de la definición obtenga el certificado de una buena salud normativa, ha de implicar que toda norma que pueda afectar a estas entidades ofrezca los criterios de base que sirvan para determinar cuándo una fundación sometida a reglas de derecho civil se encuentra, a su vez, integrada en el concepto de «entes del sector público».

En relación con este último apunte sobre la necesidad de que sean otras normas las que, en cada caso y en función de su objeto, sienten los criterios para determinar lo que se ha de considerar —en genérico— por «entidad del sector público», se ha de hacer referencia a la reciente aprobación de la Orden mediante la que se dictan las normas para elaborar los presupuestos de la Generalitat de Cataluña para el año 2013,¹⁰ que en términos casi idénticos a las de los dos ejercicios inmediatos anteriores, incluye dentro de los presupuestos de la Generalitat a determinadas entidades entre las que se contemplan las «fundaciones con participación total o mayoritaria de la Generalitat» —apartado primero letra h) del artículo 2—. Previsión que se clarifica en el último inciso del sucesivo apartado segundo del siguiente modo:

«Con respecto a los consorcios y fundaciones, se considera que la participación de la Generalitat es mayoritaria cuando se dispone de la mayoría, directa o indirecta de los derechos de voto en los órganos de gobierno o patronato. A este efecto, no computan los derechos de voto de los miembros que designa el mismo órgano de gobierno o patronato».

Por tanto, a los efectos presupuestarios queda perfectamente delimitado el ámbito institucional y, en consecuencia, son fundaciones del sector público a esos efectos, todas aquéllas en las que la Generalitat disponga de manera directa o indirecta de los derechos de voto en los órganos de gobierno o en el patronato.

Otra de las normas sectoriales que define a las fundaciones del sector público es la, ya citada, Ley de la *Sindicatura de comptes* que delimita un ámbito subjetivo propio y un Sector público *sui generis*, considerando «fundaciones del sector público» aquéllas que estén participadas o financiadas ma-

presupuestarias y otras medidas a determinadas fundaciones, en virtud de los criterios descritos en otras normativas sectoriales.

¹⁰ Orden ECO/166/2012, de 18 de junio, por la que se dictan las normas para elaborar los presupuestos de la Generalitat de Cataluña para el año 2013, publicada en el DOGC núm. 6154, de 26 de junio de 2012, pp. 32054 y ss.

yoritariamente de forma directa o indirecta por la Generalidad, por las corporaciones locales o por las universidades públicas catalanas, o si su participación minoritaria sumada implica, en un mismo ente, una participación mayoritaria.¹¹

En la otra cara de la moneda, se encuentra el reciente Acuerdo de Gobierno de la Generalitat de Cataluña de 10 de julio de 2012, que a continuación pasaremos a analizar, haciendo especial hincapié, en los desajustes e inseguridad que *de facto* ha producido la reforma del Código civil.

II. El Acuerdo de Gobierno de fecha 10 de julio de 2012

El pasado 10 de julio de 2012, el Gobierno de la Generalitat adoptó el Acuerdo por el que se aprueban los criterios para la creación, modificación y supresión de entidades participadas por la Generalitat, para la toma de participación y la desvinculación de entidades existentes y para la tramitación de determinadas propuestas de Acuerdo de Gobierno relativas a fundaciones¹². Este acuerdo, substituye al anterior de 23 de septiembre de 2008, por el que, entre otras cuestiones, se aprobaron los criterios para la creación y modificación de entidades del sector público de la Generalitat.

Tal y como el Gobierno pone de manifiesto en la parte expositiva del Acuerdo que nos ocupa, el anterior Acuerdo del año 2008 se centraba en la definición y sistematización de los criterios para regular y justificar los procesos de creación o modificación de entidades o en la incorporación o toma de participación. Pero a la vista del contexto económico actual, se ha obser-

¹¹ El apartado tercero b) del artículo 3 de la Ley de la *Sindicatura* establece que: «El sector público de Cataluña, formado por: (...) Los organismos, las entidades, las sociedades mercantiles, las fundaciones del sector público, los consorcios y, en general, cualquier persona jurídica bajo cualquier modalidad admitida en derecho, si está participada o financiada mayoritariamente de forma directa o indirecta por la Generalidad, por las corporaciones locales o por las universidades públicas catalanas, o si su participación minoritaria sumada implica, en un mismo ente, participación mayoritaria».

¹² Hasta la fecha este Acuerdo de Gobierno no ha sido publicado en el *DOGC* ni en la página Web del Gobierno en la que, sin embargo, si consta el resto de los acuerdos adoptados el 10 de julio de 2012. Por otra parte, el *Departament d'Economia i Coneixement*, no ha substituido el anterior Acuerdo de 23 de septiembre de 2008, por el actual, ni ha adaptado los trámites. No obstante, se ha de destacar que ya se ha aplicado para materializar la modificación estructural de la sociedad de la *Corporació Catalana de Mitjans Audiovisuals*, mediante fusión por absorción de su filial *TVC Edicions i Publicacions*, S.A., por parte de la *Televisió de Catalunya*, S.A., y la modificación estatutaria que se deriva de dicha operación. La autorización se llevó a cabo mediante el Acuerdo GOV/83/2012, de 28 de agosto, publicado en el *DOGC* núm. 6203, de 30 de agosto de 2012, pp. 41401 y ss.

vado la necesidad de dotar a la Generalitat de Cataluña y a su sector público de una mayor flexibilidad y simplicidad en las actuaciones que hagan posible la supresión o desvinculación de entidades, sin perjuicio de aquellos criterios necesarios a fin de asegurar el rigor en la valoración de la necesidad de creación o modificación de entidades o bien de la incorporación o toma de participación de otras.

Por lo tanto, según se desprende del preámbulo del Acuerdo de referencia, el objetivo perseguido con estas directrices es, por un lado, facilitar la eliminación o desvinculación de entidades y, por otro, ser restrictivos en todo lo que concierna a la creación o intervención de la Generalitat o de su sector público en otras entidades. Todo ello se enmarca dentro del proceso de simplificación y racionalización del sector público y del conjunto de entidades participadas por la Generalitat.

El Acuerdo se estructura en dos anexos. El primero contiene los criterios para la creación, la modificación y la supresión de entidades participadas por la Generalitat, toma de participación y desvinculación de entidades existentes, y sobre la información relativa al sector público. El segundo, contiene determinados criterios sobre la tramitación de las propuestas de Acuerdos de Gobierno de autorización de subvenciones en favor de fundaciones, y de las propuestas de Acuerdos del Gobierno relativas a la composición del patronato de fundaciones.

Sin perjuicio de los procedimientos concretos y requisitos que articula el Acuerdo, lo que nos interesa destacar es su ámbito subjetivo, con la finalidad de dilucidar la eventual afectación o sujeción de las fundaciones catalanas a dicha normativa y, en su caso, en qué grado y en qué términos. En este sentido el punto segundo del Acuerdo delimita su ámbito de aplicación en los siguientes términos:

«Estos criterios se aplican a las propuestas de creación de nuevas entidades en las cuales participen la Administración de la Generalitat o las entidades de su sector público, así como también a las propuestas de toma de participación en entidades ya existentes y las de supresión o desvinculación de estas».

Concretando que:

«A estos efectos, se entiende que se participa en una entidad cuando se dispone de derechos sobre el resultados y el capital o fondo patrimonial, o bien cuando se dispone de derechos políticos mediante la designación de representantes en sus órganos de gobierno. En cuanto a las fundaciones, se entiende que se participa cuando la Administración de la Generalitat o las

entidades de su sector público tienen la capacidad de nombrar miembros del patronato o han aportado patrimonio fundacional»¹³.

De una simple lectura ya podemos afirmar que el análisis sobre el alcance del Acuerdo presenta una problemática de inicio. Y es que incluyendo de forma expresa en el ámbito subjetivo a «las entidades del sector público de la Generalitat» no define aquello que se ha de entender, precisamente, por «entidad del sector público» a los efectos de la aplicación del Acuerdo¹⁴.

En relación a esta última cuestión, conviene aclarar —por su confusa redacción— que el segundo párrafo transcrito no se encarga de delimitar lo que constituye el «sector público» desde el punto de vista subjetivo de la aplicabilidad del Acuerdo; lo que hace es definir el término «participación». Es decir, cuando la Generalitat o su sector público —ahora indefinido— se propongan crear una nueva entidad o participar en una ya existente, sólo en

¹³ Esta traducción y las demás transcripciones que se realicen sobre las disposiciones del Acuerdo de 2012 y, también, de 2008, son nuestras.

¹⁴ El Acuerdo de 23 de septiembre de 2008, estaba redactado en los siguientes términos:

Las condiciones y requisitos que se establecen en este documento se aplicarán a todas las propuestas de creación de nuevas entidades en las cuales participe la Generalitat o las entidades de su sector público participen, así como también a las propuestas de toma de participación en entidades existentes.

A estos efectos, se entiende que se participa en una entidad cuando se dispone de derechos económicos sobre los resultados y el capital o fondo patrimonial o bien cuando se dispone de derechos políticos mediante la designación de representantes en sus órganos de gobierno.

A los efectos de la aplicación de este acuerdo se entiende que la participación del sector público de la Generalitat en una entidad es mayoritaria cuando participa, directamente o indirectamente, en más de un cincuenta por ciento de su capital o fondo patrimonial o puede designar o dispone, por vía estatutaria, de la mayoría de los representantes con derecho de voto de sus órganos de gobierno. Para la determinación de este porcentaje se sumarán las participaciones correspondientes a las entidades integradas en el sector público de la Generalitat de Cataluña, en el supuesto de que en el capital social o en el fondo patrimonial participen varias de éstas.

Aun así, en el caso de las fundaciones, la participación se considerará mayoritaria cuando tenga en el patronato la mayoría de los representantes con derecho a voto o bien cuando, esta presencia sea inferior del cincuenta por ciento, coincida que también: a) su patrimonio fundacional, con carácter de permanencia, está formado, en más de un cincuenta por ciento, por bienes o derechos que le sean aportados o cedidos por el sector público de la Generalitat, o b) los recursos que financien sus gastos corrientes y de inversión provengan, en más de un cincuenta por ciento, de forma recurrente y en régimen de no concurrencia, del sector público de la Generalitat.

En el nuevo Acuerdo de 2012, únicamente se ha conservado el contenido que hemos subrayado *ut supra*. Se ha eliminado el párrafo tercero que singularizaba la definición de «participación mayoritaria del sector público de la Generalitat en una entidad» y se ha eliminado también, la definición de lo que se ha de entender por «participación mayoritaria del sector público de la Generalitat en una fundación». Nótese que la redacción actual únicamente define «participación» a secas, prescindiendo de la connotación de las mayorías.

el supuesto de que se cumplan las circunstancias recogidas en el segundo párrafo del punto segundo, deberán sujetarse a los procedimientos establecidos.

Por lo tanto, en el supuesto de que una fundación estuviera sujeta a las previsiones del Acuerdo —por tener la consideración de entidad del sector público de la Generalitat—, sólo tendría que observar el procedimiento establecido si (i) la operación implicara obtener derechos sobre los resultados y el capital o fondo patrimonial, o bien adquiriera la facultad de designar representantes en el órgano de gobierno de la sociedad; y (ii) en el caso de que la fundación quisiera formar parte, a su vez, de otra fundación, si obtuviera la facultad de nombrar a miembros del patronato o hubiera aportado patrimonio.

Como cuestión menor, debemos señalar que en los referidos apartados relativos al ámbito de aplicación tampoco se hace mención alguna a la «desvinculación de entidades ya existentes», pese a que esta cuestión sí se incluye en el objeto del Acuerdo según el título que lo rubrica.

Los criterios también son de aplicación a las propuestas de modificación de entidades existentes cuando afecten a las funciones, al objeto o la finalidad; a la forma jurídico-organizativa por razón de la actividad; a la composición y funcionamiento de los órganos de gobierno; al régimen de adopción de acuerdos de los órganos de gobierno; a la participación de la Administración de la Generalitat o de las entidades de su sector público; a la titularidad de la participación de la Administración de la Generalitat ya sea directa o indirecta o de las entidades de su sector público y la fusión o escisión.

Por otro lado, expresamente se enumeran determinadas operaciones cuya ejecución no está sujeta a la aplicación de los criterios del Acuerdo: Las participaciones que se adquieran como consecuencia de la ejecución de garantías; las propuestas que respondan a un mandato legal, en cuanto al contenido específico de ese mandato; las que no tengan carácter instrumental, sino que representen una mera participación financiera;¹⁵ o aquellas participaciones en otras entidades de carácter honorífico o protocolario. Sin embargo, todas estas operaciones, por indicación expresa del Acuerdo, se tendrán que justificar oportunamente.

¹⁵ Según el acuerdo, se entiende por participación de carácter meramente financiero aquella toma de participación, cuyo objeto no sea el control de la entidad en sí mismo ni la vinculación de su finalidad social a la ejecución de las políticas de la Generalitat, sino el apoyo financiero a la entidad en el marco de las políticas de promoción económica. En cualquier caso, esta operación tiene que resultar de fácil desinversión ya sea por su elevada liquidez o por las condiciones pactadas.

Pero es que otros puntos del Acuerdo contribuyen aún más a fomentar la incertidumbre generada por la indefinición del apartado transcrito. Muestra de ello es el preámbulo del Acuerdo cuando expone que:

«Este nuevo Acuerdo, por razones de racionalización, claridad y simplificación en la producción de disposiciones, contiene un anexo de aplicación al conjunto de las entidades en que participa la Administración de la Generalitat y otro limitado al ámbito específico de las fundaciones, como ya sucede en el Acuerdo de 23 de septiembre de 2008, aunque con contenidos diferentes.

Por todo esto, a propuesta de las personas titulares de los departamentos de la Presidencia, de Gobernación y Relaciones Institucionales, de Economía y Conocimiento y de Justicia, el Gobierno

Acuerda:

1. Aprobar los criterios para la creación, la modificación y la supresión de entidades participadas por la Generalitat, para la toma de participación y la desvinculación de entidades existentes, y sobre la información relativa al sector público, que constan al anexo 1. (...).

Como puede observarse, en el primer párrafo se afirma que el Acuerdo lo ha de aplicar cualquier entidad en la que tenga presencia la Administración de la Generalitat de Cataluña, sin establecer ningún porcentaje de participación ni concretar si se está refiriendo a una participación económica u orgánica —ámbito subjetivo—. El tenor literal de esta redacción implicaría que cualquier ente en el que participara la Generalitat —a pesar de que fuera de manera minoritaria o residual— que quisiera crear, modificar, suprimir o participar en una entidad diferente, tendría que seguir los procedimientos establecidos en el Acuerdo. Es decir, la creación, modificación, supresión o toma de participación cuando concierne a entidades participadas por la Generalitat.

Por el contrario, el tenor literal del último párrafo transcrito determinaría que los criterios se aplicaran a «cualquier» ente —esté o no participado por la Generalitat— que quisiera proceder a crear, modificar, suprimir, participar o desvincularse de una entidad en la que participe la Generalitat. Es decir, en el primer párrafo está redactado desde la perspectiva del ámbito subjetivo de la aplicación del Acuerdo y, el último, desde el ámbito objetivo.

Y, en idénticos términos, el primer inciso de la disposición primera del Acuerdo relativo al ámbito objetivo de aplicación, al establecer que: «El objeto de estos criterios es concretar las condiciones que tienen que cumplir las propuestas de creación, modificación y supresión de entidades participadas

por la Generalitat»; a lo que se añade —de nuevo bajo otra perspectiva: «y de toma de participación y desvinculación de la Generalitat de entidades existentes, y sobre la información relativa al sector público». Por tanto, según esta disposición primera tendrían que observar el acuerdo:

i) Toda entidad —en nuestro caso toda fundación— que quisiera crear, modificar y suprimir una entidad en la que participe la Generalitat, y

ii) La Generalitat cuando quiera participar o desvincularse de cualquier entidad existente.

A todo el desbarajuste anterior, se suma el hecho de que en los párrafos transcritos, en ningún caso, se alude a las «entidades del sector público», únicamente a la Generalitat.

Pues bien, las consideraciones expuestas, que van más allá de un cierto juego de exégesis jurídica, presentan unas consecuencias concretas; y es que, desprovistos de la definición de «fundación del sector público» en el CCC, una fundación catalana que quiera crear, participar, modificar, o suprimir alguna entidad, se encuentra ante la imposibilidad material de conocer con certeza cuál es la legalidad aplicable.

Descendiendo a lo concreto, nos planteamos qué requisitos y procedimientos tendría que observar una fundación en Cataluña si decidiera adquirir participaciones de una sociedad. En base al Código civil y, al margen de las previsiones concretas que pudieran contener los estatutos de la fundación, la regla general sería que previamente a cualquier manifestación exterior, la operación requiera la aprobación previa del pleno del patronato, que lo pondrá en conocimiento del Protectorado con anterioridad o posterioridad a su adopción —según los casos—.

En el supuesto de que la adquisición implique la participación en entidades personalistas en las que se asumen responsabilidades personales de las deudas sociales, será obligatorio comunicarlo con carácter previo al Protectorado, quedando sujeta la posibilidad de la operación a la autorización final de dicho órgano —la asunción del riesgo podría afectar al patrimonio de la fundación—. En el resto de casos, la toma de participación únicamente tendría que ser comunicada *ex post* —30 días después de realizarse la operación—¹⁶.

¹⁶ El artículo 333-4 del CCC establece que: «1. Las fundaciones pueden constituir sociedades y participar en las mismas. Si ello supone la asunción de responsabilidad personal por las deudas sociales, es precisa la autorización previa del protectorado. 2. La fundación debe comunicar al protectorado en el plazo de treinta días la adquisición o tenencia de acciones o de participaciones sociales que le confieran, directa o indirectamente, el control de socie-

Ahora bien, la posibilidad, procedimientos y requisitos para participar en una entidad, se complican si dicha fundación formara parte del sector público. El Acuerdo de 10 de julio de 2012, prevé determinadas exigencias que pueden condicionar, a todas luces, dicha participación.

En primer lugar, la fundación tendría que realizar el ejercicio de determinar si la operación que desea realizar, como veíamos en el punto segundo del acuerdo, implica: (i) la obtención de derechos sobre los resultados y el capital o fondo patrimonial, o bien, (ii) la adquisición de facultades para designar representantes en el órgano de gobierno de la sociedad. En caso afirmativo, la *eventual* fundación «del sector público» tendría que justificar que la participación en la entidad que desea llevar a cabo está basada en determinados criterios de necesidad, así como el cumplimiento de determinados requisitos jurídico administrativos, de control efectivo y de viabilidad económica y financiera.

De los cuatro criterios a seguir —de necesidad, de forma jurídico-organizativos, de control efectivo y de viabilidad económica— merece destacarse en primer lugar el necesidad, en virtud del cual la fundación, tendría que justificar, entre otras cuestiones que la actividad de la sociedad en la cual se propone participar no la está desarrollando otro organismo o entidad ya existente, y que no es viable o eficiente conseguir las finalidades o llevar a cabo las actividades propuestas con la estructura existente, ya sea desde la fundación o desde otra entidad del sector público de la Generalitat, ni mediante otros instrumentos, como por ejemplo los convenios de colaboración, el otorgamiento de subvenciones o la constitución de fondos especiales.

Además de la justificación de dichos extremos, el Acuerdo concreta que la propuesta tiene que presentar una mejora sustancial, en términos de eficacia y eficiencia, en la prestación de un servicio o en la realización de cualquier otra actividad, en relación con la que ya se esté llevando a cabo o se pudiera llevar a cabo dentro del sector público de la Generalitat.

En segundo lugar, por lo que respecta a los criterios de control efectivo, el Acuerdo determina que en el caso de que la Generalitat formara parte de la entidad en la cual la fundación pretende participar, se tendrá que garantizar que tras producirse la operación:

dades que limiten la responsabilidad de los asociados. 3. El ejercicio por una fundación de funciones de administración de sociedades debe ser compatible con el cumplimiento de las finalidades fundacionales». [La redacción de este precepto no se ha visto afectada por la modificación operada por la Ley 7/2012].

i) la relación entre las aportaciones económicas del sector público de la Generalitat y su participación en los resultados, en el patrimonio y en la capacidad de decisión en los órganos de gobierno de la entidad es proporcional, y

ii) que las decisiones estratégicas más relevantes de la sociedad contarán con el voto favorable de los representantes de la Administración de la Generalitat —o de su sector público— para poder ser aprobadas.

La justificación de estos requisitos únicamente se exige en aquellos supuestos en los que la Generalitat forma parte de una entidad sin poseer el «control efectivo»¹⁷. La razón de ser es que con la incorporación de la fundación a la entidad, podría suceder que esa entidad pasara a formar parte del sector público por cuanto a la participación minoritaria de la Generalitat se añadiría la cuota adquirida por la fundación. La Generalitat entiende que si se cumplen esos requerimientos poseerá el control efectivo con independencia del porcentaje de participación que adquiera la fundación.

No obstante, de no concurrir la situación descrita en el punto segundo del Acuerdo, no se tendrían que observar los criterios. Por tanto, si la operación únicamente implicase una mera participación financiera, la fundación sólo tendría que estar a lo que estipula el Código civil. Sin embargo, la fundación debería justificar suficientemente esta circunstancia.

En definitiva, al margen de todas las consideraciones anteriores y, al margen de que sería conveniente que el Departamento competente procediera a clarificar el Acuerdo en su conjunto, si forzamos una interpretación teleológica de los contenidos, hemos de tener presente que los criterios que últimamente baraja la Generalitat a la hora de determinar la dependencia de entidades grosso modo son: (i) que se tenga mayoría en la aportación de recursos iniciales o anuales y/o (ii) la potestad para elegir miembros de los órganos de gobierno, de manera que se obtenga el control. Al concurrir una de las dos circunstancias, suele considerarse al ente dependiente o del sector público.

Siguiendo con la lógica, lo que pretende esta nueva versión del Acuerdo de gobierno no es más que, en primer lugar, reducir el sector público, especialmente aquellas entidades dependientes e instrumentales —ya sea de manera directa o indirecta— de la Generalitat, con la finalidad de evitar dupli-

¹⁷ Se añade una nueva imprecisión y es que tampoco se define lo que se ha de entender por «control efectivo».

ciudades de funciones y la dispersión en formas jurídicas desvinculadas y, en segundo lugar, fomentar el control y la eficacia. Por tanto, la reflexión sobre la aplicabilidad del Acuerdo será estéril si la operación no va a afectar directa o indirectamente al sector público de la Generalitat —en el sentido más amplio—.

Así las cosas, partiendo de la base de que las finalidades que persigue el Acuerdo son sanas, la prudencia aconseja que cuando la fundación en cuestión pudiera ser tildada siquiera un ápice de «sector público Generalitat», efectúe y cumpla con dichos trámites y requisitos.

Para finalizar la presente reflexión, queremos señalar que con la eliminación en el Código civil del concepto de «fundaciones del sector público», nos encontramos ante la peculiaridad de un sector público a la carta de la normativa sectorial de turno. Cuestiones como la redefinición de «participación mayoritaria» —o duplicidad de definiciones para un mismo concepto— conlleva que fundaciones que bajo determinadas normativas se entienden participadas mayoritariamente por entidades del sector público, en el sentido de otras, no lo estén y, en consecuencia, queden excluidas del sector público a esos efectos.

Por otra parte, conviene llamar la atención sobre el hecho de que la tendencia observada es prescindir de los criterios patrimoniales o de financiación y, ello, podría entrar claramente en contradicción con determinadas obligaciones derivadas de la conceptualización europea.

Si bien es cierto que la normativa de contratación pública del estado, en último término, salva las ambigüedades producidas por las dispares normativas autonómicas y delimita lo que es el sector público en armonía con las Directivas —incluidas las fundaciones¹⁸—, no debemos olvidar que existen

¹⁸ En este sentido, el artículo 3.1 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, establece que:

«1. A los efectos de esta Ley, se considera que forman parte del sector público los siguientes entes, organismos y entidades: (...)

f) Las fundaciones que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de una o varias entidades integradas en el sector público, o cuyo patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50 % por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades. Las fundaciones que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de una o varias entidades integradas en el sector público, o cuyo patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50 % por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades. (...)

h) Cualesquiera entes, organismos o entidades con personalidad jurídica propia, que hayan sido creados específicamente para satisfacer necesidades de interés general que no

otras obligaciones como, por ejemplo, las relativas al déficit público y a los niveles presupuestarios. A tal efecto, se ha de recordar que los presupuestos han de incluir, por imperativo europeo, todas aquellas entidades que, a pesar de no estar participadas manera total o mayoritaria por una Administración pública, hayan sido clasificadas, en nuestro caso, dentro del «Sector Administración Pública de la Generalitat» de acuerdo con la metodología del SEC. Por tanto, aquellas fundaciones en las que la Generalitat no posea una «participación mayoritaria» pero estén clasificadas en el Sistema referido, habrán de constar obligatoriamente en los presupuestos como parte integrante del Sector público de la Generalitat, por más que ésta, no comulgue con dichos criterios¹⁹.

En consecuencia, existen obligaciones como las que hemos referido que podrían verse falseadas al no considerar a determinadas entidades como las «fundaciones del sector público», puesto que para el intérprete comunitario la financiación de la entidad es un elemento esencial a la hora de incluirla en el espectro del sector público²⁰.

tengan carácter industrial o mercantil, siempre que uno o varios sujetos pertenecientes al sector público financien mayoritariamente su actividad, controlen su gestión, o nombren a más de la mitad de los miembros de su órgano de administración, dirección o vigilancia».

¹⁹ *Vid.*: COMISIÓN EUROPEA. Manual SEC 95' sobre el déficit público y la deuda pública. Luxemburgo: OPOCCEE, 2002, p.9 y ss.

²⁰ Sobre la importancia de la financiación como criterio determinante de su pertenencia al sector público, *vid.*: la Sentencia del TJCE de 13 de diciembre de 2007, —Asunto C-337/06, *Bayerischer Rundfunk*— y la Sentencia del TJCE de 3 de octubre de 2000, —Asunto C-380/98, Universidad de *Cambridge*—.

ANEXO

Código Civil	Ley 7/2012, de 15 de junio
<p>Artículo 312-3. <i>Composición de los órganos colegiados</i></p> <p>1. Los órganos colegiados están compuestos, como mínimo, por tres miembros, designados en el acto de constitución o de acuerdo con los estatutos, y deben tener al menos una persona con el cargo de presidente y otra con el de secretario.</p> <p>2. El órgano colegiado puede designar los cargos si los estatutos o el acuerdo de creación del propio órgano no regulan el procedimiento de designación.</p> <p>3. Si los estatutos no establecen quién debe sustituir temporalmente a la persona que ocupa el cargo de presidente en caso de vacante, ausencia, imposibilidad o cualquier otra causa, la presidencia corresponde a los vicepresidentes de acuerdo con su ordenación, al miembro del órgano con más antigüedad en el cargo o, en último término, al de más edad. En los mismos casos, el vocal de menos edad sustituye a la persona que ocupa el cargo de secretario.</p>	<p>Artículo 312-3. <i>Composición de los órganos colegiados</i></p> <p>1. Los órganos colegiados están compuestos, como mínimo, por tres miembros, designados en el acto constitutivo o de acuerdo con los estatutos, y deben tener al menos una persona con el cargo de presidente y otra con el de secretario. Este último cargo puede corresponder a una persona que no tenga la condición de miembro del órgano colegiado. El secretario, en este caso, interviene en las reuniones con voz pero sin voto, y tiene el deber de advertir de la legalidad de los acuerdos que pretenda adoptar el órgano.</p>
<p>Artículo 215-2.e)</p> <p>Las delegaciones de funciones y su modificación, revocación o sustitución <i>a excepción de los poderes generales para pleitos</i>. Estos actos no son inscribibles en el caso de las asociaciones.</p>	<p>Artículo 315-2.e). <i>En la hoja registral</i></p> <p>Las delegaciones de funciones y su modificación, revocación o sustitución. Estos actos no son inscribibles en el caso de las asociaciones.</p>
<p>Artículo 331-2. <i>Capacidad para la constitución</i></p> <p>1. Pueden constituir fundaciones las personas físicas y las personas jurídicas.</p>	<p>Artículo 331-2. <i>Capacidad</i></p> <p>1. Pueden constituir fundaciones las personas físicas y las personas jurídicas, privadas y públicas. Las personas</p>

Código Civil	Ley 7/2012, de 15 de junio
<p>cas, privadas y públicas. Las personas jurídicas públicas sólo pueden hacerlo conjuntamente con personas privadas, de acuerdo con su normativa.</p>	<p>jurídicas públicas sólo pueden hacerlo conjuntamente con personas privadas, de acuerdo con su normativa.</p>
<p>2. Son fundaciones del sector público de la Administración de la Generalidad o de la Administración local de Cataluña las fundaciones que cumplen alguna de las siguientes condiciones:</p>	<p>2. Las personas físicas, para constituir una fundación, deben tener plena capacidad de obrar, si lo hacen entre vivos, o capacidad para testar, si lo hacen por causa de muerte.</p>
<p>a) Que se hayan constituido con una aportación mayoritaria de la Administración de la Generalidad, de los entes locales de Cataluña o de organismos públicos u otros entes que dependan de los mismos, tanto si la aportación se hace de forma directa como indirecta.</p>	<p>3. Para que las personas jurídicas puedan constituir una fundación, es preciso que las normas que las regulan no se lo prohíban y que el acuerdo, en el que debe constar la finalidad de interés general que pretende alcanzarse, sea adoptado por un órgano competente a tal efecto o con facultades suficientes.</p>
<p>b) Que más del 50% de su patrimonio fundacional esté formado, con carácter permanente, por bienes o derechos aportados o cedidos por las entidades a que se refiere la letra a.</p>	<p>4. Los fundadores deben tener la libre disposición de los bienes que aportan a la fundación.</p>
<p>c) Que más de la mitad de los miembros del órgano de gobierno sean nombrados por la Administración de la Generalidad, por los entes locales de Cataluña o por organismos públicos u otros entes que dependan de aquéllos.</p>	
<p>3. Las personas físicas, para constituir una fundación, deben tener plena capacidad de obrar, si lo hacen entre vivos, o capacidad para testar, si lo hacen por causa de muerte.</p>	
<p>4. Para que las personas jurídicas puedan constituir una fundación, es preciso que las normas que las regulan no se lo prohíban y que el acuerdo, en el que debe constar la finalidad de interés general que pretende alcanzarse, sea adoptado por un órgano competente a tal efecto o con facultades suficientes.</p>	

Código Civil	Ley 7/2012, de 15 de junio
<p>5. Los fundadores deben tener la libre disposición de los bienes que aportan a la fundación.</p>	
<p>Artículo 331-5 Dotación inicial de 60.000.</p>	<p>Artículo 331-5 Dotación inicial de 30.000.</p>
<p>Artículo 331-6.5 Si la fundación es constituida por personas físicas o jurídicas privadas y la dotación es dineraria, se acepta la dotación sucesiva en los supuestos en que el compromiso de la aportación sucesiva consta en títulos ejecutivos. En todo caso, el desembolso inicial debe ser al menos del 50% y el resto debe aportarse en el plazo de cuatro años.</p>	<p>Artículo 331-6 Si la dotación se aporta en dinero, se admite su desembolso sucesivo. Desembolso de al menos el 25% y el resto debe hacerse efectivo en cinco años. Si está constituida por personas jurídica públicas, el compromiso de las aportaciones sucesivas debe constar de forma expresa en el acuerdo fundacional aprobado por el órgano de gobierno competente de acuerdo con lo establecido por la legislación de finanzas públicas.</p>
<p>Artículo 331-8 2. Pueden constituirse fundaciones con una dotación no inferior a 30.000 euros por un plazo máximo de cinco años. 3. antes de la finalización del período a que se refiere el apartado 2 puede modificar estatutos para prorrogar o hacerla indefinida. La prórroga solo puede hacerse una vez, por período igual al adoptado inicialmente.</p>	<p>Artículo 331-8. <i>Fundaciones temporales</i> 2. Pueden constituirse fundaciones con una dotación no inferior a 15.000 euros por un plazo máximo de cinco años. 3. las fundaciones pueden modificar los estatutos para prorrogar su duración hasta un período máximo equivalente a la mitad del plazo inicial previsto en el momento de su constitución o para hacerla indefinida.</p>
<p>Artículo 332-1 h) Los que requieren la autorización o aprobación del protectorado. i) No existía.</p>	<p>Artículo 332-1 El patronato no puede delegar h) Los que requieren la autorización o aprobación del protectorado o la adopción y formalización de una declaración responsable.</p>

Código Civil	Ley 7/2012, de 15 de junio
	i) Adopción y formalización de las declaraciones responsables.
<p>Artículo 332-2</p> <p>En las fundaciones con más de 25 trabajadores en que se produzca al menos una de las dos circunstancias a que se refiere el artículo 333-11-1-a y b <i>debe haber una o más personas que ejerzan las funciones de dirección de la gestión ordinaria de la fundación</i> y de ejecución de los acuerdos del patronato que los estatutos les asignen o el patronato les haya delegado.</p> <p>2. Las personas con funciones de dirección de la fundación deben ser designadas por el patronato. En las fundaciones a que se refiere el apartado 1, las personas con funciones de dirección no pueden ser miembros del patronato, pero pueden asistir a las reuniones e intervenir en las mismas, con voz pero sin voto, de acuerdo con lo que eventualmente dispongan los estatutos. En las demás fundaciones, si un patrono realiza tareas de dirección o gerencia diferentes a las que implica el cargo de patrono, estas tareas deben regularse en el marco de una relación contractual, incluyendo la de carácter laboral, y deben cumplirse los requisitos establecidos por el artículo 332-10, previa autorización del protectorado.</p> <p>3. Se aplican a las personas con funciones de dirección los artículos 332-3.2 y 332-9 en cuanto a su capacidad, a las causas de inhabilitación y a la actuación en caso de conflicto de intereses.</p>	<p>Artículo 332-2</p> <p>El patronato, de acuerdo con lo que eventualmente dispongan los estatutos, puede designar a una o más personas para ejercer funciones de dirección de la gestión ordinaria de la fundación. Si estas funciones son encomendadas a algún patrono, es preciso hacerlo de acuerdo con el 332-10.</p> <p>Se aplican a las personas con funciones de dirección los artículos 332-3.2 y 332-9 en lo que concierne a su capacidad, las causas de inhabilitación y a la actuación en caso de conflicto de intereses.</p>
<p>Artículo 332-9</p> <p>Si existe conflicto de intereses entre la fundación y alguna persona integran-</p>	<p>Artículo 332-9</p> <p>Los patronos y las personas que se equiparan a ellos, de acuerdo con el 312-</p>

Código Civil	Ley 7/2012, de 15 de junio
<p>de uno de sus órganos, debe procederse de acuerdo lo establecido en el 312-9 y, si se adopta el acuerdo o se ejecuta acto en cuestión, debe comunicarse al protectorado en 30 días.</p> <p>Patronos y personas especialmente vinculadas no pueden suscribir con la fundación, <i>sin autorización previa</i>, compraventas, arrendamientos de objetos de extraordinario valor.</p>	<p>9.3 solo pueden realizar operaciones con la fundación si queda suficientemente acreditada su necesidad y la prevalencia de los intereses de la fundación sobre los particulares del patrono o persona equiparada. Antes de llevar a cabo la operación, el patronato debe aportar una <i>declaración responsable</i> y debe presentarla al protectorado junto con la pertinente documentación justificativa, de acuerdo con lo dispuesto por el 332-13.</p>
<p>Artículo 332-10</p> <p>Los patronos de las fundaciones en que concurren las circunstancias a que se refiere el artículo 332-2.1 no pueden tener ningún tipo de relación laboral o profesional retribuida con la fundación. En los demás supuestos, la relación laboral o profesional debe articularse mediante un contrato, que determine claramente las tareas laborales o profesionales que se retribuyen, las cuales debe ser diferentes a las propias del cargo de patrono, previa autorización del protectorado.</p> <p>El número de patronos con relación laboral o profesional no puede ser en ningún caso igual o superior al número de patronos previstos para que el patronato se considere válidamente constituido.</p>	<p>Artículo 332-10</p> <p>Los patronos ejercen sus cargos gratuitamente, si bien tienen derecho al anticipo y reembolso de los gastos debidamente justificados y a la indemnización por los daños producidos por razón de este ejercicio.</p> <p>Los patronos pueden establecer una relación laboral o profesional retribuida con la fundación siempre y cuando se articule mediante un contrato que determine las tareas laborales o profesionales que se retribuyen. En todo caso, estas tareas laborales o profesionales retribuidas deben ser diferentes de las tareas y funciones que son propias del cargo de patrono.</p> <p>El patronato, antes de la formalización del contrato del patrono con la fundación, debe presentar al protectorado la declaración responsable de acuerdo con lo establecido en el 332. Si el importe de los contratos con un patrono es superior a 100.000 euros anuales o al 10% de los ingresos devengados en el último ejercicio económico cerrado y aprobado por el patronato, debe acompañarse la declaración responsable con un informe validado por técnicos inde-</p>

Código Civil	Ley 7/2012, de 15 de junio
	<p>pendientes que justifique que la contratación es beneficiosa para la fundación y responde a criterios del mercado laboral o profesional. También se requiere dicho informe si el coste anual de los contratos más el coste del nuevo contrato que se pretende formalizar es superior a dicho 10%.</p> <p>El número de patronos con relación laboral debe ser inferior al número de patronos previsto para que el patronato se considere válidamente constituido.</p>
Artículo 332-13	<p>Artículo 332-13. <i>Se añade un artículo.</i></p> <p><i>Declaración responsable</i></p> <p>1. La adopción de declaraciones responsables por el patronato debe ser acordada con el voto favorable de dos tercios del número total de patronos, sin computar los que no puedan votar por razón de conflicto de intereses con la fundación. En el acta de la reunión y en los certificados que dejen constancia de estos acuerdos debe hacerse constar el sentido del voto de los patronos. Las declaraciones responsables deben formularse de acuerdo con un modelo normalizado y acreditarse mediante un certificado firmado por el secretario con el visto bueno del presidente.</p> <p>2. Previamente a la adopción del acuerdo sobre la declaración responsable, los patronos deben disponer de los informes exigidos por la ley y del resto de información relevante. Los modelos normalizados de las declaraciones responsables del patronato, firmados por todos los patronos que las han adoptado, deben presentarse al protectorado, junto con una copia de los informes que procedan, antes de ejecutar el acto u otorgar el</p>

Código Civil	Ley 7/2012, de 15 de junio
	<p>contrato que es objeto de la declaración responsable. También deben adjuntarse a la declaración responsable las objeciones a la contratación que haya formulado cualquiera de los miembros del patronato competente en la propia acta o en un escrito separado. La presentación de la declaración responsable ante el protectorado debe tener lugar en el plazo de un mes a contar de la fecha en que el patronato la haya acordado.</p> <p>3. La realización del acto o contrato objeto de la declaración responsable debe acreditarse ante el protectorado, con la presentación del documento que lo formalice, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha en que se ha presentado la declaración responsable al protectorado. Si el acto o contrato se formaliza mediante escritura pública, debe protocolizarse la declaración responsable.</p> <p>4. La información sobre las declaraciones responsables y sobre la perfección de los actos o contratos que son objeto de estas debe formar parte del contenido mínimo de la memoria de las cuentas anuales, junto con el resto de información a que hace referencia el artículo 333-8.e.</p> <p>5. El protectorado debe poner a disposición de las fundaciones los modelos normalizados de declaración responsable.</p> <p>6. La inexactitud, falsedad u omisión, de carácter esencial, en cualquier manifestación, dato o documento que conste en una declaración responsable o que la acompañe suponen, previa audiencia del patronato, la denegación de la facultad de otorgar el acto o contrato</p>

Código Civil	Ley 7/2012, de 15 de junio
	<p>y, si este ya ha sido otorgado, se aplica lo que el artículo 312-10 establece sobre la ineficacia de acuerdos, decisiones y actos y pueden iniciarse las actuaciones que correspondan para exigir las responsabilidades establecidas por la legislación. Los patronos que hagan constar en acta su voto contrario quedan exentos de la responsabilidad que pueda derivarse.</p>
<p>Artículo 333-1. <i>Actos de disposición y deber de reinversión</i></p> <p>1. La enajenación, el gravamen o cualesquiera otros actos de disposición de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación deben hacerse a título oneroso y respetando las condiciones de los fundadores o de los donantes de estos bienes. En cualquier caso, el importe total obtenido debe reinvertirse en la adquisición de otros bienes y derechos que subroguen el lugar de los enajenados o gravados, o en la mejora de los bienes de la fundación.</p> <p>2. Si los estatutos no establecen otra cosa, la necesidad y la conveniencia de las operaciones de disposición o gravamen directo o indirecto deben estar justificadas y acreditadas documentalmente. Antes de realizar los actos de disposición, los patronos deben disponer de la información adecuada para tomar la decisión responsablemente. Los patronatos deben comunicar al protectorado los actos de disposición o gravamen a que se refiere el apartado 1 en el plazo de treinta días hábiles a partir del momento en que se realizan.</p> <p>3. La autorización previa del protectorado para realizar actos de disposición, gravamen o administración ex-</p>	<p>Artículo 333-1. <i>Actos de disposición y deber de reinversión</i></p> <p>1. Los bienes que integran la dotación y los destinados directamente al cumplimiento de las finalidades fundacionales sólo pueden ser enajenados o gravados a título oneroso y respetando las condiciones puestas por los fundadores o los aportantes. El producto obtenido con su enajenación o gravamen debe reinvertirse en la adquisición o la mejora de otros bienes aplicando el principio de subrogación real.</p> <p>2. Si se dan circunstancias excepcionales que impiden cumplir total o parcialmente el deber de reinversión, el patronato, antes de llevar a cabo el acto de disposición, debe presentar una declaración responsable al protectorado en que haga constar que se dan estas circunstancias y debe aportar un informe suscrito por técnicos independientes que acredite la necesidad del acto de disposición y las razones que justifican la no-reinversión. También debe justificar el destino que se dé al producto que no se reinvierta, que debe estar siempre dentro de las finalidades de la fundación.</p> <p>3. En todos los casos, los actos de enajenación o gravamen de bienes inmuebles, establecimientos mercantiles o</p>

Código Civil	Ley 7/2012, de 15 de junio
<p>traordinaria es precisa en los siguientes casos:</p> <p>a) Si los bienes o derechos objeto de disposición se han adquirido con dinero proveniente de subvenciones públicas.</p> <p>b) Si el donante lo ha exigido expresamente.</p> <p>c) Si lo establece una disposición estatutaria.</p> <p>d) Si el producto de la operación no se reinvierte totalmente en el patrimonio de la fundación.</p> <p>4. Si, en el plazo de dos meses a partir de la presentación de la solicitud de autorización, el protectorado no ha dictado resolución expresa, opera el silencio administrativo positivo y el objeto de la solicitud se tiene por autorizado, salvo que el protectorado haya requerido al solicitante determinada documentación relativa a la solicitud de autorización.</p>	<p>bienes muebles, con un valor de mercado superior a 15.000 euros, deben comunicarse al protectorado antes de su ejecución. Si el valor de mercado supera los 100.000 euros o el 20% del activo de la fundación que resulte del último balance aprobado, el patronato, antes de la perfección del contrato, debe presentar una declaración responsable al protectorado en que haga constar que la operación es beneficiosa para la fundación y debe aportar un informe suscrito por técnicos independientes que acredite que la operación responde a criterios económico-financieros y de mercado. Se exceptúan los actos de enajenación de bienes negociados en mercados oficiales si la enajenación se efectúa al menos por el precio de cotización.</p> <p>4. Las personas que hayan intervenido en representación de la fundación en un acto de enajenación o gravamen que pueda ser objeto de publicidad registral han de solicitar sin demora su inscripción en el Registro de la Propiedad o en el registro que proceda por razón del objeto.</p> <p>5. Las alteraciones patrimoniales derivadas de los actos de enajenación o gravamen deben quedar reflejadas en el inventario de la fundación. La realización de estos actos también debe hacerse constar en la memoria de las cuentas anuales.</p> <p>6. La autorización previa del protectorado para hacer actos de disposición, gravamen o administración extraordinaria es necesaria en los siguientes casos:</p> <p>a) Si el donante lo ha exigido expresamente.</p>

Código Civil	Ley 7/2012, de 15 de junio
	<p>b) Si lo establece una disposición estatutaria.</p> <p>c) Si los bienes o derechos objeto de disposición se han recibido de instituciones públicas o se han adquirido con fondos públicos.</p> <p>7. Si, en el plazo de dos meses a partir de la presentación de la solicitud de autorización, el protectorado no ha dictado resolución expresa, opera el silencio administrativo positivo y el objeto de la solicitud se tiene por autorizado, salvo que el protectorado haya requerido al solicitante determinada documentación relativa a la solicitud de autorización.</p>
<p>Artículo 333-11. <i>Auditoría de cuentas</i></p> <p>1. Las cuentas anuales deben someterse a una auditoría externa si, en la fecha de cierre del ejercicio, durante dos años consecutivos, concurren al menos dos de las siguientes circunstancias:</p> <p>a) Que el total del activo de la fundación sea superior a 6 millones de euros.</p> <p>b) Que el importe del volumen anual de ingresos ordinarios sea superior a 3 millones de euros.</p> <p>c) Que el número medio de trabajadores durante el ejercicio sea superior a cincuenta.</p> <p>2. El informe de auditoría, que debe contener los datos establecidos por la legislación sobre auditorías, debe presentarse al protectorado en el plazo de sesenta días a contar del día en que se emite y en ningún caso más tarde del día en que se presentan las cuentas.</p>	<p>Artículo 333-11. <i>Auditoría de cuentas</i></p> <p>1. Las cuentas anuales de la fundación deben someterse a una auditoría externa si, durante dos años consecutivos, en la fecha del cierre del ejercicio, concurren al menos dos de las siguientes circunstancias:</p> <p>a) Que el total del activo sea superior a 6 millones de euros.</p> <p>b) Que el importe del volumen anual de ingresos ordinarios sea superior a 3 millones de euros.</p> <p>c) Que el número medio de trabajadores durante el ejercicio sea superior a cincuenta.</p> <p>d) Que al menos el 40% de los ingresos provengan de las administraciones públicas por medio de subvenciones, convenios o cualquier tipo de contrato de prestación de servicios.</p> <p>e) Que haya recibido ingresos de cualquier tipo provenientes de cualquier administración pública por un valor su-</p>

Código Civil	Ley 7/2012, de 15 de junio
	<p>perior a 60.000 euros en el conjunto del ejercicio.</p> <p>2. Las cuentas anuales de la fundación deben someterse a una auditoría externa siempre que, mediante resolución motivada, el protectorado aprecie la necesidad de obtener una imagen más fiel y completa de las cuentas.</p>
<p>Artículo 334-4</p> <p>Son de aplicación a los fondos especiales las disposiciones del presente título relativas a la autorización de actos de disposición al deber de reinversión y a la aplicación de ingresos al cumplimiento de las finalidades fundacionales.</p>	<p>Artículo 334-4</p> <p>Son de aplicación a los fondos especiales las disposiciones del presente título relativas a la autorización de actos de disposición, a la <i>formulación de declaraciones responsables</i>, al deber de reinversión y a la aplicación de ingresos al cumplimiento de las finalidades fundacionales.</p>
<p>Disposición transitoria cuarta</p> <p>Efectuar operaciones sujetas a autorización previa, sin haberla solicitado.</p> <p>Mientras el Parlamento no apruebe una ley del protectorado, cuyo proyecto de ley el Gobierno debe presentar en el plazo de seis meses a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, corresponde al protectorado velar por el cumplimiento de las obligaciones legales y estatutarias de las fundaciones, mediante la verificación de las cuentas anuales. A tal efecto, el protectorado puede inspeccionar, cuando lo considere necesario, los libros, documentos y actividades de las fundaciones. Si, para cumplir esta función, es preciso entrar en los domicilios o locales de las fundaciones, debe hacerse de acuerdo con la Ley. Son supuestos de inspección, entre otros:</p> <p>a) No presentar las cuentas anuales durante, al menos, dos ejercicios.</p>	<p>Disposición transitoria cuarta</p> <p>Efectuar operaciones sujetas a autorización previa, sin haberla solicitado, o sujetas a declaración responsable, sin haberla adoptado y presentado previamente, en los términos del 332-13-</p> <p>Mientras el Parlamento no apruebe una ley del protectorado, cuyo proyecto de ley el Gobierno debe presentar en el plazo de seis meses a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, corresponde al protectorado velar por el cumplimiento de las obligaciones legales y estatutarias de las fundaciones, mediante la verificación de las cuentas anuales. A tal efecto, el protectorado puede inspeccionar, cuando lo considere necesario, los libros, documentos y actividades de las fundaciones. Si, para cumplir esta función, es preciso entrar en los domicilios o locales de las fundaciones, debe hacerse de acuerdo con la Ley. Son supuestos de inspección, entre otros:</p>

Código Civil	Ley 7/2012, de 15 de junio
<p>b) Realizar operaciones sujetas a autorización previa, sin haberla solicitado.</p> <p>c) No responder, de forma reiterada, a los requerimientos del protectorado, o presentar una respuesta cuyo contenido sea insuficiente.</p> <p>d) Mantener una inactividad continuada.</p> <p>e) No destinar el porcentaje establecido por ley para el cumplimiento de las finalidades fundacionales.</p> <p>f) Sufrir un deterioro de la masa patrimonial que incapacite la fundación para cumplir sus finalidades fundacionales.</p> <p>g) Destinar recursos a gastos no relacionados con el objeto fundacional o desproporcionados respecto al volumen de ingresos.</p>	<p>a) No presentar las cuentas anuales durante, al menos, dos ejercicios.</p> <p>b) Efectuar operaciones sujetas a autorización previa, sin haberla solicitado, o sujetas a declaración responsable, sin haberla adoptado y presentado previamente, en los términos del artículo 332-13.</p> <p>c) No responder, de forma reiterada, a los requerimientos del protectorado, o presentar una respuesta cuyo contenido sea insuficiente.</p> <p>d) Mantener una inactividad continuada.</p> <p>e) No destinar el porcentaje establecido por ley para el cumplimiento de las finalidades fundacionales.</p> <p>f) Sufrir un deterioro de la masa patrimonial que incapacite la fundación para cumplir sus finalidades fundacionales.</p> <p>g) Destinar recursos a gastos no relacionados con el objeto fundacional o desproporcionados respecto al volumen de ingresos.</p>
<p>Artículo 314-5 Órgano de liquidación</p>	<p>Derogado</p>
<p>Disposición adicional segunda. <i>Actos de disposición y deber de reinversión</i></p> <p>A los efectos de lo establecido por el artículo 333-1 del Código Civil con relación a los actos de disposición y al deber de reinversión, éstos se rigen por las siguientes reglas:</p> <p>a) Si los bienes o derechos forman parte de la dotación fundacional o si se trata de inmuebles o derechos de valor singular que están directamente vincula-</p>	<p>Derogada</p>

Código Civil	Ley 7/2012, de 15 de junio
<p>dos al cumplimiento de la finalidad fundacional, las operaciones que tengan una repercusión económica superior a 60.000 euros o al 20% del activo de la fundación que resulta del último balance aprobado deben fundamentarse en un informe económico validado por técnicos independientes que justifique que la operación responde a criterios económico-financieros y de mercado. La comunicación al protectorado de estas operaciones debe acompañarse con los documentos acreditativos de dichas circunstancias.</p> <p>b) Se entiende que los bienes y derechos de la fundación están directamente vinculados al cumplimiento de la finalidad fundacional si esta vinculación consta en una declaración de voluntad expresa, ya sea del fundador, del patronato de la fundación o de la persona física o jurídica, pública o privada, que realice una contribución voluntaria a la fundación, y siempre respecto a los bienes y derechos aportados o en los que se materialicen las contribuciones percibidas. Asimismo, esta vinculación puede establecerse mediante resolución motivada del protectorado o de la autoridad judicial.</p> <p>c) Las enajenaciones, los actos de disposición y los gravámenes, independientemente de que ya se hayan comunicado o autorizado, deben hacerse constar en el libro de inventario y en la memoria de las cuentas anuales presentadas al protectorado. Asimismo, los patronos o los apoderados que intervengan en estos negocios jurídicos en nombre de la fundación deben inscribirlos en el Registro de la Propiedad o en el registro público que corresponda por razón del</p>	

Código Civil	Ley 7/2012, de 15 de junio
objeto, sin demora, para garantizar su publicidad.	
<p data-bbox="172 396 624 456">Disposición adicional tercera. <i>Efectos de la financiación pública de fundaciones</i></p> <p data-bbox="172 469 624 1166">1. No comporta la consideración de fundación del sector público de la Administración de la Generalidad o de la Administración local de Cataluña, a los efectos de lo establecido por el artículo 331-2.2 del Código Civil de Cataluña, la financiación que las fundaciones reciben de las administraciones y de otras entidades públicas, ya sea mediante concierto o como contraprestación por la prestación de servicios y, en general, cuando tienen causa en negocios jurídicos que implican obligaciones recíprocas. Asimismo, el hecho de que los ingresos de las fundaciones provengan mayoritariamente de subvenciones otorgadas por las administraciones y de otras entidades públicas no determina por esta sola circunstancia el carácter de fundación del sector público, sin perjuicio de su condición de poder adjudicador a los efectos de su régimen jurídico contractual.</p> <p data-bbox="172 1179 624 1306">2. Lo establecido por el apartado 1 se entiende sin perjuicio de la obligación de información que se deriva de la normativa europea en materia de cuentas.</p>	<p data-bbox="660 396 783 424">Derogada</p>

La actividad fundacional en Extremadura

Vicente Álvarez García

Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad de Extremadura

Juan José Salado Sánchez

Presidente de la Asociación Extremeña de Fundaciones

SUMARIO: I. PLANTEAMIENTO GENERAL.—II. LA ASOCIACIÓN EXTREMEÑA DE FUNDACIONES (AFEX): 1. *Introducción a la naturaleza jurídica y a la actividad de la AFEX.* 2. *Los fines de la AFEX.* 3. *Los miembros de la AFEX y sus órganos rectores.* 4. *Las líneas de trabajo de la AFEX durante el año 2012.*

I. Planteamiento general

La gravísima crisis económica en la que está sumido nuestro país, sin que nuestra Comunidad Autónoma sea ninguna excepción, ha condicionado toda la vida política y jurídica de Extremadura durante este año. La inmensa mayoría de la producción normativa regional de los últimos meses ha estado dedicada a hacer frente a los problemas derivados de la crisis, habiéndose reducido la nueva normativa extremeña en materia de fundaciones (que, en honor a la verdad, siempre ha sido muy escasa) literalmente a cero.

Las líneas siguientes se centran, por tanto, no en el análisis de una nueva normativa inexistente, sino en la referencia a la actividad fundacional en la Comunidad de Extremadura, focalizada en la labor de la Asociación Extremeña de Fundaciones (AFEX).

II. La Asociación Extremeña de Fundaciones (AFEX)

1. *Introducción a la naturaleza jurídica y a la actividad de la AFEX*

La Asociación Extremeña de Fundaciones (AFEX) ha tenido desde sus orígenes en septiembre del año 2010, y tal y como reza el Preámbulo de sus Estatutos, la vocación de agrupar y defender los intereses del conjunto del sector fundacional extremeño, basándose en los principios de democracia, pluralismo y neutralidad, con el objeto de cumplir sus fines y responder a las

necesidades y expectativas de este sector en la Comunidad Autónoma de Extremadura.

Esta asociación se constituyó, fruto del esfuerzo conjunto de las fundaciones que la integran, y en virtud del consenso, armonía y voluntad unívoca de las mismas, con el objeto de unirse en una organización común y de prestar un señalado servicio a la sociedad civil en Extremadura. Y ello, en aras a conseguir una gran organización representativa del movimiento fundacional extremeño, proporcionando un mejor y más completo servicio a las fundaciones de la Región y contribuyendo, asimismo, a una más clara identificación del mundo fundacional extremeño en sus relaciones con las organizaciones nacionales, europeas e internacionales.

En este contexto programático, la AFEX es, según sus Estatutos, una asociación de fundaciones, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar, además de vocación de permanencia indefinida en el tiempo, conformada (al amparo del art. 22 de la Constitución Española, la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, y demás disposiciones legales que resulten de aplicación) por personas jurídicas de índole fundacional, que tiene carácter civil y voluntario, y que reconoce como objeto propio la realización de las actividades descritas en sus Estatutos.

Dada la naturaleza jurídica de la AFEX, así como la de sus socios, debe subrayarse que la misma carece de cualquier ánimo de lucro y, consecuentemente, nunca distribuirá entre sus asociados las ganancias eventualmente obtenidas, ni porción alguna de su patrimonio relicto en caso de extinción.

El ámbito territorial en el que desarrolla principalmente sus actividades la AFEX es el de la Comunidad Autónoma de Extremadura, sin perjuicio de las actuaciones que pueda desarrollar fuera de dicha Comunidad, especialmente en Portugal, radicando su domicilio en Cáceres, si bien puede en todo momento cambiarlo dentro del territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura, además de poder establecer dentro de él, a nivel regional, nacional e internacional, las delegaciones que estime pertinentes.

2. *Los fines de la AFEX*

Los fines esenciales de la AFEX son, según el artículo 5 de sus Estatutos, los siguientes:

a) La promoción de la comunicación entre las entidades no lucrativas extremeñas de naturaleza fundacional, pudiendo, con tal carácter, y en su caso, expresar la opinión de éstas en relación con los problemas generales o asun-

tos comunes de dichas entidades ante los organismos oficiales o privados extremeños, nacionales e internacionales, y, por supuesto, siempre que ello no signifiquen colisión alguna de intereses entre sus asociados.

b) El establecimiento de un mecanismo de reflexión conjunta, de toma de decisiones en favor del sector y de voz representativa ante las administraciones públicas, estatales y comunitarias.

c) La constitución de un cauce y lugar de encuentro y cooperación de las fundaciones extremeñas.

d) El impulso y la coordinación de iniciativas y proyectos sectoriales que respondan a intereses comunes de las fundaciones asociadas.

e) El fomento de la participación del sector fundacional extremeño en la gestión de programas de las administraciones públicas y de aquellos otros organismos e instituciones, tanto públicos como privados o participados, cuyos objetivos resulten de interés social.

f) Las tareas de concienciación y de sensibilización de la sociedad sobre la importancia de las fundaciones para un más óptimo desarrollo social y cultural, defendiendo sus nobles principios.

g) La promoción y el reforzamiento de los lazos con Portugal, así como de las relaciones interfundacionales.

h) El fomento de las relaciones internacionales a través de encuentros, intercambios, congresos y todo tipo de acciones que fortalezcan el movimiento fundacional extremeño y la capacitación permanente de sus cuadros directivos y de su personal técnico.

i) El ejercicio de la solidaridad mediante la cooperación internacional para el desarrollo a través de acciones directas y cofinanciadas por entidades públicas o privadas.

Junto a estos objetivos principales, los Estatutos de la AFEX prevén, complementariamente, la prestación por esta Asociación de distintos servicios a las fundaciones integradas en ella. A saber: a) La recopilación de cuanta información y documentación sea posible en aras a la constitución y el mantenimiento de una biblioteca y de un servicio de documentación especializados en materia de entidades no lucrativas y, en particular, de fundaciones, difundiendo tales informaciones y documentación mediante la edición de una revista especializada en este ámbito, además de aportar «originales españoles» a publicaciones extranjeras; b) La edición y distribución de publicaciones sobre entidades no lucrativas, así como la traducción de publicaciones extranjeras sobre esta misma materia; c) El asesoramiento a las fundaciones

asociadas en cuestiones de orden jurídico, fiscal, económico y financiero, contable, de auditoría y de relaciones externas; d) La prestación de apoyo a aquellas fundaciones que, estando en proceso de constitución, lo requieran; e) La organización de encuentros, seminarios, mesas redondas, coloquios y demás reuniones análogas de ámbito regional, nacional, comunitario o internacional, sobre temas relativos a actividades propias de las entidades no lucrativas, así como la participación en reuniones que, sobre estos temas, se celebren en el nivel supranacional; f) La elaboración y el mantenimiento de un directorio de entidades no lucrativas extremeñas de naturaleza fundacional, asegurando la presencia de éstas en los directorios nacionales, europeos e internacionales, así como el establecimiento de cuantos ficheros relativos a la actividad de tales entidades se consideren pertinentes; g) La contribución al proceso de formación permanente de los directivos, gestores, profesionales y personal de las fundaciones; h) El desarrollo de investigaciones para un mejor conocimiento y defensa del sector no lucrativo; i) La promoción y la difusión de las prácticas necesarias de buen gobierno en las fundaciones para conseguir mayores cotas de transparencia e información en el desempeño de sus responsabilidades en el seno de la sociedad; y j) Cualquier otra actividad que sea conexas o afín a las anteriores.

3. *Los miembros de la AFEX y sus órganos rectores*

Podrán ser socios de la AFEX todas aquellas entidades de naturaleza jurídica fundacional, tanto públicas como privadas, legalmente constituidas y formalmente inscritas, que bien tengan su domicilio social en la Comunidad Autónoma de Extremadura, o bien desarrollen en ella sus actividades de modo preferente; y que, comprometiéndose a aceptar y cumplir sus Estatutos, soliciten su ingreso en la AFEX con el aval de tres fundaciones de la Asociación y sean admitidas por mayoría de votos por la Junta Directiva de la misma.

Junto a los «socios ordinarios», pueden gozar de un «estatus de afiliación honorífica» aquellas otras fundaciones o asociaciones de otro ámbito territorial autonómico, nacional, europeo e internacional, cuando así se acuerde por la Junta Directiva de la AFEX.

La condición de socio de la AFEX conlleva, por un lado, los siguientes derechos: a) La participación con voz y voto en las sesiones de la Asamblea General de la Asociación; b) El derecho a los sufragios activo y pasivo para la participación en los órganos de gobierno de la misma; c) La participación en la vida de la Asociación y en sus actividades, y la utilización de sus servicios en las condiciones fijadas por su Junta Directiva; d) El uso de los locales

y de los fondos bibliográficos y documentales de la Asociación; e) El derecho de audiencia previa a la adopción de medidas disciplinarias contra él y a ser informado de los hechos que den lugar a tales medidas, debiendo ser motivado el acuerdo que, en su caso, imponga la sanción; f) La identificación pública como miembro de la AFEX; y g) La impugnación de los acuerdos de los órganos de la Asociación que puedan estimarse contrarios a la ley y a los Estatutos de la AFEX.

Los socios deben, por otro lado, respetar las siguientes obligaciones: a) La aceptación de las finalidades de la AFEX y la colaboración para la consecución de las mismas; b) La satisfacción de las cuotas, derramas y otras aportaciones que, con arreglo a los Estatutos de la AFEX y a los acuerdos de su Asamblea General, puedan corresponder a cada socio; c) El desempeño de los cargos para los que fueren designados y que hubieren aceptado; d) El cumplimiento de las obligaciones que resulten de las disposiciones estatutarias y el acatamiento de los acuerdos válidamente adoptados por los órganos de gobierno y representación de la Asociación; y e) La comunicación por escrito a la Junta Directiva de la AFEX, con al menos tres meses de antelación, de su voluntad de cesar como socio de la entidad.

Los órganos rectores de la Asociación Extremeña de Fundaciones son de dos clases: colegiados —activos y consultivos— y unipersonales.

A) Los órganos colegiados activos, en primer lugar, son: la Asamblea General y la Junta Directiva.

a) La Asamblea General es el órgano superior y de máxima representación de la AFEX, estando constituida por la totalidad de los socios que la integran, quienes concurrirán a las reuniones de la Asamblea a través del representante que a tal efecto designen. La Asamblea General puede reunirse con carácter ordinario o extraordinario. En su formato de Asamblea General Ordinaria, por un lado, tiene atribuida la realización, entre otras, de las siguientes funciones: la elección de los miembros de la Junta Directiva; la supervisión de la actuación de la Junta Directiva y de sus componentes, en relación con las funciones que les encomiendan los Estatutos de la Asociación; el examen y la aprobación de la memoria anual, balances, cuentas y presupuestos de la Asociación presentados por la Junta Directiva, así como la decisión sobre su remisión, en plazo legal, a la Consejería u organismo correspondiente; o la adopción de acuerdos sobre la fijación de las cuotas de los socios o sobre el reparto de las derramas pasivas. Por otro lado, en su formato de Asamblea General Extraordinaria le corresponden, entre otras, las siguientes competencias: la adopción de las decisiones pertinentes en relación con la reforma de los Estatutos de la AFEX; o la decisión sobre la disolución

de la Asociación, sobre el destino de sus fondos y sobre la enajenación y gravamen de los bienes inmuebles de la misma.

b) La Junta Directiva es el principal órgano de ejecución de los acuerdos de la Asamblea General, y tiene como función principal la gestión y supervisión del funcionamiento de la Asociación. Está constituida por el Presidente, el Vicepresidente, el Secretario y el Tesorero, así como por cinco Vocales elegidos por la Asamblea General, todos los cuales desempeñan sus cargos con carácter gratuito. Entre las funciones de la Junta Directiva de la AFEX pueden destacarse, además de los actos de disposición referidos en los Estatutos, las siguientes: el cumplimiento de las disposiciones estatutarias y de los acuerdos válidamente tomados en el seno de la Asociación; la presentación de la memoria anual a la Asamblea General; la confección y el sometimiento a la Asamblea General para su examen y aprobación del balance y cuentas de la Asociación, así como de sus presupuestos generales de ingresos y gastos; el acuerdo sobre la admisión y baja de los socios; la creación de cuantas comisiones de trabajo convengan para el mejor cumplimiento de los fines de la Asociación; o la interpretación y desarrollo de los Estatutos para la consecución del mejor funcionamiento de la misma.

B) El órgano colegiado consultivo, en segundo lugar, es el Consejo Asesor, que, presidido por el Presidente de la AFEX —y actuando en funciones de secretario el Secretario de la misma—, estará conformado por aquellas personas que tengan una especial relevancia en el mundo académico, profesional, cultural, social y asistencial, y que, por sus destacados conocimientos científicos o técnicos, puedan con especial eficacia aconsejar y asistir a la AFEX en la definición y en la formulación de las distintas políticas que haya de seguir.

C) Los órganos unipersonales, en tercer lugar, son: el Presidente, el Vicepresidente, el Secretario y el Tesorero. Todos ellos designados por la Asamblea General de la propia Asociación.

a) El Presidente de la AFEX es el cargo unipersonal más relevante de la misma, correspondiéndole, entre otras, las siguientes funciones: la representación, con plenos poderes de la AFEX, en todos los actos que sea menester y ante toda clase de tribunales, organismos, autoridades y entidades privadas; la vigilancia del cumplimiento de cuantos preceptos se hallan contenidos en los Estatutos de la Asociación y de los de carácter general que sean aplicables; la convocatoria y presidencia de las reuniones de la Asamblea General, de la Junta Directiva y del Comité Ejecutivo, dirigiendo las discusiones y decidiendo con su voto de calidad los casos de empate, y presidiendo, asimismo, las reuniones del Consejo de Patronos y las del Consejo Asesor; o el impulso y el control de los servicios y actividades de la AFEX.

b) El Vicepresidente de la AFEX realizará las funciones que expresamente le encomiende el Presidente de esta Asociación y, en su caso, la Junta Directiva, así como la sustitución del Presidente, en los casos de ausencia, enfermedad o vacante de éste.

c) El Secretario de la AFEX tiene atribuidas estatutariamente, entre otras, las funciones siguientes: la actuación como tal en las sesiones que celebren los órganos colegiados de la Asociación, levantando las actas pertinentes; la asistencia al Presidente de la AFEX en la redacción del correspondiente orden del día de las sesiones de los órganos colegiados; la expedición de las certificaciones que se soliciten, recabando el visto bueno del Presidente; o el control de la afiliación de socios y del inventario de los bienes de la Asociación.

d) El Tesorero de la AFEX, cuyas funciones son, entre otras, las siguientes: la llevanza de los libros de contabilidad, donde figurarán todos los ingresos y gastos de la Asociación, precisándose la procedencia de aquéllos, la inversión de éstos y el cumplimiento de las obligaciones fiscales, en plazo y forma, de la misma; la firma de los recibos de las cuotas de los socios y la custodia de los documentos relativos a los cobros y pagos de la AFEX y, en general, cuanto se refiera al control de ingresos y gastos; el ingreso de los fondos recaudados por todos los conceptos en las cuentas corrientes bancarias de la Asociación; la formulación de los proyectos de presupuestos de ingresos y gastos, que hayan de someterse a la Junta Directiva, y de las cuentas de la Asociación, para su posterior aprobación por la Asamblea General; o la realización de los pagos y demás disposiciones de fondos, así como la intervención con su firma en los actos de disposición.

La primera Junta Directiva de la AFEX está compuesta (y, por tanto, los distintos cargos unipersonales están ocupados) por las siguientes personas, que, a su vez, representan a otras tantas fundaciones:

Presidente: Don Juan José Salado Sánchez. Fundación Ciudadanía.

Vicepresidente: Don José Marcelo Muriel Fernández. Fundación Cáceres Capital.

Secretario: Don Gabriel Casati Calzada. Fundación Fernando Valhondo Calaff.

Tesorero: Don José Matías Sánchez González. Fundación Academia Europea de Yuste.

Vocal: Don Francisco Valverde Luengo. FUTUEX.

Vocal: Don Carlos Zamora Pérez. Fundación Concha.

Vocal: Don Javier Díaz Valea. Fundación Universidad Sociedad.

Vocal: Don Luis Acha Iturmendi. Fundación Mercedes Calles-Carlos Ballesteros.

Vocal: Don Julio Yuste González. Fundación Maimona.

4. *Las líneas de trabajo de la AFEX durante el año 2012*

La fuerza motriz de la AFEX en su actividad ordinaria se basa en la promoción de la comunicación y del intercambio de conocimientos y recursos entre las fundaciones, contribuyendo, además, a la actualización de la formación de los responsables y del personal técnico de las fundaciones extremeñas, así como al fortalecimiento de alianzas y a la creación de redes en el sector fundacional ibérico, donde se ha de trabajar, al menos, en la introducción de mejoras en la gestión y en la organización, en la cooperación para la captación de fondos y en la capacidad para la generación de nuevas ideas, en particular de ideas innovadoras y creativas.

En este contexto, las preocupaciones esenciales de la AFEX tienen que ver con las de la sociedad en general, con las estrategias para salir de la crisis global en la que estamos inmersos, con nuevas formas de trabajar con las personas más desfavorecidas, con la disminución de la financiación y de los recursos para desarrollar los fines fundacionales, con la mejora de la gestión de esos recursos para que sean más eficientes, favoreciendo el trabajo en red y la generación de nuevas oportunidades para la sociedad.

Y para ir dando pasos en esa dirección, la AFEX está desplegando su actividad en torno a las siguientes líneas de trabajo:

a) Actividades con motivo del cuadragésimo aniversario de la creación de «Placeat» en la ciudad de Plasencia¹.

El presente año 2012 se celebra el cuadragésimo aniversario de «Placeat», y su Fundación propuso a la AFEX sumarse a las diferentes actividades que tiene programadas a lo largo del año. Precisamente, y con tal motivo, tuvo lugar la Asamblea General 2012 de la AFEX en la capital placentina, así como la celebración el pasado 25 de mayo de una reunión del Consejo Autonómico de Extremadura de la Asociación Española de Fundaciones y de una Conferencia Coloquio, en la propia sede de la Fundación «Placeat», con el

¹ «Placeat» es una asociación cuyo objeto social está orientado al trabajo en favor de las personas con discapacidad intelectual y de sus familias, habiendo comenzado su andadura en Plasencia en el año 1972.

título «Contra la crisis, solidaridad. El papel del tercer sector como agente de transformación social», a cargo del sociólogo Antonio Jiménez Lara.

b) Convenio de colaboración y actividades con el Capítulo Español del Club de Roma.

La AFEX se ha planteado la oportunidad de suscribir un Convenio marco de Colaboración con el Capítulo Español del Club de Roma, concretamente a través del grupo extremeño del Club de Roma, para ir de la mano en una serie de actividades que se promoverán conjuntamente.

La misión esencial del Club de Roma consiste, como es bien conocido, en su actuación como catalizador independiente, global y no oficial de cambio. Sus destacados miembros dedican parte de su tiempo y talento a trabajar para con la humanidad y para ayudar a construir sociedades más humanas, más sostenibles, más equitativas y más pacíficas. Su enfoque de trabajo es a largo plazo, interdisciplinar y holístico.

Fruto de la colaboración entre la AFEX y el referido Club de Roma, ha podido ponerse en marcha el «Ciclo Consensos», que pretende constituirse en un espacio para la reflexión y las propuestas sobre modelos de mejora de la realidad de Extremadura, tomando, consecuentemente, nuestra tierra como territorio experimental y prioritario para nuevos esquemas de futuro desde la perspectiva del equilibrio entre el mundo rural y el urbano, y organizándose conjuntamente un total de 4 encuentros en otros tantos lugares emblemáticos de la Región durante los próximos 12 meses.

c) Jornadas y talleres de sensibilización y transferencia de conocimiento.

La AFEX ha trabajado denodadamente para que, durante el segundo semestre de 2012, puedan estar desarrollándose una serie de Jornadas y talleres de sensibilización y transferencia de conocimiento entre las propias fundaciones extremeñas, que tienen lugar en las mismas sedes de las distintas fundaciones participantes, sirviendo, además, para permitir el conocimiento (y reconocimiento) del trabajo de cada una de ellas, de sus infraestructuras y de los programas que están desarrollando.

d) Servicios prestados a las fundaciones extremeñas. Comunicación y visibilidad.

El acuerdo suscrito por la AFEX con las fundaciones extremeñas permitirá compartir recursos y servicios, de igual forma que ya se hace a través de la Asociación Española de Fundaciones, en materias, por ejemplo, de formación y asesoramiento, visibilidad en los medios de comunicación, buscador de subvenciones y financiación, o envío de información y alertas por correo electrónico.

En este orden de ideas, la AFEX está trabajando para que su espacio web, www.fundacionesextremadura.es, sea un punto de encuentro y de referencia para estar informados sobre todo aquello que afecta al sector fundacional extremeño y pueda ser de interés.

e) Encuentro de fundaciones extremeñas y portuguesas en Cáceres y participación en el relanzamiento de la Eurorregión EUROACE.

A pesar de los condicionamientos económicos provocados por la profunda crisis que nos está tocando vivir, las fundaciones extremeñas en general, y la AFEX en particular, siguen compartiendo espacios de encuentro y trabajo conjunto con las fundaciones portuguesas, en cuyo marco el intercambio de experiencias y buenas prácticas enriquece al sector fundacional de ambos lados de la «raya» de manera especial, llevándose a cabo, de manera particular, proyectos conjuntos con marcado carácter transfronterizo, que permiten la apertura de nuevas expectativas de futuro en la actual pésima situación económica.

La Eurorregión EUROACE ofrece el marco apropiado para fortalecer y ampliar estas relaciones, y, de hecho, ya se vienen desarrollando espacios de trabajo conjunto sobre determinados colectivos objeto de preocupación particular de las fundaciones extremeñas y portuguesas, como pueden ser las personas con discapacidad, mayores o jóvenes. Con este trasfondo, la AFEX tiene previsto participar activamente en el relanzamiento de la citada Eurorregión EUROACE, formando parte de las comisiones de trabajo del Tercer Sector que servirán para estrechar lazos entre las fundaciones extremeñas y portuguesas, compartiendo recursos y proyectos de interés común.

Debe destacarse que, bajo los auspicios de la AFEX, se celebró el X Encuentro de Fundaciones Extremeñas y Portuguesas en el mes de noviembre de 2012, en la ciudad de Cáceres, donde se pretendió profundizar en el contacto entre las fundaciones extremeñas y las de la vecina Portugal, poniéndose sobre la mesa supuestos de trabajo sobre buenas prácticas y posibles proyectos para su desarrollo de una manera conjunta.

f) Estudio sobre el estado de las fundaciones en Extremadura.

La AFEX está trabajando con la Asociación Española de Fundaciones para actualizar y poner en valor el estudio sobre el sector fundacional extremeño, que está realizando el Instituto de Análisis Estratégico de Fundaciones (INAEF), contribuyendo así a la transparencia del sector.

Se pretende constatar con este estudio cómo el sector fundacional extremeño se ha convertido en un agente de desarrollo social y económico importante para la Comunidad Autónoma, poniendo sobre la mesa el número

de fundaciones que lo componen, la diversidad de demandas sociales que satisfacen, el número de beneficiarios a los que se atiende, el empleo directo e indirecto generado, los recursos humanos no remunerados que se movilizan, especialmente patronos y voluntarios, y el gasto que cada año se destina al cumplimiento de los fines fundacionales de interés general.

Para ello, se cuenta, asimismo, con el apoyo y colaboración de la Consejería de Administración Pública de la Junta de Extremadura, responsable del Protectorado de Fundaciones de la Comunidad Autónoma, de la de otros protectorados nacionales y de las propias fundaciones extremeñas.

g) Acuerdos con las asociaciones territoriales de Andalucía, Cataluña, País Vasco y Navarra.

El pasado 17 de enero de 2012 los representantes de la AFEX mantuvieron en Cáceres una reunión de trabajo con los responsables de la Coordinadora Vasca de Fundaciones (FUNKO), la Coordinadora Catalana de Fundaciones y la Asociación de Fundaciones Andaluzas.

Cada uno de los representantes de las cuatro asociaciones autonómicas de fundaciones presentó de una manera práctica su organización, con el objetivo de que los demás conocieran, recíprocamente, el funcionamiento, órganos de gobierno, estructura, presupuestos, líneas de financiación, funcionamiento, herramientas, etc., para, a partir de ahí, aprovechar las sinergias (información, formación, publicaciones, etc.) de cada una de las organizaciones, llegándose al acuerdo de estar más interrelacionados.

Debe subrayarse, asimismo, que en la ciudad de Vitoria se suscribió un convenio de colaboración entre las cuatro asociaciones autonómicas de fundaciones, que fue ratificado por cada una de sus correspondientes Juntas Directivas, teniendo previsto sumarse a este convenio, en próximas fechas, la recientemente creada asociación navarra de fundaciones.

Entre las cinco asociaciones autonómicas de fundaciones se pretende comenzar la realización de algunas acciones conjuntas durante este año 2012, tales como, por ejemplo, un encuentro de directivos de fundaciones, que será rotatorio, y que este año tendrá lugar en Sevilla, o la celebración de un encuentro de asociaciones territoriales en Barcelona, además, naturalmente, de compartir servicios, información, recursos y publicaciones.

h) Participación por parte de la AFEX en la convocatoria de Microproyectos Innovadores en los Santos de Maimona, celebrándose, además, en dicha localidad pacense un Encuentro sobre Smart-Villages (Ciudades Inteligentes), en colaboración con el Capítulo Español del Club de Roma.

i) Otros convenios de colaboración.

La AFEX se encontraba pendiente de formalizar durante este último trimestre del año 2012 un convenio con la Universidad de Extremadura que debería permitir a ambas partes compartir proyectos y conocimientos.

Igualmente, y en un futuro próximo, se pretende por parte de la referida Asociación, por un lado, la formalización de acuerdos de colaboración con el Centro Portugués de Fundaciones; y, por otro, la dotación de un mayor contenido al ya suscrito convenio con las restantes asociaciones autonómicas de fundaciones.

Regulación, organización y funcionamiento de las fundaciones culturales de interés gallego

Javier Ferreira Fernández

Profesor Titular de Derecho Administrativo
Universidad de Santiago de Compostela

SUMARIO: I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES.—II. LA SITUACIÓN DEL SECTOR FUNDACIONAL CULTURAL EN GALICIA.—III. ANÁLISIS TEÓRICO-APLICATIVO DEL RÉGIMEN JURÍDICO Y DE FUNCIONAMIENTO DE LAS FUNDACIONES PRIVADAS DE INTERÉS GALLEGO: EN PARTICULAR DE LAS FUNDACIONES CULTURALES: 1. *El marco normativo de las fundaciones de interés gallego*: A) El marco competencial. B) La normativa aplicable: a) La Ley 12/2006, de 1 de diciembre, de Fundaciones de Interés Gallego. b) El desarrollo reglamentario de la Ley 12/2006, de 1 de diciembre, de Fundaciones de Interés Gallego. 2. *Concepto y elementos definitorios de las Fundaciones*. 3. *La constitución de las Fundaciones*. 4. *Estructura organizativa y funcionamiento de las Fundaciones*. 5. *La organización administrativa autonómica en el ámbito fundacional*. 6. *El régimen económico de las Fundaciones*.

I. Consideraciones preliminares

En Galicia, en este último año y desde la última publicación en este Anuario, no se han producido modificaciones normativas en este ámbito. En gran medida, tal circunstancia ha venido determinada por la convocatoria electoral, que supuso una cierta parálisis normativa.

No obstante, puede resultar de singular interés para los operadores jurídicos relacionados con el mundo fundacional un Informe elaborado por el Consello da Cultura Galega en el año 2011; Informe coordinado por mí y que ha sido remitido a la Consellería de Cultura de la Xunta de Galicia.

En el referido Informe se efectúa un análisis de la situación de las fundaciones culturales en Galicia, las más numerosas según datos extraídos del Registro Gallego de Fundaciones; análisis desde el punto de vista jurídico, económico y social que no sólo incluye una reflexión sobre su situación actual, sino también una propuesta de revisión normativa y organizativa que puede resultar de interés.

En el presente artículo, se presenta, en extracto, el contenido de dicho informe.

II. La situación del sector fundacional cultural en Galicia

En primer lugar, en relación con el número de fundaciones de interés gallego existentes en la actualidad, hay que señalar que, en Galicia, existen un total de 520 fundaciones de interés gallego. La mayor parte de ellas (el 90%) fueron creadas a partir del año 1983. El incremento sustancial del número de fundaciones en los últimos 30 años no es un fenómeno exclusivo de Galicia o España, sino común al resto de países del entorno europeo donde el 43% de las fundaciones existentes fueron creadas durante los últimos 10 años. Entre las posibles causas del frecuente recurso a esta fórmula organizativa durante los últimos años pueden señalarse los beneficios fiscales derivados de su empleo y el constante desarrollo económico experimentado en el citado período.

En segundo lugar, en cuanto a la organización de las fundaciones, hay que hacer algunas observaciones relativas a la composición de su protectorado y de su patronato, que permiten conformar una idea de la importancia cuantitativa de las fundaciones culturales en la Comunidad Autónoma de Galicia y de la presencia pública en las mismas.

El protectorado de las fundaciones de interés gallego le corresponde a diferentes departamentos de la Xunta de Galicia. El departamento con competencias en materia de cultura ha asumido el protectorado de 136 fundaciones que, en consecuencia, pueden ser consideradas como fundaciones culturales. A ellas cabría añadir 9 fundaciones más, que aunque se encuentran adscritas a los departamentos de Educación y Ordenación Universitaria y al de Presidencia, Administraciones Públicas y Justicia, tienen una actividad centrada fundamentalmente en el terreno cultural. De esta manera, el número de fundaciones culturales de interés gallego es, a día de hoy, de 145, lo que representa un 26% del número total de fundaciones de interés gallego, y que sitúa al sector cultural a la cabeza de los ámbitos de actuación de las fundaciones muy por delante del ámbito asistencial social (16,4%) o del industrial (12,3%).

En cuanto a la composición de los patronatos, la fundación cultural tipo de Galicia cuenta con 10 patronos, de los cuales la mayoría son personas físicas, con escasa o nula presencia de sociedades y empresas (en 114 fundaciones no está representada ninguna empresa) y con una importante presencia de instituciones públicas (la Xunta de Galicia ostenta representación en 27 fundaciones, los ayuntamientos en 36, las diputaciones en 13 y otras instituciones públicas en 21). Así, existen 16 fundaciones culturales (un 11,2%) en las que más de la mitad de los miembros de su patronato son entidades

públicas, hecho que, entre otras consecuencias, determinaría su inclusión en el conjunto de entidades que conforman el sector público.

En tercer lugar, por lo que respecta al grado de cumplimiento de sus obligaciones legales, en concreto, de sus obligaciones informativas en relación con sus protectorados, es necesario destacar el hecho de que, pese a que los departamentos encargados de los protectorados exigen convenientemente dicha información a las fundaciones que tutelan, sólo un 25% de las mismas responde de modo mínimamente adecuado a estos requerimientos. Las demás fundaciones, o no remiten información, o lo hacen de manera incorrecta. Hay que subrayar que, mayoritariamente, las fundaciones que envían documentación remiten el presupuesto, y, en contadas ocasiones, la cuenta de resultados (que es el documento que permite conocer la actividad real de la entidad). En particular, en el ámbito cultural, sólo un tercio de las fundaciones presenta la memoria de actividades, hecho que impide un control efectivo del cumplimiento de sus fines.

En todo caso, no se ha podido constatar que el incumplimiento de las obligaciones de informar de las actividades y de las cuentas a los protectorados suponga una limitación de cara a la obtención de ayudas públicas o al desarrollo ordinario de sus actividades.

En cuarto lugar, por lo que respecta a la dotación fundacional hay que subrayar la existencia de nueve fundaciones cuya dotación inicial está constituida por bienes muebles o inmuebles pero no por metálico. Del análisis de las dotaciones fundacionales y de sus ingresos, llama la atención el hecho de que porcentualmente sólo el 18,84% de los ingresos son financieros, y de los mismos, el 97% fueron generados por la Fundación Barrié.

En quinto lugar, en relación con los presupuestos de las fundaciones hay que destacar la heterogeneidad de su cuantía. No obstante, en particular, puede afirmarse que en el ámbito cultural los presupuestos son muy reducidos (6 de cada 10 fundaciones ingresan menos de 18.000 euros al año).

En sexto y último lugar, por lo que atañe a su actividad y centrandó la atención en el ámbito cultural, es necesario destacar que tan sólo un tercio de las fundaciones declararon la realización de algún tipo de actividad. Además, del análisis de estas declaraciones, se llega a la conclusión de que la mayor parte de las fundaciones declarantes tienen un grado de actividad bajo.

Por otra parte, hay que señalar que el nivel de actividad de las fundaciones guarda una relación directa con los ingresos que las mismas obtienen a través de subvenciones. Así, es posible establecer el siguiente paralelismo: a mayor grado de actividad, mayores ingresos por subvenciones, aunque dichas

actividades no se conozcan de manera precisa, porque, como ya se dijo, una gran parte de las fundaciones no remite su memoria de actividades. De esta manera, las 7 fundaciones culturales gallegas que tuvieron un promedio de ingresos superiores a los 2,3 millones de euros durante los 5 últimos años acapararon 6 de cada 10 euros del total de subvenciones concedidas, quedando el resto para repartir entre las 136 entidades restantes.

III. Análisis teórico-aplicativo del régimen jurídico y de funcionamiento de las fundaciones privadas de interés gallego: en particular de las fundaciones culturales

1. El marco normativo de las fundaciones de interés gallego

A) El marco competencial

El Estatuto de Autonomía de Galicia, aprobado mediante Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril, reconoce a la Comunidad Autónoma gallega, en su artículo 27.26, competencia exclusiva sobre el régimen de las fundaciones de interés gallego.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 341/2005, del 21 de diciembre, dictada como consecuencia del recurso interpuesto por sesenta y un senadores del Grupo Parlamentario Socialista contra diversos preceptos de la Ley de la Asamblea de Madrid 1/1998, de 2 de marzo, de fundaciones, aborda, en su fundamento jurídico segundo, el régimen de distribución constitucional y estatutario de competencias en materia de fundaciones, concluyendo que se trata de un supuesto de concurrencia competencial, es decir, que tanto el Estado como las Comunidades Autónomas poseen competencias en esta materia. Así, el Tribunal Constitucional señala que *«en el texto constitucional el fenómeno fundacional no es considerado como materia competencial dotada de sustantividad propia. En efecto, esta materia no figura en los listados de los artículos 148.1 y 149.1 CE, sin que a efectos de la necesaria distribución competencial resulte clarificadora la consagración del derecho de fundación en el artículo 34 CE ya que no se trata de una norma atributiva de competencias. Por otra parte, las fundaciones sí se recogieron desde muy temprano en varios Estatutos de Autonomía que proclamaron la competencia sobre las mismas de las respectivas Comunidades Autónomas.*

Ahora bien, de tal situación no se puede extraer la conclusión de que el Estado carezca de competencias en relación con el derecho de fundaciones proclamado en el artículo 34 CE. En efecto, el reconocimiento por el precepto citado del «derecho de fundación para fines de interés general, de acuerdo con la Ley» incluye una llamada al desarrollo legislativo, que debe realizarse en los términos fijados en el artículo 53.1

del mismo texto constitucional, y en el que al Estado compete ex. art. 149.1.1 CE regular las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en su ejercicio. Por otra parte, otros títulos competenciales del Estado —en los términos en los que los consagra la propia Constitución— lo habilitan igualmente para disciplinar el régimen jurídico de las fundaciones en los aspectos civiles y procesales (art. 149.1, números 8 y 6 CE), así como a estimular la participación de la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general, mediante medidas fiscales que le corresponde establecer, de conformidad con el art. 149.1.14 CE.

En cuanto a las competencias de las Comunidades Autónomas, señalamos en la STC 48/1988, de 22 de marzo, FJ2, que las fundaciones adquieren relevancia competencial precisamente en los textos estatutarios. Así, en primer lugar, ya en los textos originarios de los Estatutos de Autonomía para el País Vasco (art. 10.13), Cataluña (art. 9.24), Andalucía (art. 13.25), Comunidad Valenciana (art. 31.23) y Canarias (art. 30.7), estas Comunidades Autónomas asumieron la competencia exclusiva sobre fundaciones y asociaciones de carácter docente, cultural, artístico, benéfico asistencial y similares, en tanto desarrollen principalmente sus funciones en cada una de ellas; en parecidos términos se pronuncian el Estatuto de Autonomía para Galicia (art. 27.26) y la Ley Orgánica de reintegración y mejora del régimen foral de Navarra (art. 44.20) en relación con la Comunidad Foral de Navarra.

Posteriormente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 2 f) de la Ley Orgánica 9/1992, de 23 de diciembre, la competencia exclusiva sobre «fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en la Comunidad Autónoma» fue asumida por las restantes Comunidades Autónomas».

No obstante lo anterior, en su fundamento jurídico cuarto, la referida Sentencia, a efectos de establecer el criterio de distribución material de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, aborda el significado y el alcance que reviste el reconocimiento del «derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la Ley», previsto en el artículo 34 CE.

Así, en la citada sentencia se establece que, «el art. 34 CE emplaza al legislador para que complete la configuración del derecho de fundación para fines de interés general. Pues bien, un análisis armónico del bloque de la constitucionalidad anteriormente descrito pone de manifiesto que tal llamamiento está dirigido tanto al legislador estatal como a los legisladores autonómicos. Así, será el legislador autonómico el habilitado para ejercer la amplia libertad de configuración que el texto constitucional le confiere cuando se trate de fundaciones que realicen su actividad principalmente en el territorio de la Comunidad Autónoma, mientras que lo será el estatal en los supuestos no cubiertos por las referidas previsiones estatutarias. En todo caso, al establecer el régimen jurídico de esos entes fundacionales es evidente que la regulación autonómica deberá respetar las competencias del Estado en las materias de legislación

civil y procesal (art. 149.1.8 y 6 CE, respectivamente), sin olvidar que el art. 149.1.1 CE atribuye al Estado la competencia exclusiva para establecer las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos constitucionales; competencia que habilita al Estado para dictar normas que permitan disfrutar en condiciones de igualdad del derecho de fundación».

B) *La normativa aplicable*

En relación con la legislación que resulta de aplicación a las fundaciones de interés gallego, de acuerdo con los preceptos constitucionales señalados en el apartado anterior y teniendo en cuenta los pronunciamientos del Tribunal Constitucional en la sentencia a la que se acaba de hacer referencia, en materia de fundaciones de interés gallego resultan de aplicación las siguientes normas.

De una parte, en lo que al marco competencial estatal en materia de fundaciones se refiere, resulta de aplicación la Ley 50/2002, del 26 de diciembre, de Fundaciones, en la medida en que, además de proceder a la reglamentación de las fundaciones de competencia estatal, contiene preceptos de aplicación general y plena a todo tipo de fundaciones, preceptos dictados al amparo de los títulos competenciales contenidos en el artículo 149.1.1, 6 y 8 CE. Asimismo, resulta de aplicación la Ley 49/2002, del 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

De otra parte, en cuanto a la normativa autonómica relativa a esta materia, hay que señalar que resulta de aplicación la Ley 12/2006, del 1 de diciembre, de fundaciones de interés gallego, aprobada por el Parlamento de Galicia con base en la referida habilitación competencial, contenida en el artículo 27.26 del Estatuto de Autonomía y precisada, en los términos expuestos, por el Tribunal Constitucional.

Esta norma vino a sustituir a la Ley 7/1983, de 22 de junio, en la reglamentación de las fundaciones de competencia autonómica. La reforma de la normativa reguladora de las fundaciones de interés gallego operada por la citada Ley 12/2006, resultaba imprescindible, tras más de veintitrés años de vigencia de la norma anterior y dada la creciente importancia del fenómeno fundacional en múltiples áreas de actividad y, particularmente, en el ámbito cultural.

Entre las causas que determinaron la necesidad de una completa actualización de la regulación de esta materia destaca, especialmente, la creciente dispersión de la reglamentación existente, fruto de las previsiones normativas

introducidas en distintos textos legales, aprobados con posterioridad, debidas, fundamentalmente, a la proliferación de la figura de las fundaciones integrantes del sector público. Así, por ejemplo, la regulación contenida en la propia Ley 7/1983, de 22 de junio —únicamente modificada por Ley 11/1991, de 8 de noviembre—, vino a complementarse con las previsiones contenidas en la Ley 10/1996, de 5 de noviembre, de actuación de entes y empresas en las que tiene participación mayoritaria la Xunta de Galicia en materia de personal y contratación, modificada por Ley 14/2004, de 29 de diciembre, que también introdujo determinadas previsiones relativas a las fundaciones integrantes del sector público en el vigente Decreto Legislativo 1/1999, de 7 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Régimen Financiero y Presupuestario de Galicia¹.

Por último, hay que señalar que el desarrollo reglamentario de la vigente Ley de Fundaciones de Interés Gallego se operó a través de los Decretos 14/2009 y 15/2009, ambos del 21 de enero (DOG núm. 22, de 2 de febrero), por los que se aprueban el Reglamento de Fundaciones de Interés Gallego y el Reglamento del Registro de Fundaciones de Interés Gallego, respectivamente.

a) La Ley 12/2006, de 1 de diciembre, de Fundaciones de Interés Gallego

En el presente apartado se abordará, por una parte, el análisis de los principales características de la Ley 12/2006, de 1 de diciembre, de Fundaciones de Interés Gallego (en adelante, LFIG) —en concreto, se hará referencia: a la necesidad y a la oportunidad de la aprobación de esta norma—; a su objeto; a su estructura y a los aspectos más destacables de su contenido; y por otra parte al examen crítico de las principales modificaciones que sufrieron sus preceptos y de sus consecuencias, en concreto, de aquéllas operadas como consecuencia de la aprobación de la Ley 16/2010, del 17 de diciembre, de organización y funcionamiento de la Administración general y del sector público autonómico de Galicia (en adelante, LOFAXGA).

La Ley 12/2006, de 1 de diciembre, de Fundaciones de Interés Gallego (en adelante, LFIG) es una norma moderna, tendencialmente compleja, y singularmente respetuosa con el principio de autoorganización de las funda-

¹ En todo caso es necesario poner de manifiesto que, a pesar de lo expuesto, con la entrada en vigor de la Ley 16/2010, de 17 de diciembre, de organización y funcionamiento de la Administración General y del sector público autonómico de Galicia (LOFAXGA), la reglamentación de las fundaciones integrantes del sector público desaparece nuevamente de la Ley 12/2006, de 1 de diciembre (disposición derogatoria de la LOFAXGA), integrándose en aquel texto normativo.

ciones y con la voluntad de los fundadores que viene a desarrollar, en el ámbito autonómico, las previsiones generales de carácter básico contenidas en la Ley 50/2002, del 26 de diciembre, de fundaciones.

Como ya se adelantó en el apartado precedente, la aprobación de esta norma, por la que se opera la reforma de la Ley 7/1983, de 22 de junio, de régimen de las fundaciones de interés gallego, resultaba necesaria por tres importantes motivos: en primer lugar, por la necesidad de modernizar la regulación de un fenómeno, el fundacional, que muestra una gran vitalidad y una creciente importancia en múltiples sectores de la vida social, dentro de los cuales destaca especialmente el ámbito cultural; en segundo lugar, por la necesidad de adaptar la normativa gallega a la regulación estatal contenida en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones; y, en tercero y último lugar, por la dispersión de la regulación existente en la materia, fruto de sucesivas revisiones normativas contenidas en diferentes textos legales y debidas, fundamentalmente, como antes se apuntó, a la proliferación de la figura de las fundaciones integrantes del sector público.

En cuanto a su objeto, hay que señalar que, teniendo en cuenta la necesaria observancia de las previsiones de carácter básico contenidas en la legislación estatal y la consiguiente limitada capacidad innovadora del legislador gallego, la LFIG aborda la regulación de las fundaciones de competencia de la Comunidad Autónoma gallega con el fin de *promover, estimular y proteger estas entidades, dado el dinamismo y vitalidad de la sociedad gallega para conseguir en nuestro territorio fines de interés general* (apartado V de la Exposición de Motivos). Con tal motivo la Ley instituye las fundaciones de interés gallego, regulando los aspectos relativos a su creación, organización y funcionamiento con el fin de contribuir a la consecución, en el territorio de la Comunidad Autónoma, de fines de interés general para Galicia.

En relación con la estructura y contenido de la LFIG, en primer lugar, es importante destacar que, con anterioridad a la reforma operada por la LOFAXGA, ésta se estructuraba en un total de diez Capítulos, sesenta y tres artículos, cuatro disposiciones adicionales, una disposición transitoria, una disposición derogatoria y dos disposiciones finales. La LOFAXGA vino a derogar el Capítulo X de la referida norma, artículos 58 a 63, preceptos relativos a la reglamentación de las Fundaciones del sector público de Galicia que pasan a integrarse, con ciertas modificaciones, en aquel texto legal.

El Capítulo I (arts. 1 a 8 LFIG) contiene las disposiciones generales que definen el objeto de la Ley, el concepto de fundación de interés gallego y su régimen jurídico. Asimismo, contiene determinadas previsiones respecto de

los fines y beneficiarios, de la personalidad jurídica, de la denominación y domicilio de las fundaciones y de las fundaciones extranjeras.

El Capítulo II (arts. 9 a 14 LFIG), aborda los aspectos relativos a la constitución de la fundación (normas relativas a la capacidad para fundar y a las modalidades de constitución y los requisitos de la misma —escritura pública, estatutos y dotación fundacional—).

El Capítulo III (arts. 15 a 25 LFIG) acoge las normas relativas al gobierno de la fundación (definición, composición y funcionamiento del patronato, así como los derechos, deberes y responsabilidades de los patronos).

El Capítulo IV (arts. 26 a 30 LFIG) aborda la reglamentación del régimen económico de las fundaciones de interés gallego; en particular, las normas relativas a la composición del patrimonio fundacional y al régimen de disposición y gravamen de los bienes y derechos que lo integran.

El Capítulo V (arts. 31 a 40 LFIG) regula los aspectos generales de funcionamiento, actividad y gestión económica de las fundaciones de interés gallego.

En su Capítulo VI, la LFIG (arts. 41 a 45) regula los procedimientos de modificación estatutaria, fusión y escisión de las fundaciones, así como los procedimientos de extinción y liquidación de las mismas.

El Capítulo VII (arts. 47 a 51 LFIG) aborda la reglamentación del Protectorado (organización y funciones).

El Capítulo VIII (arts. 52 a 55 LFIG) regula las normas básicas de organización y funcionamiento del Registro de Fundaciones de Interés Gallego, Capítulo que fue desarrollado mediante Decreto 15/2009, del 21 de enero.

Finalmente, el Capítulo IX (arts. 56 y 57 LFIG) procede a la creación del Consello Superior de Fundaciones de Galicia, regulando, asimismo, su naturaleza, organización y funcionamiento.

Sin perjuicio de las consideraciones que se harán a lo largo del presente artículo, se trata de una norma que, en general, ha merecido una valoración positiva por parte de la comunidad científica y de los agentes y operadores afectados por ella.

En relación con las sustanciales modificaciones sufridas por la LFIG —consecuencia, en parte, de la reciente aprobación de la LOFAXGA y consistentes, esencialmente, en la derogación de la reglamentación relativa a las Fundaciones del Sector Público de Galicia (Capítulo X de la LFIG), que pasó a formar parte de dicha norma (arts. 113 a 120)— es preciso hacer las siguientes observaciones.

En primer lugar, hay que valorar muy positivamente la decisión del legislador gallego de derogar la regulación de las fundaciones del sector público contenida en la LFIG. Se trata de una modificación sistemática y de fondo que, entre otras cosas, pone de manifiesto que las fundaciones del sector público no son auténticas fundaciones sino meros entes instrumentales de la Administración Autonómica, elemento este consustancial a la naturaleza de estas entidades que hace que la aplicación a las mismas del régimen general de las fundaciones resulte inadecuado. Así sucede, por ejemplo, con la figura del protectorado que, en los casos de las fundaciones del sector público, viene a coincidir con el propio patronato de la fundación.

No obstante, sin entrar en un análisis más detallado de estas fundaciones y reiterando la valoración positiva que merece esta modificación legislativa, el legislador gallego debería haber optado por proceder a la supresión de esta figura claramente innecesaria en el panorama de entes instrumentales de la Comunidad Autónoma. No se trata, desde luego, de poner en cuestión la capacidad fundacional de las personas jurídico-públicas que ha dado tan positivos frutos, sino de evitar la utilización de una forma jurídica, la fundacional, para fines distintos de los que fue prevista y, en su día, para facilitar procesos de huida del Derecho administrativo que hoy, tras la reforma normativa operada, resultan de imposible consecución.

Por este motivo, la nueva regulación que contiene la LOFAXGA continúa planteando importantes problemas aplicativos. Debería abogarse, por lo tanto, en una próxima reforma legislativa, por la eliminación de este tipo de entes del sector público, sin perjuicio de que se permita que las entidades públicas gallegas participen en la creación de fundaciones de manera minoritaria.

- b) El desarrollo reglamentario de la Ley 12/2006, de 1 de diciembre, de Fundaciones de Interés Gallego

En coherencia con la modernización y mejora del marco legal regulador de las fundaciones de interés gallego a la que se acaba de hacer referencia, se hizo igualmente precisa la sustitución del Decreto 248/1992, de 18 de junio, por el que se aprobó el Reglamento de Organización y funcionamiento del Protectorado de las fundaciones de interés gallego —hoy derogado por los Decretos 14 y 15 del año 2009—, aún vigente tras la aprobación de la Ley 12/2006, de 1 de diciembre (en adelante, LFIG), en todos aquellos aspectos que no resultaran contradictorios u opuestos a lo establecido en ésta².

² *Vid.* Disposición derogatoria única de la LFIG.

El referido Decreto 248/1992, de 18 de junio, desarrollaba y concretaba, tal y como establecía su Exposición de Motivos, determinados conceptos que en la propia Ley aparecen enunciados genéricamente, como el propio concepto de fundación de interés gallego³, así como los aspectos relativos a su régimen jurídico: régimen de constitución, de gobierno y de gestión económica. Igualmente, la citada norma abordaba la reglamentación del Protectorado de las fundaciones de interés gallego y, de forma excesivamente parca, la regulación del Registro de Fundaciones de Interés Gallego.

Así, entre las principales razones justificativas del cambio normativo se encuentran, además de su necesaria y completa adaptación al nuevo marco regulador instaurado por la LFIG:

— La insuficiente regulación del Registro de fundaciones de interés gallego, a la que el Decreto 248/1992, del 18 de junio, dedicaba, únicamente, cinco preceptos (arts. 33 a 37). Se trata ésta de una materia de especial importancia en el derecho fundacional por cuanto las fundaciones de interés gallego adquirirán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el citado Registro (art. 5 LFIG).

— La necesidad de superar la confusión normativa existente entre el Protectorado (órgano administrativo de asesoramiento, apoyo técnico y control de las fundaciones cuya misión es la de velar por el ejercicio correcto del derecho de fundación y por la legalidad de su constitución⁴) y el Registro de fundaciones de interés gallego.

— La superación, asimismo, del excesivo intervencionismo en el funcionamiento interno de las fundaciones. El artículo 13 del Decreto 248/1992, de 18 de junio, regulaba el quórum para la válida constitución de las reuniones del patronato (sin diferenciar, el quórum exigido para la primera y segunda convocatorias) y el régimen de mayorías requeridas para la adopción de acuerdos en su seno; cuestiones ambas que, más allá de las concretas previsiones legales, especialmente las relativas a las mayorías reforzadas exigidas para la adopción de determinados acuerdos, deberían relegarse a las normas estatutarias. A estos efectos, el artículo 15 LFIG establece ya que el patronato adoptará sus acuerdos por mayoría en los términos establecidos en los estatutos.

³ En su definición, la Ley 7/1983, de 22 de junio, sentaba el criterio alternativo del domicilio funcional o del desarrollo principal de las actividades fundacionales en Galicia, precisando la citada norma reglamentaria este último concepto, así como aquellas fundaciones que, sin tener la condición de interés gallego en los términos legales expuestos, tuvieran por objeto la consecución de fines de interés para Galicia.

⁴ Artículo 47 LFIG.

— La eliminación de muchas de las limitaciones impuestas en determinados aspectos de la gestión económica de las fundaciones; entre ellas, la exigencia de preceptiva autorización del Protectorado para la inversión de obras extraordinarias y conservación y reparación de los inmuebles de la fundación⁵, las limitaciones a las operaciones de crédito⁶ o las impuestas a la prestación de servicios de carácter remunerado por las fundaciones⁷.

En definitiva, la reforma del marco reglamentario de desarrollo de la LFIG vino determinada por la necesidad de adaptación de las previsiones contenidas en el Decreto 248/1992, de 18 de junio, al nuevo marco legal vigente (LFIG), que impone una nueva filosofía de actuación en el ámbito fundacional inspirada en los principios de flexibilidad y autonomía y de menor intervención; principios acordes, en todo caso, con la realidad actual, así como la mejora sistemática de los textos normativos.

2. *Concepto y elementos definitorios de las Fundaciones*

Tal y como se establece en la Sentencia 49/1988 del Tribunal Constitucional (cuya doctrina se reitera en el ATC 224/2003), el artículo 34 CE «*se refiere sin duda al concepto de fundación admitido de forma generalizada entre los juristas y que considera la fundación como la persona jurídica constituida por una masa de bienes vinculados por el fundador o fundadores a un fin de interés general*». De conformidad con la referida jurisprudencia constitucional, las fundaciones y, entre ellas, las fundaciones de interés gallego, «*nacen, de un acto de disposición de bienes que realiza el fundador, quien los vincula a un fin por él determinado y establece las reglas por las que deben administrarse al objeto de que sirvan para cumplir los fines deseados de manera permanente o, cuando menos, duradera. Tanto la manifestación de voluntad —continúa la mencionada Sentencia— como la organización, deben cumplir los requisitos que marquen las leyes, las cuales prevén, además, un tipo de acción administrativa (el Protectorado) para asegurar el cumplimiento de los fines de la fundación la recta administración de los bienes que la forman (...)*».

La LFIG contiene, en este ámbito, una regulación muy detallada. Así, y en esta línea, el artículo 2 LFIG conceptúa a las fundaciones de interés gallego como aquellas organizaciones constituidas sin fin de lucro que, a voluntad de sus creadores, hayan afectado, de modo duradero, su patrimonio a la realización de fines de interés general para Galicia y desarrollen principal-

⁵ Artículo 18.2 del Decreto 248/1992, de 18 de junio, que calificaba como tales aquellas obras cuyo coste excediese del 10% del valor activo de la fundación.

⁶ Artículo 22 del Decreto 248/1992, de 18 de junio.

⁷ Artículo 21.2 del Decreto 248/1992, de 18 de junio.

mente sus actividades y tengan su domicilio en el territorio de la Comunidad Autónoma.

Dos son, en consecuencia, los requisitos fundamentales que, a diferencia de las fundaciones de interés general, caracterizan la figura de las fundaciones de interés gallego:

— Su objeto fundacional. Este deberá amparar la realización de actividades dirigidas a la consecución de fines cualificados como de interés general para Galicia. A estos efectos, su patrimonio deberá estar afectado, de forma duradera, a la consecución de dichos fines.

— La territorialidad. Sus actividades deberán desarrollarse principalmente en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia, debiendo igualmente estar domiciliadas en el mismo.

Entre los fines de interés general que pueden perseguir las fundaciones de interés gallego, y que se enumeran, aunque no con carácter de *numerus clausus*, en el artículo 4 LFIG, se encuentran los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo, actos violentos y otros acontecimientos catastróficos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales —y, particularmente, la promoción, fomento y difusión de la lengua y cultura gallegas—, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional de Galicia, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de respaldo a la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres, de promoción de la acción social, de defensa del medio natural de Galicia y de fomento de la economía social y de desarrollo de la economía productiva de Galicia, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores constitucionales, estatutarios y de defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.

Esta enumeración, no prevista en la Ley 7/1983, de 22 de junio, viene a adaptar al ámbito autonómico gallego las previsiones contenidas en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, en relación con los fines de interés general que deben predicarse de las fundaciones de competencia estatal.

El precepto citado finaliza con una cláusula de cierre, estableciendo que las fundaciones de interés gallego podrán perseguir «otros fines de interés general para Galicia que sean de análoga naturaleza», aspecto este que viene a reforzar el carácter de *numerus apertus* de la enumeración precedente.

Se trata, en todo caso, y salvo determinadas previsiones, de una enumeración excesivamente genérica en la que se echa en falta un auténtico nexo

de unión con Galicia, siendo necesario precisar, en mayor medida, el concepto de fin de interés general para Galicia, a diferencia del concepto de fin de interés general regulado en la legislación estatal. En otro caso, y sin perjuicio de lo que posteriormente se dirá con respecto al requisito de la territorialidad, no se alcanza a entender cuál es la razón por la cual la fundación en cuestión está adscrita a la esfera competencial autonómica en vez de a la estatal.

En todo caso, la idoneidad de los fines de las fundaciones de interés gallego está sujeta al control previo del Protectorado, órgano al que corresponde, entre otras funciones, informar, con carácter preceptivo y vinculante, sobre tal extremo —artículo 48.1.b) LFIG—. No obstante lo anterior, de una simple lectura de los datos analizados se advierte la escasa intervención —o participación en términos excesivamente laxos— de la Administración (Protectorado) en esta concreta fase del proceso de constitución de las fundaciones gallegas, pues difícilmente puede detectarse cuál es el fin del interés general para Galicia que la Administración pretende fomentar en determinadas fundaciones, a no ser que resulte suficiente para su configuración como fundación de interés gallego, el requisito de la territorialidad de su actuación.

Concretamente, y a estos efectos, el artículo 2 LFIG exige a las fundaciones, para su calificación como fundaciones de interés gallego, dos requisitos acumulativos: la domiciliación en el territorio de la Comunidad Autónoma y el desarrollo de sus actividades, principalmente, en Galicia.

El apartado 2 del referido precepto, interpreta, en cierto modo, el adverbio «principalmente», al posibilitar a las fundaciones el establecimiento de relaciones de carácter instrumental con terceros en diferente ámbito territorial y sin que dicha circunstancia obste a su calificación como fundación de interés gallego.

El artículo 7 LFIG entiende por domicilio estatutario de las fundaciones de interés gallego aquel lugar en el que radique la sede de su patronato o en el lugar donde se lleven a cabo principalmente sus actividades. En efecto, y a diferencia de lo que acontecía en la legislación anterior (Ley 7/1983, de 22 de junio), con la normativa vigente, el domicilio en el territorio de la Comunidad Autónoma y el desarrollo principal de actividades en dicho territorio se configuran como requisitos acumulativos. Por el contrario, el artículo 1 de la Ley 7/1983, de 22 de junio, conceptuaba a las fundaciones de interés gallego como aquellas que *«estando domiciliadas o desarrollando principalmente sus funciones en Galicia, habían estado constituidas por personas naturales o jurídicas que destinaran o afectara en un patrimonio a la realización sin*

ánimo de lucro de fines de interés general en beneficio de personas no determinadas individualmente».

En desarrollo del referido precepto legal, el Decreto 248/1992, de 18 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de organización y funcionamiento del Protectorado de las Fundaciones de Interés Gallego, venía a establecer una clasificación bipartita de las fundaciones de competencia autonómica.

Así, en su artículo 2, consideraba fundaciones de interés gallego a las siguientes fundaciones:

a) A todas aquellas que tuviesen su domicilio en Galicia.

b) A aquellas fundaciones que, aun que domiciliadas fuera de la Comunidad Autónoma, desarrollasen principalmente sus funciones en Galicia. A estos efectos, la norma determinaba la necesaria concurrencia de los siguientes requisitos:

— Que el conjunto de sus activos que radicasen o se encontrasen depositados en el territorio de la CCAA tuviesen un valor de inventario superior a la mitad del total de sus bienes inventariados; y

— Que habitualmente invirtieran o destinaran a Galicia la parte más importante de su presupuesto de gastos, o bien que desarrollasen en Galicia la más relevante de sus funciones.

Respecto de las fundaciones que tuvieran por objeto la consecución de fines de interés gallego y en las que concurrían conjuntamente las características de desarrollar sus funciones principalmente fuera de la Comunidad Autónoma y no tuvieran su domicilio en Galicia, la normativa anterior ofrecía la posibilidad al fundador de encomendar a la propia Xunta de Galicia las tareas concretas de salvaguarda de su voluntad, siempre que aquélla no resultara contraria a la normativa aplicable, pudiendo prestarles el gobierno autonómico apoyo para la consecución de dichos intereses. Así, bajo la denominación de «otras fundaciones de interés para Galicia», el Decreto 248/1992, de 18 de junio, agrupaba las siguientes fundaciones que, sin disfrutar de la condición de fundaciones de interés gallego,

— Promoviesen o desarrollasen actuaciones a favor de Galicia fuera del territorio de la Comunidad Autónoma.

— Tuviesen centros o realizasen actividades que tuvieran por principales destinatarios a los gallegos.

— Realizasen sus funciones en el territorio de Galicia pero sin cumplir con los requisitos acumulativos previstos en el artículo 2 antes citado.

A estas fundaciones, tal y como prescribía el artículo 1.3 de la Ley 7/1983, de 22 de junio, únicamente resultaba de aplicación el régimen de funciones, atención y/o apoyo que le había podido dispensar la Xunta de Galicia, por haberle sido solicitado o encomendado por el fundador o, en su caso, por el correspondiente órgano de gobierno de la fundación.

La vigente normativa en materia de fundaciones de interés gallego únicamente alude al concepto de fundaciones extranjeras, entendiendo por tales aquellas que, no estando domiciliadas en el territorio de la CCAA, pretendan ejercer sus actividades de forma estable y que desarrollen principalmente sus actividades en Galicia. El artículo 8 LFIG exige a estas fundaciones la correspondiente inscripción en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego, así como el mantenimiento de una delegación en el territorio de la CCAA, que constituirá su domicilio a los efectos del previsto en la referida Ley.

Las delegaciones en Galicia de fundaciones extranjeras estarán sometidas, por prescripción del apartado 3 del artículo 8 LFIG, al Protectorado ejercido por la Xunta de Galicia, quien determinará si los fines de la fundación matriz son de interés general conforme al ordenamiento jurídico, siéndoles de aplicación el régimen jurídico previsto para las fundaciones de interés gallego.

En el concreto aspecto de la vinculación territorial, la LFIG resulta excesivamente estricta al exigir, con carácter acumulativo, el requisito del domicilio y de la realización principal de actividades en Galicia. Dicha exigencia excluiría del concepto de fundación de interés gallego —salvo que tuvieran una delegación en Galicia— a aquellas instituciones radicadas fuera del territorio de la Comunidad Autónoma Gallega que, sin embargo, sí habían realizado fines de interés general para Galicia (como por ejemplo, la difusión y fomento del idioma gallego).

Por último, una vez expuestos el concepto y los elementos definatorios de las fundaciones de interés gallego y vistos los datos empíricos referenciados en el apartado II del presente artículo, es posible llevar a cabo una clasificación de las fundaciones de interés gallego de indudable interés, dado que refleja fielmente la realidad del sector. Así, en función de su dotación patrimonial, es posible clasificar las fundaciones que operan en Galicia en dos tipologías bien diferenciadas: fundaciones patrimoniales (verdaderas fundaciones con un elevado patrimonio y con una considerable dotación inicial que genera rentas suficientes para la consecución de los fines fundacionales) y fundaciones gerenciales (fundaciones que se asemejan a una asociación, en el sentido de que tienen una dotación inicial reducida y que precisan de importantes recursos ajenos para la consecución de sus fines). Es posible suponer que las fundaciones de carácter gerencial, en la medida en que no puedan captar suficientes

recursos ajenos, careciendo de rentas propias suficientes, en muchas ocasiones se encontrarán en condiciones de cumplir los fines fundacionales, teniendo esto como consecuencia que sus patrimonios fundacionales (integrados, esencialmente, por fondos bibliográficos, documentales, fotográficos, sonoros, etc.) corran un serio riesgo de perderse para siempre. No obstante, tal diferenciación no existe en la LFIG, que viene a realizar un tratamiento uniforme en la reglamentación de todas las fundaciones de interés gallego.

Por ello, sería oportuno abordar una reforma puntual en el actual marco normativo de las Fundaciones Gallegas. En este sentido podrían ser objeto de análisis las siguientes cuestiones:

Primera.—*El objeto de la regulación de fundaciones de la Comunidad Autónoma de Galicia.*

En este ámbito, con el fin de garantizar el desarrollo de una política pública fundacional, inspirada en la defensa y promoción de los valores propios y singulares de la cultura gallega, podría examinarse la conveniencia de prever en la propia LFIG la distinción entre *fundaciones de interés gallego*, aquéllas que responden al concepto contenido en el artículo 2 LFIG y que persiguen alguno de los fines enumerados en el artículo 4 de la misma norma —fines que, al mismo tiempo, deberán ser precisados a fin de resultar singularmente representativos de los valores mencionados—, y las *fundaciones gallegas*, cuya relación con la Comunidad Autónoma Gallega vendría determinada por tener su sede y desarrollar su actividad en Galicia. Para eso sería conveniente que el concepto de fundaciones de interés gallego contenido en dicha norma no contemplara el doble requisito acumulativo de los elementos «*finalidad de interés general para Galicia*» y «*territorialidad*», la ausencia de este segundo criterio permitiría, por otro lado, la existencia de fundaciones de interés gallego que desarrollaran sus funciones fuera del territorio de Galicia.

Segunda.—*La singularización de las fundaciones con un especial valor simbólico para la Comunidad Autónoma de Galicia.*

Dentro del conjunto de las fundaciones gallegas, cuya relación con la Comunidad Autónoma Gallega viene determinada por tener su sede y desarrollar su actividad en Galicia, es evidente que existe un grupo de ellas que tienen, por los fines que persiguen, un especial valor simbólico para el pueblo gallego.

Parece conveniente, en consecuencia, que se proceda al estudio de cómo articular un régimen jurídico especial para este tipo de fundaciones que reconozca su valor intrínseco y que dé respuesta a las peculiares problemáticas que su funcionamiento y actuación pueda presentar.

3. *La constitución de las Fundaciones*

El Capítulo II de la LFIG (arts. 9 a 14), aborda los aspectos relativos a la constitución de la fundación (normas relativas a la capacidad para fundar y a las modalidades de constitución y los requisitos de la misma —escritura pública, estatutos y dotación fundacional—). Así, y de conformidad con los referidos preceptos, las fundaciones de interés gallego adquirirán personalidad jurídica desde el momento de la inscripción de la escritura pública de constitución en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego de la Comunidad Autónoma de Galicia⁸.

Para la constitución de una fundación de interés gallego es necesaria la existencia de determinados elementos de carácter objetivo (la existencia de un patrimonio y de una finalidad de interés general para Galicia) y de carácter subjetivo (a voluntad de que tales medios se apliquen a la realización de sus fines mediante una adecuada organización). Igualmente es necesario, como elemento determinante, la ausencia de ánimo de lucro.

La LFIG contiene en este ámbito, una correcta disciplina; no obstante, el proceso que diseña es, quizás, demasiado sencillo en el sentido de que se percibe una ausencia de controles que permitan garantizar que la fundación, una vez constituida, vaya a conseguir de manera efectiva, sus fines fundacionales.

En lo que respecta a la dotación fundacional, elemento clave de esta tipología de entes, la regulación contenida en la LFIG coincide con la prevista en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, estatal de Fundaciones (art. 12) en tanto que ésta constituye, a tenor de lo establecido en su disposición final primera, legislación civil de aplicación general al amparo del previsto en el artículo 149.1.8 de la CE.

Así, de conformidad con ambos textos normativos (art. 12 LFIG y art. 13 Ley 50/2002), la dotación fundacional, concebida como el capital mínimo para el inicio y puesta en marcha de la actividad fundacional, tendrá que ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales. A estos efectos, la normativa estatal y autonómica contienen una presunción de suficiencia de la dotación fundacional, cifrada en 30.000 euros de valor económico, si bien posibilitan aportación de una dotación de valor inferior siempre que la persona fundadora justifique su adecuación y suficiencia. A estos efectos —y sólo en el caso de dotaciones inferiores a 30.000 euros de valor eco-

⁸ El Decreto 15/2009, de 21 de enero, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de las Fundaciones de Interés Gallego procede, en desarrollo de las previsiones contenidas en los artículos 52 a 55 LFIG a la reglamentación de las normas de organización y funcionamiento del referido Registro.

nómico—, la LFIG fija igualmente los medios de justificación o prueba de la adecuación y suficiencia de la dotación al exigir la presentación del primer programa de actuación de la fundación, junto con un estudio económico que acredite su viabilidad utilizando exclusivamente dichos recursos.

El programa de actuación que habrá de presentarse a tales efectos deberá contener, como mínimo, la identificación de los objetivos, de las actividades que se vayan a desarrollar durante el ejercicio y una previsión detallada de los ingresos y gastos estimados, con expresa mención de las fuentes de financiación (apartado 1 *in fine* del art. 7 del Decreto 14/2009, de 21 de enero), correspondiendo al Protectorado informar sobre la adecuación y suficiencia de la correspondiente dotación fundacional.

No obstante lo anterior, la presentación de dicho programa de actuación y/o viabilidad de la fundación debería exigirse siempre y en todo caso, requiriéndose asimismo la justificación de la viabilidad económica de la fundación incluso cuando la dotación fundacional supere los 30.000 euros de valor económico, fundamentalmente en aquellos supuestos de fundaciones clasificadas como gerenciales.

No caben muchas dudas sobre el hecho de que permitir la constitución de fundaciones con una dotación fundacional no ajustada a la consecución de sus fines, pone en riesgo relevantes intereses públicos. Así podría acontecer en el caso de una fundación cuya dotación inicial venga constituida por un patrimonio material o inmaterial de gran valor (incluso de gran valor económico), si ésta no cuenta de forma simultánea con una dotación de otros bienes que generen rentas (sustancialmente, de dinero en efectivo) es muy probable que esta fundación no consiga gestionar adecuadamente dicho patrimonio y que éste, con el paso del tiempo, termine por deteriorarse o, incluso, por perderse.

En consecuencia, parece oportuno valorar el hecho de que se fije, normativamente, como una función del Protectorado la justificación, en todo caso, de la adecuación de la dotación fundacional, aunque exista presunción de suficiencia. Esta justificación estaría llamada a garantizar la existencia de una aportación dotacional inicial, consistente en una aportación en efectivo o en bienes que, de acuerdo con un razonable criterio de prudencia, puedan generar, a corto plazo, rentas, proporcionales a los fines perseguidos por la fundación que se pretenda constituir.

En línea con la reflexión anterior, no parece adecuado que se permita considerar como parte integrante de la dotación inicial las previsibles ayudas públicas que pueda recibir la fundación creada, dada su imprevisibilidad.

Al mismo tiempo, sería de gran utilidad, desde el punto de vista de la eficacia del control que debe desarrollar el Protectorado en este ámbito, que la LFIG contuviera la obligación de presentar, en todo caso, un plan de actuaciones a llevar a cabo por la futura fundación en los tres primeros años, que le permitiera al mismo comprobar que dicha fundación constituye un instrumento efectivo para la consecución de los intereses que esta debe perseguir. Esta exigencia podría coherenciarse con la preceptiva existencia de un informe del servicio autonómico competente, previo a la inscripción de las Fundaciones en el correspondiente Registro, que garantizara la corrección de la justificación y del plan de actuaciones antes indicados.

La razón última de introducir estas modificaciones radica en el hecho de que permitir la constitución de fundaciones con una dotación fundacional no ajustada a la consecución de sus fines, pone en riesgo relevantes intereses públicos. Así, en el caso de una fundación cuya dotación inicial venga constituida por un patrimonio material o inmaterial de gran valor (incluso de gran valor económico), si ésta no cuenta de forma simultánea con una dotación de otros bienes que generen rentas (sustancialmente, de dinero en efectivo) es muy probable que esta fundación no consiga gestionar adecuadamente dicho patrimonio y que éste, con el paso del tiempo, termine por deteriorarse o, incluso, por perderse.

4. Estructura organizativa y funcionamiento de las Fundaciones

Las fundaciones de interés gallego cuentan, al igual que las fundaciones de competencia estatal, con una estructura organizativa suficientemente formalizada, autogobernada e independiente de cualquiera otra institución pública o personal.

En palabras del propio Tribunal Constitucional (STC 49/1988, de 22 de marzo) «*la fundación nace de un acto de disposición de bienes que realiza el fundador, quien los vincula a un fin por él determinado y establece las reglas por las que deben administrarse al objeto de que sirvan para cumplir los fines deseados de manera permanente o, cuando menos, duradera. Tanto la manifestación de voluntad como la organización deben cumplir los requisitos que marquen las leyes, las cuales prevén, además, un tipo de acción administrativa (el protectorado) para asegurar el cumplimiento de los fines de la fundación y la recta administración de los bienes que la forman (...)*».

En efecto, el Capítulo III de la LFIG bajo la firma «*gobierno de la fundación*» contiene determinadas previsiones sobre lo que podríamos denominar *organización necesaria* de las fundaciones de interés gallego. Así, y por prescrip-

ción de su artículo 15, en toda fundación deberá existir, con la denominación de patronato, un órgano de gobierno y representación de la misma, a lo que corresponderá el cumplimiento de los fines fundacionales y la administración diligente de los bienes y derechos que integran su patrimonio, manteniendo el rendimiento y utilidad de los mismos.

En tanto que órgano de naturaleza colegiada, el patronato de la fundación estará integrado por el número de miembros que al efecto determine la correspondiente norma estatutaria, cifrándose el mínimo legal de miembros en un total de 3 (art. 16.1). La norma determina igualmente los requisitos de capacidad de los miembros del patronato, la carta de derechos y deber de los mismos, los supuestos de responsabilidad y las causas y procedimiento para el relevo, cese y suspensión del cargo de patrón.

Respecto del régimen de funcionamiento de la estructura organizativa señalada, la normativa de aplicación establece la preferencia de las previsiones contenidas en la norma estatutaria. Así se establece en la Legislación de Fundaciones de Interés Gallego, aprobado por Decreto 14/2009, de 21 de enero, al señalar éste que las disposiciones contenidas en su Capítulo III (relativas al gobierno de la fundación) se aplicarán en defecto de regulación estatutaria que, en todo caso, deberá respetar lo dispuesto en la LFIG. En consecuencia, las previsiones contenidas en los correspondientes estatutos sobre las formas de deliberar y sobre el régimen de adopción de acuerdos, tendrán carácter prevalente respecto de la regulación reglamentaria citada.

Con carácter potestativo, podrá existir una organización de carácter complementario, cuyas bases fija igual la LFIG. Así, el apartado segundo del artículo 18 faculta al patronato para acordar la constitución de comisiones en aquellos supuestos en los que el volumen de gestión o cualquiera otra circunstancia lo aconseje, pudiendo delegar en las referidas comisiones las funciones y competencias que considere oportuno, salvo las relativas a la aprobación de las cuentas anuales y del plan de actuación, la modificación de los estatutos, el acuerdo de fusión, extinción o liquidación de la fundación y las relativas a los actos que requieran de autorización del protectorado, que tendrán carácter de indelegables.

Igualmente, y para contribuir al mejor desarrollo de las funciones que le correspondan, la LFIG habilita al órgano de gobierno de la fundación para la creación de otros órganos, como consejos asesores o de estudio, cuya constitución deberá ser objeto de notificación al Protectorado.

Finalmente, el artículo 25 LFIG prevé la posibilidad de encomendar el ejercicio de la gestión común o administrativa de las actividades fundaciona-

les, siempre previa previsión estatutaria, a un gerente o cargo semejante, que podrá ser una persona física o jurídica pero siempre —se cuida de establecer el texto legal— con solvencia técnica acreditada al respecto, y con la remuneración ajustada a las funciones desempeñadas.

En consecuencia, a la vista de lo expuesto, es conveniente señalar que la LFIG aborda en este ámbito una regulación suficiente, no obstante, se podría introducir en su disciplina la regulación de algunas cuestiones de importancia como:

1. La posibilidad de cesar patrones por causa de inidoneidad sobrevenida.
2. La regulación de la compatibilidad de trabajador de la Fundación y la adquisición de la condición de patrón.
3. La regulación de los reembolsos a los que tienen derecho los patrones limitándolos a las cuantías exentas de gravamen en el IRPF.
4. La regulación de las retribuciones de los patrones que ejercen cargos de administración o gestión en la Fundación.
5. La regulación de la autocontratación, ampliando el concepto a personas físicas y jurídicas vinculadas al patrón y exigiendo la preceptiva autorización del Protectorado y la posterior inscripción en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego.
6. No obstante el carácter positivo de la competencia estatutaria en esta materia, y a los efectos de una mayor garantía en la conservación de los fines y patrimonio fundacionales, podría establecerse en la norma la exigencia, en determinados supuestos, de un quórum reforzado para la adopción de acuerdos (en aquellas materias vinculadas con la disposición del patrimonio fundacional), articulando, asimismo, un procedimiento de recusación para los patrones y ampliando los supuestos en los que se prohíben las delegaciones.

5. *La organización administrativa autonómica en el ámbito fundacional*

El Protectorado de las fundaciones de interés gallego se configura en la Ley 12/2006, de 1 de diciembre (art. 47), como el órgano administrativo de asesoramiento, apoyo técnico y control de las fundaciones, que velará por el ejercicio correcto del derecho de fundación y por la legalidad de su constitución y funcionamiento.

En consecuencia, y con el objetivo esencial de velar por el correcto ejercicio del derecho de fundación, la legalidad de su constitución y el funcionamiento y cumplimiento efectivo de la voluntad del fundador, el Protecto-

rado será ejercido por los departamentos de la Xunta de Galicia que tengan atribuidas las competencias correspondientes a los fines de las fundaciones (previa Orden de Clasificación dictada por el Departamento competente en materia de fundaciones). En el supuesto de que las competencias sobre los fines fundacionales estuvieran atribuidas a varios Departamentos de la Administración autonómica, el Protectorado será ejercido por el Departamento competente en materia de fundaciones.

Ya advertía el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en su Sentencia n.º 969/1998, de 17 de noviembre, que el Protectorado debe limitarse, no a arrogarse funciones del Patronato, sino a asegurar y controlar el cumplimiento de esa voluntad —fundacional— y de las normas que son aplicables tanto en su constitución como en su funcionamiento, aparte de vigilar la adaptación de los Estatutos a las disposiciones legales y reglamentarias.

El artículo 48 de la Ley 12/2006, de 1 de diciembre, contiene una simple enumeración de las funciones que en relación con las fundaciones de interés gallego que le fueron adscritas, deberá ejercer el Protectorado. El Decreto 14/2009, de 21 de enero, de desarrollo de la referida Ley, procede, en su capítulo VII, a una mejor sistematización y desarrollo de las previsiones contenidas en el referido precepto, abordando, de forma pormenorizada, su campo funcional —artículos 52 a 59—, el procedimiento de comprobación de actividades de las fundaciones —artículos 60 a 64—, así como el procedimiento y causas de intervención temporal de las fundaciones —artículo 65—.

Como puede advertirse de una simple lectura de los preceptos citados, la normativa de aplicación contiene una regulación prolija del papel que habrá de asumir el Protectorado de las Fundaciones de Interés Gallego. Sin perjuicio de otras consideraciones que se efectuarán en relación a la estructura organizativa y de funcionamiento del referido órgano administrativo, lo cierto es que la apuesta por la asunción de un papel más activo e intervencionista del Protectorado no exige, en este punto, una modificación normativa (por cuanto se considera que el ámbito material de sus funciones se encuentra debidamente delimitado en la LFIG y en el Decreto 15/2009, del 21 de enero), sino que depende, en gran medida, de la voluntad de la propia Administración autonómica de hacer uso de un marco competencial que ya tiene atribuido *ex lege*. Así, el éxito del funcionamiento y viabilidad de los entes fundacionales dependerá, en gran medida, de la profesionalización de la estructura administrativa que ejerce las funciones de Protectorado. El objetivo esencial a lograr es la definición de un protectorado centralizado y activo en el control de la actividad de las fundaciones.

Para conseguir estos objetivos la regulación contenida en la LFIG se debería adecuar con el fin de conseguir los siguientes objetivos:

Como primer paso, en esta línea de actuación, la Administración autonómica podría proceder a centralizar el ejercicio del Protectorado en un solo organismo administrativo (en la actualidad existen un total de 11 Protectorados diferentes, con los efectos negativos que respecto de la homogeneidad de la actuación administrativa conlleva). Es necesario que en este punto se reflexione sobre la naturaleza jurídica de este organismo, toda vez que el mismo puede adoptar diversas formas jurídicas que van desde un simple órgano administrativo sin personalidad jurídica hasta una entidad de derecho público, con personalidad jurídica propia, dotada de autonomía de gestión y funcionamiento.

Tras esa centralización, se debería fomentar que el Protectorado resultante ejercitase activa y efectivamente las funciones que tiene atribuidas por la normativa de aplicación. Este hecho pasa por dotarlo, en primer lugar, de los recursos necesarios para apoyar las fundaciones en el cumplimiento de sus deberes, poniendo a su disposición modelos normalizados de presupuestos, de cuentas, y de memorias de actividades, tanto en soporte físico como a través de medios telemáticos, así como todos los demás servicios de asesoramiento y ayuda que puedan necesitar, y, por atribuirle, en segundo lugar, los medios humanos necesarios para controlar el fondo de la actuación de las fundaciones (qué hacen? y cómo lo hacen?), sin provocar una paralización en su funcionamiento, y para garantizar una tramitación ágil de los procedimientos de autorización, esencialmente, reduciendo los plazos de realización de los mismos.

6. *El régimen económico de las Fundaciones*

La LFIG dedica una buena parte de su regulación a la financiación y control de las cuentas de las fundaciones de interés gallego. Se trata de una regulación detallada y completa que, siguiendo los principios de la norma estatal, fija las pautas a seguir por estas fundaciones para garantizar una gestión de las mismas transparente y viable. En cuanto a la financiación, el artículo 33 LFIG establece que las fundaciones podrán ser financiadas por cualquier medio lícito, entre los que se prevén los rendimientos que provengan de su patrimonio y, en su caso, con aquéllos procedentes de las ayudas, subvenciones, donaciones, herencias y legados, así como los derivados de las actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas. En todo caso, el artículo 35

obliga a que por lo menos el 70% de las rentas e ingresos obtenidos, deducidos los gastos realizados, se destine a la realización de los fines fundacionales.

Los artículos 36 a 40 regulan la contabilidad del régimen de auditoría y el régimen de control por parte del protectorado de la actividad financiera y económica de la Fundación, por medio de la aprobación y presentación de las cuentas y del Plan de actuación.

No obstante lo detallado de la regulación, ni la LFIG ni la Ley estatal de fundaciones abordan uno de los principales problemas que en la actualidad tiene el sector fundacional; el mecenazgo, es decir, los incentivos fiscales a la participación personal en actividades de interés general, por entender que ésta es una materia que presenta unos perfiles específicos. La única regulación existente sobre esta cuestión es la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que cómo se verá a continuación no ha dado los frutos previstos.

Así, la debilidad de los mecenazgos en el ámbito de las fundaciones culturales se pone de manifiesto en la escasa presencia empresarial en su seno, o, como veremos, en la escasa importancia de las aportaciones de particulares en el conjunto de sus ingresos. La debilidad de los mecenazgos supone además, una limitación fundamental en la concepción de las fundaciones como un instrumento de participación de la sociedad gallega en la acción cultural y de coparticipación y colaboración de la ciudadanía en el sector público y en el servicio a los intereses generales y, consecuentemente, una desnaturalización de la institución fundacional que se acaba por convertir en una suerte de asociación de personas o intereses en la búsqueda de recursos, o como se tiene dicho, *«un fin a la búsqueda de un patrimonio»*.

De los datos obtenidos en el estudio sobre la realidad de las fundaciones culturales gallegas, podemos afirmar que la financiación de las mismas se caracteriza por las siguientes notas:

— La existencia de un número muy reducido de fundaciones, las dependientes de las entidades de crédito y las del sector público autonómico, que concentran la mayor parte de los recursos, incluidos los de procedencia pública, mientras que la mayoría de ellas sobreviven con ingresos muy limitados (una media de 18.000 euros anuales).

— La existencia de unos patrimonios fundacionales insuficientes para generar los recursos precisos para el logro de las finalidades sociales y para la autosostenibilidad de las fundaciones.

— El escaso impacto de las aportaciones privadas como fuente de ingresos de las fundaciones, singularmente en las fundaciones de menor tamaño.

— La concurrencia tanto de fuentes de financiación pública como privada en el conjunto de las entidades, lo que determina:

- Que el recurso a la financiación privada, aun siendo un medio de financiación teórico, acabe aportando medios casi de forma exclusiva para las fundaciones de mayor tamaño.
- Que la financiación pública sea el medio de aportar recursos en los que compiten todas las fundaciones, siendo el recurso casi exclusivo para muchas de las de menor tamaño. De todas formas, en parte por el volumen de las actividades que desarrollan, son también las fundaciones más grandes las más beneficiadas por esta vía.

En resumen, podemos hablar de un sector económicamente muy débil, con recursos muy limitados en la mayoría de los casos, excesivamente dependiente de los recursos públicos, con escasa capacidad de captación de recursos personales y con dotaciones fundacionales manifiestamente insuficientes para generar los recursos precisos para el desarrollo de los fines fundacionales.

Esta situación determina que sea preciso llevar a cabo una reflexión sobre las decisiones que, en diversos campos, puede ser necesario adoptar para hacer frente a la misma. En principio, considero prioritario analizar los siguientes aspectos del régimen económico de las fundaciones:

Primero.—*La dotación fundacional inicial.*

Puede ser oportuno, hoy por hoy, que se proceda a determinar cuál debe ser la cuantía y naturaleza de la dotación fundacional inicial, en la medida en que constituye el elemento llamado a garantizar el cumplimiento de los fines fundacionales. En consecuencia, a la hora de crear nuevas fundaciones, debe prestarse especial atención, tanto a su valor económico, que probablemente debería incrementarse, como a su naturaleza, exigiendo que la misma garantice la generación de rentas de manera continuada en el tiempo que contribuyan de forma efectiva al logro de tales fines.

Segundo.—*La financiación privada.*

Sería interesante que por parte de la Comunidad Autónoma se procediera a estimular la financiación privada de las fundaciones a través del mecenazgo. Y esto es así porque la Ley estatal del mecenazgo no produjo los efectos deseados, siendo los mismos manifiestamente insuficientes.

Por lo tanto, dado que los incentivos fiscales son en España sustancialmente inferiores a los previstos en otros países, parece necesario que la Comunidad Autónoma gallega, en el ejercicio de las competencias que constitucional y estatutariamente tiene atribuidas, cree una deducción específica,

en la regulación de los impuestos que tenga transferidos, para las aportaciones a fundaciones, que refuerce la deducción general prevista en la normativa estatal, haciendo más atractivas fiscalmente este tipo de operaciones.

Tercero.—*La financiación pública.*

En este campo se debe estudiar el planteamiento de políticas públicas de ayudas a fundaciones que, por una parte, eviten un excesivo peso de las mismas en el conjunto de los ingresos fundacionales y, por otra parte, que eviten que éstas acaben concentrándose en unas pocas fundaciones que, además, acostumbran a ser las de mayor tamaño y, por tanto, con mayor capacidad para generar recursos propios.

En consecuencia, en este campo se podría determinar que:

a) El Protectorado, como órgano de asesoramiento y apoyo en los aspectos relacionados con la gestión económica del sector fundacional (elaboración y rendición de cuentas, elaboración y presentación del plan de explotación, etc.), tenga un papel protagonista, dotándolo, a estos efectos, de los medios humanos y materiales necesarios; en definitiva, y como antes se expuso, ahondar en la profesionalización del órgano encargado de velar por el control de la actividad fundacional.

b) Se estableciese normativamente un límite máximo para la cuantía total de ayudas públicas que puede recibir una determinada fundación a lo largo de un concreto período temporal, del mismo modo que se hace en la UE con las ayudas públicas comunitarias. Con esto se trataría de evitar la concentración excesiva de las ayudas en aquellas fundaciones que por sus dimensiones y características tienen capacidad suficiente para generar y captar otros fondos.

c) Se regulase de modo más detallado el patrimonio fundacional. En este ámbito, sería conveniente estudiar la posibilidad de limitar el peso de las aportaciones públicas, sea en la dotación, sea en los presupuestos, y de incrementar la capacidad de las fundaciones de captar fondos privados, lo cual requiere, como ya apuntamos, el desarrollo por parte de la Comunidad Autónoma de Galicia de un sistema fiscal de mecenazgo propio.

Las fundaciones del sector público en las Islas Baleares

Joana M. Socías Camacho

Profesora Titular de Derecho Administrativo
Universidad de las Islas Baleares

SUMARIO: I. REESTRUCTURACIÓN Y RACIONALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO INSTRUMENTAL: CONSIDERACIONES GENERALES.—II. MEDIDAS DE REESTRUCTURACIÓN Y RACIONALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN INSTRUMENTAL BALEAR Y SU INCIDENCIA EN EL ÁMBITO DE LAS FUNDACIONES DEL SECTOR PÚBLICO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA.

I. Reestructuración y racionalización del sector público instrumental: consideraciones generales

La Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior, orientada a la simplificación y la reducción de cargas administrativas —aprobada en el marco de la estrategia de Lisboa¹— da respuesta a uno de los puntales de la Unión Europea consagrado en el Tratado de la Comunidad Europea de 1957: la libertad de establecimiento y de circulación de servicios dentro de la Comunidad. Para la transposición de esta Directiva europea al ordenamiento jurídico español, se aprueba la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el Libre Acceso a las Actividades de Servicios y a su Ejercicio. Esta Ley incorpora el contenido de la Directiva en la legislación española, a efectos de impulsar la mejora de la regulación del sector de servicios reduciendo las trabas injustificadas o desproporcionadas en el ejercicio de la actividad de servicios y proporcionando un entorno más favorable y transparente a los agentes económicos que incentive la creación de empresas y genere ganancias

¹ La Estrategia de Lisboa, aprobada por el Consejo de Europa los días 23 y 24 de marzo de 2000, acuerda una estrategia objetivo de la Unión Europea con el fin de reforzar el empleo, la reforma económica y la cohesión social. Con posterioridad, el 3 de marzo de 2010, se adopta una Comunicación de la Comisión Europea titulada «Europa 2020, una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador», texto que se aprueba formalmente en el Consejo Europeo el 17 de junio de 2010 y que supone la continuación de la Estrategia de Lisboa de 2000.

en eficiencia, productividad y ocupación en las actividades de servicios, además del incremento de la variedad y calidad de los servicios disponibles para empresas y para la ciudadanía (Apartado I de la Exposición de Motivos)².

Con todo, uno de los objetivos principales que se deriva de lo anterior es sin duda ofrecer más calidad a la ciudadanía en el entorno de la consecución efectiva del interés general; y ello pasa necesariamente por configurar una Administración moderna que haga del principio de eficacia y de eficiencia su eje vertebrador (Vaquer Caballería, 2011³); es decir, por simplificar el panorama de la Administración, tanto de su estructura interna como de su Derecho aplicable, convirtiéndose dicho objetivo en una de las principales metas del Derecho administrativo en los inicios del siglo XXI. Para ello el Derecho administrativo habrá de considerarse «desde una perspectiva económica, desde la que valorar su eficiencia en el empleo y en la asignación de recursos y su eficacia al servicio de los intereses generales» (*ibidem*: 106). Se trata, dicho en otras palabras, de crear estructuras administrativas eficientes y eficaces que faciliten la buena manera de hacer de la Administración y, por lo tanto, de eliminar duplicidades, solapamientos y trabas administrativas en la organización pública, a los efectos de contribuir al crecimiento económico y a la productividad en el marco del Estado social. Porque «la misión de la Administración pública es administrar, es decir, gestionar recursos escasos (personal, patrimonio, financiación) para la consecución de fines de interés general» (*ibidem*: 95). La gestión orientada a resultados, el desarrollo de indicadores para medir eficacia y eficiencia, el fortalecimiento de los mecanismos de seguimiento y control del cumplimiento de objetivos, junto con el uso de la evaluación de la calidad de los servicios, son algunos de los rasgos básicos que, entre otros, configuran el nuevo reto de la gestión pública.

² Téngase en cuenta también la Comunicación de la Comisión *Plan de Acción «Simplificar y mejorar el marco regulador»*, de 5 de junio, de 2002; la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, de 25 de Octubre de 2005, «Aplicación del programa comunitario sobre la Estrategia de Lisboa: Una estrategia para la simplificación del marco regulador»; y la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, de 24 de Enero de 2007, «Programa de Acción para la Reducción de Cargas Administrativas en la Unión Europea».

³ M. VAQUER CABALLERÍA, «El criterio de la eficiencia en el Derecho Administrativo», *Revista de Administración Pública*, núm. 186, 2011, p. 101: «la eficiencia, para el Derecho público, es un criterio complementario del principio de eficacia, que significa empleo y asignación racionales de los recursos en general y que es susceptible de aplicarse a problemas tan diversos como la minimización de la economía, la explotación óptima del patrimonio del Estado, la productividad de los empleados públicos, la proporcionalidad de la regulación o la simplicidad o celeridad del procedimiento administrativo».

La organización administrativa (general e instrumental) se ha visto hipotecada por rígidos funcionamientos e inercias de carácter burocrático y, en los últimos tiempos, por una fuerte crisis económica y de valores, que se ha visto intensificada desde mediados de 2008⁴. La regulación sobre la organización de la tipología de entes que constituyen en particular la Administración instrumental, tanto a nivel estatal como autonómico, no ha ayudado demasiado a romper con dicha inercia, en la medida en que dicha normativa no se ha caracterizado precisamente por su aportación de claridad, coherencia, simplificación y racionalidad, moviéndose a menudo en un ámbito rodeado por la complejidad, la dispersión y la fragmentación (un ejemplo paradigmático es el caso de la regulación de las fundaciones en el ámbito sanitario)⁵. Todo ello ha conducido al sobredimensionamiento del sector público instrumental —sobre todo en el período comprendido entre los años 2000 y 2008—, a estructuras con ineficiencias operativas que conllevan incremento del gasto e incluso despilfarro de recursos públicos y, en no pocas ocasiones, a casos de corrupción política en el marco de dicho sector.

Racionalizar la organización administrativa y controlar su actividad precisa de nuevos planteamientos en torno al papel de las Administraciones, los límites del Derecho privado, las nuevas organizaciones (fundaciones, agencias, entidades empresariales...), las categorías de las privatizaciones o la reaparición de nuevos cuerpos intermedios por vías consorciales (Martín Rebollo, 2012⁶). En la actualidad, las exigencias concretas de la nueva organización del sector público pasan por el cumplimiento de medidas de reducción del gasto público —a través de la supresión de entidades y del control de los gastos de dirección⁷—, de medidas de control del gasto gestionado por el sector

⁴ Sobre la historia de los hechos más notables de la crisis económica, véase A. EMBID IRUJO, «El derecho público de la crisis económica», en *El derecho público de la crisis económica. Transparencia y sector público. Hacia un nuevo Derecho Administrativo (Actas del VI Congreso de la Asociación Española de Derecho Administrativo)*, coord. A. BLASCO ESTEVE, Instituto Nacional de Administración Pública, 2012, pp. 28-32.

⁵ Puede verse J. M. SOCÍAS CAMACHO, *Fundaciones del sector público. En especial el ámbito sanitario*, Iustel, Madrid, 2006, y toda la bibliografía que allí se cita.

⁶ L. MARTÍN REBOLLO, «Treinta años de Derecho Administrativo Español (Una primera aproximación a los principales cambios producidos)», *Derecho Administrativo y regulación económica, Liber Amicorum Gaspar Ariño Ortiz*, La Ley, 2012.

⁷ Según el Informe sobre la situación del sector público empresarial, presentado por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y debatido en el Consejo de Ministros en el sesión de 5 de enero de 2012, este grupo medidas pretenden la reducción del gasto público vinculado al funcionamiento del sector público, a través de la supresión de entidades y del control de los gastos de dirección. Las propuestas previstas en el citado Informe pasan por: a) Reducción del sector público empresarial dependiente tanto de la Administración

público —reorientándose la huida al Derecho privado que se ha producido en la gestión de la actividad administrativa hacia fórmulas jurídicas sometidas al Derecho administrativo y al Derecho financiero⁸—, y de medidas de racionalización en la gestión de la actividad empresarial pública —conforme al marco general establecido en la Directiva 2011/85 UE del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros⁹—.

central como Comunidades Autónomas y Entidades Locales. Por lo que se refiere a las Comunidades Autónomas, el Consejo de Política Fiscal y Financiera de 22 de marzo de 2010 aprobó un Acuerdo Marco sobre sostenibilidad de las finanzas públicas 2010-2013 en el que las Comunidades se comprometieron a elaborar, en el plazo de tres meses, planes de racionalización y eficiencia del gasto público. En los Planes aprobados hasta el momento está prevista la eliminación, en términos netos, de 514 entidades, si bien, de acuerdo con los datos disponibles, sólo se han suprimido 69, lo que representa un grado de ejecución del 13,4 por 100 de las medidas contempladas en los Planes. b) Reducción de los cuadros directivos de las sociedades públicas y limitación del número de miembros de los consejos de administración. c) Promover la elaboración de un marco común, en cada Administración, que unifique las condiciones de las distintas entidades estableciendo límites a las estructuras directivas, personal, indemnizaciones, gastos de representación, etc. con la finalidad de recortar el gasto público y otorgar la necesaria uniformidad al sector público empresarial.

⁸ El Informe de 5 de enero de 2012, antes mencionado, en este grupo incluye medidas que pretenden frenar y reconducir la «huida del derecho administrativo» que se ha producido en la gestión de los servicios públicos, en los últimos años. A tal efecto, en el citado Informe sobre la situación del sector público empresarial se propone: a) Reorientar la organización del sector público hacia fórmulas jurídicas sometidas en su gestión al derecho administrativo y control presupuestario, en todas aquellas actividades en las que su naturaleza lo permita sin menoscabo de la necesaria agilidad y eficiencia. Este sometimiento al régimen jurídico-económico público abarcaría aspectos como la aplicación de los procedimientos propios del régimen de contratación de las administraciones públicas, la fiscalización de los actos de contenido económico, el carácter limitativo y vinculante de sus presupuestos y el registro de su actividad con arreglo a los principios y normas propios de la contabilidad pública. b) Establecimiento de un mecanismo de control/información previo de los gastos gestionados mediante encomiendas de gestión y fórmulas de asociación público-privadas.

⁹ El Informe de 5 de enero de 2012, antes mencionado, incluye en este grupo medidas que pretenden organizar y ordenar la regulación y funcionamiento del sector público. El referido Informe propone para ello: a) Adopción de medidas para garantizar el suministro de información con periodicidad, mensual o trimestral en función del nivel de cada una de las Administraciones, y contenido necesario para cumplir con las exigencias de la normativa europea y nacional en materia de estabilidad presupuestaria. Todo ello conforme al marco general establecido en la Directiva 2011/85 UE del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, antes citada. b) Desarrollo de una normativa que regule de manera unificada y concreta el régimen presupuestario, contable y de control aplicable a las distintas fórmulas de cooperación interadministrativa, en especial a los consorcios, como principal figura elegida para instrumentar la necesaria colaboración entre administraciones públicas a fin de evitar duplicidades en la prestación de servicios.

Con el fin de alcanzar el reto orientado a la consecución de un sector público más eficiente y transparente¹⁰, se han realizado algunos pasos que merecen ser destacados. Así, en el marco de las propuestas de reducción del gasto público, se ha introducido la disposición adicional octava del Real Decreto-ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, con el objetivo último de adoptar criterios racionales y lógicos de ajuste en las remuneraciones de los máximos responsables y directivos del sector público estatal. En cumplimiento de la citada disposición adicional, el Gobierno ha aprobado el Real Decreto 451/2012, de 5 de marzo, por el que se aprueba el régimen retributivo de los referidos cargos.

Paralelamente, y en la línea de las medidas destinadas a la supresión y fusión de entidades del sector público, la Orden HAP/583/2012, de 20 de marzo, publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 16 de marzo de 2012, que aprueba el Plan de reestructuración y racionalización del sector público empresarial y fundacional estatal¹¹. Dicho Plan afecta a un total de 49 empresas de titularidad pública, el 35% de las 140 existentes, y entre las diversas medidas que plantea destaca la extinción de filiales por su integración en la matriz, la supresión de 27 sociedades mercantiles estatales [por ejemplo, la Sociedad Pública de Alquiler o la Sociedad Estatal para la Venta de Acciones de Loterías y Apuestas del Estado (SEVLAE)], la agilización procesos de liquidación (es el caso de Barcelona Holding Olímpico, de la sociedad que se creó para la Conmemoración del V Centenario del Descubrimiento de Amé-

¹⁰ Sobre la transparencia véase R. GARCÍA MACHO, «La transparencia en el sector público», en *El derecho público de la crisis económica. Transparencia y sector público. Hacia un nuevo Derecho Administrativo (Actas del VI Congreso de la Asociación Española de Derecho Administrativo)*, coord. A. BLASCO ESTEVE, Instituto Nacional de Administración Pública, 2012.

¹¹ El proceso de racionalización empieza a partir del Acuerdo de racionalización del sector público empresarial del Estado adoptado por el Gobierno el 30 de abril de 2010 como respuesta a los objetivos fijados en el «Plan de acción inmediata 2010» y el «Plan de austeridad de la Administración General del Estado 2011-2013». Téngase en cuenta, además, la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, que contiene en el Capítulo IV del Título I medidas de sostenibilidad en la gestión de las empresas públicas basadas en los principios de buena administración, sostenibilidad y responsabilidad social, que incluyen la aplicación por parte de las Administraciones Públicas de políticas de racionalización y contención del gasto; el Real Decreto 776/2011, de 3 de junio, por el que se suprimen determinados órganos colegiados y se establecen criterios para la normalización en la creación de órganos colegiados en la Administración General del Estado y sus organismos públicos. Y también el Acuerdo del Consejo de Ministros de 3 de junio de 2011 que supone la eliminación de tres fundaciones públicas estatales y la reducción de la participación estatal en otras cinco. Para más detalles, véase E. MONTROYA MARTÍN, «Reflexiones sobre el sector público instrumental en un contexto de crisis económica: la inaplazable hora de la racionalización» (mimeo), en *VII Congreso Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo*, Tarragona, 2012, pp. 21-23.

rica, de Radio Nacional de España o de Televisión Española), la fusión de sociedades públicas y el traspaso de la titularidad de algunas participaciones accionariales dentro del sector público [es el caso de Correos y Telégrafos, que pasará de la dirección general de Patrimonio a la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (SEPI)].

Recientemente, mediante el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad se introducen nuevas normas para mejorar la eficiencia de las Administraciones en el uso de los recursos públicos y, con ello, cooperar en la sostenibilidad de las cuentas públicas para conseguir, en definitiva, el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria. En este sentido, en el Real Decreto-ley 20/2012 mencionado se adoptan diversas medidas dirigidas a ahorrar gastos de personal y a incrementar la productividad del empleo público. Y estas medidas se aplican no sólo al personal funcionario y estatutario sino también al personal laboral de las Administraciones y de las entidades que integran el sector público instrumental, entre ellas, las fundaciones del sector público.

En el ámbito autonómico, las Comunidades no se han quedado atrás y éstas también han empezado a adoptar medidas importantes de reestructuración del sector público¹², como por ejemplo en Andalucía (mediante el Decreto-ley 6/2010, de 23 de noviembre, de medidas complementarias del Decreto-ley 5/2010, de 27 de julio, por el que se aprueban medidas urgentes en materia de reordenación del sector público, cuya tramitación como Proyecto de ley culmina en la Ley 1/2011, de 17 de febrero, de Reordenación del Sector Público de Andalucía); en Madrid (Ley 9/2010, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y Racionalización del Sector Público); en Castilla-La Mancha (Ley 13/2010, de 9 de diciembre, de Reordenación del Sector Público); en Galicia (Ley 16/2010, de 17 de diciembre, de organización y funcionamiento de la Administración general y del sector público); en Cataluña (Decreto-ley 4/2011, de 3 de agosto, de medidas de racionalización y simplificación de la estructura del sector público, y Ley 11/2011, de 17 de diciembre, de organización y funcionamiento de la Administración general y del sector público para agilizar la actividad administrativa); en la Comunidad Valenciana (Decreto-ley 1/2011, de 30 de septiembre, de Medidas Urgentes de Régimen Económico-financiero del Sector Público Empresarial y Fundacional); o en Aragón (Decreto-ley 1/2011, de

¹² Para el estudio concreto de toda esta normativa sobre reordenación, reestructuración y racionalización del sector público de las Comunidades Autónomas, nos remitimos al extenso y detallado análisis de MONTÓYA MARTÍN, 2012: 35-73.

29 de noviembre, de medidas urgentes de racionalización del Sector Público Empresarial).

II. Medidas de reestructuración y racionalización de la Administración instrumental balear y su incidencia en el ámbito de las fundaciones del sector público de la Comunidad Autónoma

Cabe dar cuenta a continuación, de manera más detallada, de la operación de reordenación del sector público que se está llevando en las Islas Baleares, cuyo alcance no sólo se limita a la propia reorganización de las entidades instrumentales de la Administración de la Comunidad Autónoma en el plano puramente normativo sino que va más allá, por cuanto que incluye también la reestructuración mediante la racionalización, simplificación y reducción efectiva del conjunto de ese tipo de entidades, entre los que se encuentran evidentemente las fundaciones del sector público.

La Ley 7/2010, de 21 de julio, del sector público instrumental de Comunidad Autónoma de las Islas Baleares (en adelante, Ley 7/2010) hace una clasificación y regulación del conjunto de los entes instrumentales según su naturaleza y lleva a cabo una adaptación sistemática de los entes existentes en el momento de su entrada en vigor a las nuevas categorías establecidas en la ley. De todo ello se dio cuenta en el informe precedente de este Anuario relativo a las Islas Baleares, al que nos remitimos ahora. Hay un dato, sin embargo, que no se resaltó en el informe precedente referido, y que merece ser destacado en este momento, que es el hecho importante a nivel normativo que la Ley balear 7/2010 tiene la virtud de regular en un solo cuerpo legal todo el conjunto de entes instrumentales del sector público autonómico, tanto los de naturaleza institucional como los de naturaleza corporativa-asociativa, y tanto los de personificación pública como privada¹³, a diferencia de la mayoría de la legislación autonómica comparada así como también de la LOFAGE —que adolece del importante déficit de no hacer referencia alguna a las fundaciones del sector público y los consorcios¹⁴ y de regular sólo de forma parcial, fuera de su articulado en el seno de una disposición adicional, a las sociedades—.

¹³ Organismos públicos —organismos autónomos y entidades públicas empresariales—; organismos de naturaleza privada de titularidad pública —sociedades públicas y fundaciones del sector público—; y consorcios.

¹⁴ En este sentido se manifiesta MONTROYA MARTÍN, 2012: 13.

Debe señalarse, además, que la Ley 7/2010 ha sido modificada en diversas ocasiones desde su entrada en vigor. Primero, mediante el Decreto-ley 1/2011, de 29 de julio, de modificación del artículo 20.3 de la Ley 7/2010, de 21 de julio, del sector público instrumental de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares. Segundo, mediante la disposición final novena de la Ley 9/2011, de 23 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares para el año 2012. Tercero, mediante el Decreto-ley 3/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes para la reestructuración del Servicio de Salud de las Islas Baleares. Y cuarto, mediante el Decreto-ley 5/2012, de 1 de junio, de medidas urgentes en materia de personal y administrativas para la reducción del déficit público del sector público de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares y de otras instituciones autonómicas. Téngase en cuenta, así mismo, que este Decreto-ley 5/2012, a su vez, ha sido modificado mediante el Decreto-ley 10/2012, de 31 de agosto, al objeto de proceder a la adaptación de la normativa autonómica incluida en el Decreto-ley 5/2012 a la estatal impuesta por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, arriba referido.

De todas las reformas legislativas que acaban de darse cuenta hay dos que afectan especialmente a las fundaciones del sector público: una, es la que se contiene en el apartado 9 de la disposición final novena de la Ley 9/2011, de 23 de diciembre, antes citada, por el que se añaden los apartados 4¹⁵ y 5¹⁶

¹⁵ «4. Las fundaciones del sector público se pueden fusionar con otras fundaciones y pueden ser absorbidas por otros entes de derecho público integrados en el sector público autonómico, incluida la integración en la Administración de la comunidad autónoma. También se pueden transformar en cualquier otro tipo de ente de derecho público que se integre en el sector público autonómico. La fusión, la absorción, la integración o la transformación de las fundaciones del sector público no conllevan la apertura del procedimiento de liquidación. La fusión, la absorción, la integración o la transformación de fundaciones del sector público requieren el acuerdo previo del Consejo de Gobierno, a propuesta de la consejería de adscripción y con los informes previos de las consejerías competentes en materia de hacienda y presupuestos y en materia de fundaciones, así como con el informe previo a que se refiere el apartado 4 de la disposición adicional décima de esta ley. Hasta que no se complete el procedimiento de fusión, absorción, integración o transformación de las fundaciones, éstas tienen que continuar desarrollando las actividades propias de su objeto y finalidades. Una vez completado todo el procedimiento, la Administración de la comunidad autónoma o el ente instrumental correspondiente se subrogará en todos los derechos y las obligaciones y en todas las relaciones jurídicas de la fundación extinguida, sin perjuicio, en lo que respecta al régimen de personal, de las limitaciones derivadas de lo establecido en la disposición adicional décima de esta ley, y se cancelará el asiento de la fundación en el Registro de Fundaciones de las Illes Balears».

¹⁶ «5. A los efectos de lo previsto en el artículo 31.e) de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, los estatutos de las fundaciones del sector público pueden prever como causa de extinción de la entidad el hecho de que las actividades de interés general que

al artículo 56 de la Ley 7/2010 del sector público, al objeto de regular la transformación, fusión y extinción de este tipo de entidades fundacionales; y la otra, la prevista en el Decreto-ley 5/2012, de 1 de junio, que se dicta al objeto de adoptar medidas de reducción de gasto en materia de personal al servicio de las Administraciones Públicas con la finalidad de asegurar el cumplimiento del objetivo de déficit público para los años 2012 y 2013 en el marco de la legislación de estabilidad presupuestaria; todas estas medidas de ajuste y recortes, sobre las que no entraremos a analizar con detalle en este Informe por sobrepasar el objeto del mismo, son de aplicación al personal al servicio del sector público instrumental de la Administración autonómica, y por lo tanto, al personal de las fundaciones del sector público (art. 2 del Decreto-ley 5/2012, de 1 de junio). Conviene, eso sí, destacar la creación de una Comisión Paritaria del Sector Público Instrumental como órgano de consulta y de participación del personal en la cuestiones relativas a las condiciones de trabajo comunes que puedan afectar al personal de todo el sector instrumental, con fin de establecer criterios generales en esta materia sobre las condiciones de trabajo, sobre las retribuciones, sobre el cuadro de funciones y categorías así como sobre la movilidad del personal (art. 27 del Decreto-ley 5/2012, de 1 de junio).

Lo que interesa poner de relieve en este momento es que con la Ley 7/2010, de 21 de julio, empieza en efecto en las Islas Baleares el camino hacia la efectiva simplificación y racionalización del sector público, en la línea establecida en Europa a finales del siglo xx impulsada por la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior. Como ya se ha dicho más arriba, este camino pasa por simplificar el panorama de la organización central y dependiente de la Administración bajo el indispensable paraguas de los principios de eficacia y de eficiencia, con el claro objeto de crear estructuras administrativas que faciliten la buena manera de hacer de la Administración eliminándose duplicidades, solapamientos y trabas administrativas en la organización pública.

El primer paso está contenido en el mandato legal de la disposición transitoria primera de la Ley 7/2010, cuyo cumplimiento se lleva a cabo me-

desarrollan de acuerdo con sus estatutos pasen a ser desarrolladas por la Administración de la comunidad autónoma o por otra entidad del sector público autonómico, de naturaleza fundacional o no. La extinción por este motivo puede tener lugar tanto en el caso en que la fundación se integre en la Administración autonómica o en otro ente instrumental, de acuerdo con lo que prevé el apartado anterior del presente artículo, como en el caso en que no tenga lugar la integración, supuesto en el cual la fundación disuelta entra en período de liquidación».

dante la aprobación del Decreto 93/2011, de 2 de septiembre, mediante el cual el Gobierno de las Islas Baleares crea la Comisión de Análisis y Propuesta de Reestructuración del Sector Público Instrumental. Esta comisión se crea con el encargo de analizar el conjunto de entes instrumentales y proponer su supresión, refundición o modificación cuando así lo aconsejen razones de simplificación, economía, eficacia y eficiencia en la gestión; en particular, el análisis de esta comisión debe pronunciarse sobre los entes que se consideren necesarios para la ejecución de los servicios, las dotaciones de personal adecuadas y las medidas de control aplicables. Además, la disposición adicional quinta de la Ley 7/2010 insta al Gobierno balear que establezca reglamentariamente un cuadro o mapa del sector público instrumental que agrupe los entes que lo integran en bloques homogéneos por razón de su presupuesto, de su cifra de negocios o cualquier otro indicador relevante, con la fijación de los siguientes parámetros: número máximo de miembros del consejo de administración o del órgano colegiado equivalente, número máximo y retribuciones máximas de los gerentes y órganos unipersonales de dirección, número máximo y retribuciones máximas del personal directivo profesional, y dietas de los miembros del consejo de administración¹⁷.

La labor de la comisión ha culminado, por el momento, en la aprobación de dos Acuerdos: a) el Acuerdo del Consejo de Gobierno de 13 de abril de 2012, por el que se aprueba la primera fase del Proyecto de Reestructuración

¹⁷ El artículo 5 del Decreto 93/2011, de 2 de septiembre, mediante el cual el Gobierno de las Islas Baleares crea la Comisión de Análisis y Propuesta de Reestructuración del Sector Público Instrumental, establece que son objetivos de la Comisión los siguientes:

«1. Elaborar el programa de trabajo para desarrollar el plan de reestructuración del sector público instrumental autonómico.

2. Analizar el conjunto de entes integrantes del sector público instrumental autonómico y efectuar un diagnóstico que prevea los aspectos siguientes:

a) Determinación del mapa del sector público: estructura, naturaleza jurídica y características de los entes y de las funciones y actividades ejercidas.

b) Estudio de la información económica y presupuestaria de los entes: estados de ingresos y gastos, memorias de programas, cuentas anuales.

c) Análisis de las dotaciones de personal: dimensión de plantillas, clasificación y calificación de los empleados.

d) Medidas de control aplicables.

3. Estudiar, basándose en el diagnóstico, la procedencia de la disolución, fusión o modificación de los entes con criterios de economía, eficacia y eficiencia en la gestión y elevar la propuesta al Consejo de Gobierno.

4. Proponer el mapa resultante del sector público que agrupe los entes en bloques homogéneos y que incluya la fijación de los parámetros a que hace referencia la disposición adicional quinta de la Ley 7/2010, de 21 de julio, del Sector Público Instrumental.

5. Supervisar las medidas adoptadas por los órganos competentes en aplicación del Acuerdo que se apruebe».

del Sector Público Instrumental de las Islas Baleares¹⁸; y b) el Acuerdo del Consejo de Gobierno de 29 de junio de 2012, por el que se aprueba la segunda fase del Proyecto de Reestructuración del Sector Público Instrumental de las Islas Baleares.

La primera fase del Proyecto de Reestructuración del Sector Público Instrumental se ha aprobado teniendo en consideración lo dispuesto en la disposición adicional octava de la Ley 9/2011, de 23 de diciembre, de 23 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares para el año 2012. Esta disposición adicional da un paso más en relación a la disposición transitoria primera de la Ley 7/2010, antes vista, por cuanto que no sólo habilita al Gobierno para que, con carácter general, realice todas las actuaciones que sean precisas, normativas y de ejecución, con el fin de racionalizar y reducir el conjunto de entes instrumentales, incluidas las transformaciones, las extinciones, las fusiones y las integraciones, en todo o en parte, en otros entes instrumentales o en la Administración de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares; sino que además, en particular, obliga al Gobierno a llevar a cabo operaciones de reestructuración en los entes instrumentales al menos sobre una serie de ámbitos funcionales (investigación en todas las áreas de la ciencia, desarrollo empresarial y nuevas tecnologías, política de cooperación para el desarrollo y fomento de la proyección exterior y turismo), sin perjuicio, eso sí, de otras actuaciones posibles¹⁹.

¹⁸ Téngase en cuenta que, debido a diversos errores materiales, este Acuerdo del Consejo de Gobierno de 13 de abril de 2012 deja sin efecto un Acuerdo anterior, de 30 de marzo de 2012, por el que se había aprobado la primera fase del Proyecto de Reestructuración del Sector Público Instrumental de las Islas Baleares.

¹⁹ La disposición adicional octava de la Ley 9/2011, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2012, establece: «(...) 2. En particular, y sin perjuicio de otras actuaciones posibles, el Gobierno de las Illes Balears debe llevar a cabo operaciones de reestructuración en los entes instrumentales relacionados con los ámbitos funcionales siguientes:

a) Entes que ejercen funciones en materia de investigación en todas las áreas de la ciencia en temas relacionados con las Illes Balears, de fomento de la lengua catalana, de estudio y difusión de las modalidades lingüísticas del catalán, de formación lingüística y de evaluación de conocimientos de lengua catalana y otras relacionadas.

b) Entes que ejercen funciones en materia de impulso del desarrollo empresarial, de nuevas tecnologías, de investigación y otras relacionadas.

c) Entes que ejercen funciones en materia de política de cooperación para el desarrollo, y de emigración, promoción y fomento de la proyección exterior de las Illes Balears y la defensa de sus intereses por todo el mundo, de la consolidación de las comunidades baleares en el exterior, de los derechos y la protección de los emigrantes baleares residentes en el exterior y de los retornados, y otras relacionadas.

La disposición adicional octava de la Ley 9/2011, de 23 de diciembre, antes citada, establece que los entes resultantes de los procesos de reestructuración podrán adoptar la forma jurídica de organismos públicos (organismos autónomos o entidades públicas empresariales), organismos de naturaleza privada de titularidad pública (sociedades públicas o fundaciones del sector público) o consorcios, según la naturaleza de las funciones que se les atribuyan y las potestades que, en su caso, deban ejercer. Pero hay un dato que debe mencionarse de manera especial, que es que la habilitación legal que se contiene en esta disposición adicional incluye la facultad de que el Consejo de Gobierno acuerde mediante decreto las modificaciones, extinciones o creaciones de organismos públicos que, en su caso, sean consecuencia de dichos procesos, exonerándose por tanto de la previsión contenida en el artículo 34.1 de la Ley 7/2010 del sector público que, con carácter general, exige ley para la creación, modificación o refundición de organismos públicos, salvo alguna excepción (cuando se trate de modificaciones que afecten únicamente a aspectos relacionados sólo en los estatutos).

En particular, y por lo que se refiere a las fundaciones de la Comunidad Autónoma, la primera fase del Proyecto de Reestructuración del Sector Público Instrumental de las Islas Baleares (Acuerdo de 13 de abril de 2012, antes referido) ha supuesto una importante remodelación y reducción del número de fundaciones del sector público. Veamos, a continuación, cómo se está concretando esta operación en sus distintos ámbitos, teniendo en cuenta los datos de que se dispone en el momento de redactar este Informe y que lo que se va a exponer no va a ser una visión ya acabada de toda la operación de remodelación, por tratarse de un proceso en tramitación que, paso a paso, se va perfilando mediante decisiones contenidas en Acuerdos del Consejo de Gobierno balear.

a) En el ámbito funcional de salud, se acuerda la absorción por el Servicio de Salud de las Islas Baleares de las tres fundaciones hospitalarias existentes (Fundaciones Hospital Son Llàtzer, Hospital de Manacor y Hospital Comarcal de Inca²⁰).

d) Entes que ejercen funciones en materia de promoción de la oferta turística, de promoción del desarrollo de las Illes Balears como destino turístico sostenible y otras relacionadas».

²⁰ Recordemos, como ya se indicó en el informe precedente de este Anuario, que con la entrada en vigor de la Ley 1/2011, de 24 de febrero, de transformación de las fundaciones del sector público de las Islas Baleares y de determinación del régimen jurídico de las fundaciones públicas sanitarias, en el ámbito de las Islas Baleares las dos fundaciones del sector público sanitario existentes hasta ese momento (Hospital Manacor y Hospital Son Llàtzer) pasan a ser desde el día 1 de marzo de 2011 fundaciones públicas sanitarias (como el caso

b) En el ámbito funcional de la innovación y tecnología, se acuerda la fusión de dos sociedades públicas (Parcbit Desarrollo, SA, y Balear Innovación Telemática, SA —BITEL—) y una fundación del sector público (Fundación Islas Baleares para la Innovación Tecnológica —IBIT—) y la creación, en su lugar, de la nueva Fundación Balear de Innovación y Tecnología. Esta nueva fundación se crea, por tanto, como ente aglutinador de los recursos humanos y tecnológicos en materia de ciencia, innovación y tecnología mediante la fusión de las tres entidades existentes hasta ese momento en este sector. Esta operación se lleva a cabo mediante el Acuerdo del Consejo de Gobierno de 7 de septiembre de 2012.

c) En el ámbito funcional socio-sanitario, asistencial y social, se acuerda la absorción de la Fundación de Atención y Apoyo a la Dependencia por el Consorcio de Recursos Socio-sanitarios y Asistenciales. Para ello, y hasta que no se complete el procedimiento de absorción, se acuerda también que la Fundación continúa desarrollando las actividades propias de su objeto y finalidades, y que una vez completado todo el procedimiento el Consorcio se subroga en todos los derechos y obligaciones y en todas las relaciones jurídicas de la Fundación extinguida. Esta operación se realiza mediante el Acuerdo del Consejo de Gobierno de 13 de julio de 2012 (BOIB de 19 de julio de 2012). Por lo que al ámbito social se refiere, se decide también la extinción de la Fundación Balear de la Memoria Democrática, mediante el Acuerdo del Consejo de Gobierno de 30 de marzo de 2012.

d) En el ámbito funcional de la investigación sanitaria, se acuerda la fusión por absorción de la Fundación Mateu Orfila de Investigación y Salud y la Fundación de Investigación Sanitaria Ramon Llull, mediante la extinción de la primera, por un lado, y su integración en la segunda, por otro. Esta operación empieza a ejecutarse mediante el Acuerdo del Consejo de gobierno de 30 de marzo de 2012 (BOIB de 3 de abril de 2010).

e) En el ámbito funcional del deporte, se acuerda la extinción del Consorcio Escuela Balear del Deporte y la integración de sus bienes, títulos, derechos y obligaciones en el patrimonio de la Fundación para el Apoyo y la Promoción del Deporte Balear (Illesport). Esta operación se lleva a cabo mediante el Acuerdo del Consejo de Gobierno de 3 de agosto de 2012 (BOIB de 4 de agosto de 2012).

de la Fundación Hospital Comarcal de Inca), es decir, entes de naturaleza pública que se rigen por su propia normativa y que dejan de regirse por la normativa reguladora de las fundaciones del sector público.

f) En el ámbito funcional de turismo, se acuerda la absorción de la Fundación para el Desarrollo Sostenible por la entidad pública empresarial Agencia de Turismo de las Illes Balears (ATB) y la subrogación de ésta en todos los derechos y obligaciones y en todas las relaciones jurídicas de la Fundación extinguida. Además, también se acuerda la extinción de la Fundación Centro de Investigación, Desarrollo e Innovación en Turismo.

La segunda fase del Proyecto de Reestructuración del Sector Público Instrumental de las Islas Baleares (Acuerdo de 29 de junio de 2012, mencionado más atrás) supone un paso más en el camino de reducción del número de fundaciones del sector público de la Administración de la Comunidad. Se considera necesario ampliar el ámbito funcional de la operación de simplificación al sector de la cooperación y fomento al exterior, y en este ámbito se acuerda la extinción de la Fundación Baleares al Exterior y que sus funciones pasen a ser asumidas por la existente Agencia de Cooperación Internacional de las Islas Baleares. Como consecuencia de ello, se aprueba un nuevo Decreto de regulación de la nueva Agencia, que pasa a denominarse Agencia de Emigración y Cooperación Internacional de las Islas Baleares (Decreto 50/2012, de 29 de junio), con el objeto no sólo de adaptar la organización de la Agencia al contenido de la Ley 7/2010 del sector público, sino también porque la nueva entidad pública empresarial pasa a asumir las funciones de la extinta Fundación Baleares al Exterior.

Tras la operación que acaba de exponerse, se ve claramente que se ha producido una significativa reducción del número de fundaciones del sector público (de 17 entidades fundacionales —como vimos en el informe precedente de este Anuario— se pasa a 12), quedando en el momento de redactar este Informe la siguiente relación de fundaciones dependientes de la Administración balear:

- Fundación Balear de Innovación Tecnológica.
- Fundación por el Conservatorio superior de Música y Danza de las Islas Baleares.
- Fundación por la Escuela Superior de Arte Dramático de las Islas Baleares.
- Fundación para el Apoyo y la Promoción del Deporte Balear (Illesport).
- Fundación Instituto Socioeducativo s'Estel.
- Fundación Caubet Centre Internacional de Medicina Respiratoria Avanzada Islas Baleares «Caubet-Cumbre Islas Baleares».
- Fundación Banco de Sangre y Tejidos de las Islas Baleares.

- Fundación de Investigación Sanitaria Ramón LLull.
- Fundación del Museo y Centro Cultural de Formentera.
- Fundación Teatro Principal de Inca.
- Fundación Robert Graves.
- Fundación Santuario de Lluc.

Además de las fundaciones del sector público mencionadas, se mantienen, por el momento, las seis fundaciones en las que la Comunidad Autónoma tiene participación minoritaria y que, por lo tanto, no pueden considerarse estrictamente como fundaciones del sector público autonómico, tal como ya dimos cuenta en el Informe precedente de este Anuario:

- Fundación Es Baluard, Museo de Arte Contemporáneo de Palma.
- Fundación Menorquina de la Ópera.
- Fundación Teatro del Mar.
- Fundación Área de Creación Acústica.
- Fundación Jardín Botánico de Sóller.
- Fundación Escuela de Práctica Jurídica.

Las fundaciones en la Región de Murcia

Manuel Fernández Salmerón

Profesor Titular de Derecho Administrativo
Universidad de Murcia

Pilar Juana García Saura

Profesora Contratada Doctora acreditada de Derecho Administrativo
Universidad de Murcia

SUMARIO: I. LAS MEDIDAS ADOPTADAS POR LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA ANTE EL AGRAVAMIENTO DE LA CRISIS ECONÓMICA EN RELACIÓN CON LAS FUNDACIONES INTEGRANTES DEL SECTOR PÚBLICO.—II. EL RÉGIMEN DE CONVERSIÓN EN FUNDACIONES ESPECIALES POR PARTE DE LAS CAJAS DE AHORRO CON SEDE EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA, AL AMPARO DE LO DISPUESTO EN LOS REALES DECRETOS-LEYES 11/2010, DE 9 DE JULIO, DE ÓRGANOS DE GOBIERNO Y OTROS ASPECTOS DEL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS CAJAS DE AHORROS Y 2/2012, DE 3 DE FEBRERO, DE SANEAMIENTO DEL SECTOR FINANCIERO.—III. ANÁLISIS ACUMULADO DE LAS RESOLUCIONES JUDICIALES RECAÍDAS EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA EN MATERIA DE FUNDACIONES (CONCLUSIÓN).

I. Las medidas adoptadas por la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia ante el agravamiento de la crisis económica en relación con las fundaciones integrantes del sector público

Al igual que durante la anualidad anterior y siguiendo la tónica general del país, la Comunidad Autónoma de Murcia ha centrado buena parte de su actividad normativa en la adopción de medidas de restricción y control del gasto público, algunas de las cuales han incidido, en mayor o menor medida, en el ámbito de las fundaciones y, especialmente, de las vinculadas al sector público. En tal sentido, debe destacarse ahora la Ley 5/2012, de 29 de junio, de Ajuste presupuestario y de medidas en materia de Función Pública, en cuyo artículo 3 («Modificación de los presupuestos de las entidades públicas empresariales, otras entidades de derecho público de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, sociedades mercantiles regionales y fundaciones del sector público autonómico») se dispone que «las entidades, sociedades y fundaciones a que se refiere la disposición adicional decimoquinta de la

Ley 6/2011, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2012¹, que experimenten una minoración de sus ingresos como consecuencia de la modificación de los estados de gastos a que se refiere el artículo anterior, deberán someter a la aprobación del Consejo de Gobierno, en el plazo de un mes desde la entrada en vigor de esta ley, la oportuna modificación de sus presupuestos así como de la documentación complementaria de los mismos que acompaña al proyecto de ley de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma, salvo que en dicho plazo acrediten ante la Consejería de Economía y Hacienda que dicha minoración de ingresos no va a implicar una insuficiencia de los mismos para cubrir los gastos que prevean ejecutar».

¹ A su vez, dicha disposición («Medidas de control sobre los presupuestos de las entidades públicas empresariales, otras entidades de derecho público de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, sociedades mercantiles regionales y fundaciones del sector público autonómico») establecía que «1. Durante el ejercicio 2012, las entidades públicas empresariales, otras entidades de derecho público de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, sociedades mercantiles regionales y fundaciones del sector público autonómico podrán adquirir compromisos de gastos que hayan de extenderse a ejercicios posteriores, siempre que se trate de alguno de los supuestos establecidos en el artículo 37, apartado 2 del Texto Refundido de la Ley de Hacienda de la Región de Murcia, aprobado por Decreto Legislativo 1/1999, de 2 de diciembre. Igualmente será de aplicación a tales gastos lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del referido artículo 37. A efectos del cálculo de los porcentajes establecidos en dicho apartado 3, se tendrá en cuenta la dotación inicial consignada a nivel de capítulo en el presupuesto administrativo de la entidad, sociedad o fundación correspondiente.

Las entidades, sociedades y fundaciones a que se refiere el párrafo anterior deberán remitir a la Dirección General de Presupuestos y Fondos Europeos, antes del 31 de enero de 2012, un estado acreditativo de todos los compromisos de gastos adquiridos para el ejercicio 2012 y ejercicios siguientes, existentes a fecha de 31 de diciembre de 2011.

2. Cuando se prevea una minoración en los ingresos previstos de los presupuestos de las entidades públicas empresariales, otras entidades de derecho público de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, sociedades mercantiles regionales y fundaciones del sector público autonómico, y las propias entidades, sociedades o fundaciones estimen insuficientes dichos ingresos para cubrir los gastos que prevean ejecutar, deberán tramitar la oportuna modificación de sus presupuestos así como de la documentación complementaria de los mismos que acompaña al proyecto de ley de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma, indicando las actuaciones que dejarán de realizarse o cuya ejecución se aplazará. Dicha modificación se elevará para su aprobación al Consejo de Gobierno a través de la Consejería de Economía y Hacienda, que emitirá informe sobre la misma.

Cuando la referida minoración de ingresos sea consecuencia de una modificación de crédito, la autorización de esta última corresponderá al Consejo de Gobierno. A tales efectos, el consejero de Economía y Hacienda elevará de forma conjunta para su aprobación al Consejo de Gobierno tanto la propuesta de modificación de crédito como la oportuna propuesta de modificación de dichos presupuestos y de la documentación complementaria de los mismos».

Asimismo, el contexto de agravamiento de la crisis económica ha determinado seguramente que haya recibido una sanción legal definitiva la cuestión relativa a la encomienda directa de actividades, que son objeto de contratos públicos típicos, a entidades dependientes de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. En efecto, los que vienen denominándose encomiendas o encargos *in house*, han recibido una incorporación normativa específica, al amparo de lo dispuesto en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (LCSP), aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. De hecho, los términos en que se opera la reconducción a tal fenómeno —en virtud del cual los correspondientes encargos quedan excluidos de la consideración de contratos del sector público y, en consecuencia, exentos de la aplicación de la LCSP— de entes instrumentales de diversa naturaleza vinculados a la CARM son muy generosos.

En efecto, la disposición adicional segunda («Encomiendas a organismos, entidades, sociedades mercantiles regionales y fundaciones públicas») de la Ley 6/2012, de 6 de junio, de Medidas tributarias, económicas, sociales y administrativas de la Región de Murcia, dispone que «1. Los organismos, entes, sociedades mercantiles regionales y fundaciones integrantes del sector público regional serán considerados medios propios y servicios técnicos de la Administración regional, de sus organismos autónomos y entidades públicas cuando realicen para ellos la parte esencial de su actividad y éstos ostenten sobre los mismos un control análogo al que ejercen sobre sus propios servicios». En referencia específica a las fundaciones del sector público regional —al igual que, de modo análogo, se dispone para las sociedades mercantiles—, esta norma establece que la dotación fundacional y el patronato deberán ser íntegramente de procedencia y representación pública. En cuanto al modo de realización de las encomiendas, la Ley señala que «se instrumentarán a través de acuerdos, mandatos, convenios u otros negocios jurídicos que serán obligatorios, conforme a las instrucciones que dicte la consejería a la que estén adscritos». Estos negocios jurídicos tienen naturaleza instrumental y no contractual, por lo que a todos los efectos son de carácter interno, dependiente y subordinado y no podrán implicar, en ningún caso, la atribución de funciones o potestades públicas. Finalmente, en cuanto a su posible objeto, se dispone que consistirá en «la ejecución de prestaciones de la competencia de las consejerías y organismos públicos encomendantes y contendrán las estipulaciones jurídicas, económicas y técnicas necesarias para su correcta ejecución». Como colofón inescapable, el régimen de estos encargos domésticos se cierra con una tajante prohibición, consistente en que «los organismos, entes, sociedades mercantiles regionales y fundaciones integrantes del sector

público regional que tengan la condición de medio propio y servicio técnico de la Administración regional, sus organismos autónomos y entidades públicas no podrán participar en licitaciones públicas convocadas por éstos, sin perjuicio de que, cuando no concurra ningún licitador, pueda encargárseles la ejecución de la prestación objeto de las mismas».

Por último, conviene hacer referencia a algunas normas, de entidad menor, pero asimismo relacionadas con el vigente contexto de depresión económica. Así, por una parte, debe resaltarse la Resolución de la Dirección General de Presupuestos y Fondos Europeos, de 15 de mayo de 2012, por la que se dictan normas en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 50 apartado 1, de la Ley 6/2011, de 26 de diciembre de 2011, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2012. En virtud de la misma, se fija la periodicidad diaria para que las distintas entidades integrantes del sector público regional —incluyendo las fundaciones públicas— faciliten movimientos y saldos de todas sus cuentas, incluyéndose, además de las cuentas corrientes, las cuentas de ahorros, las cuentas de crédito en cuenta corriente, así como las imposiciones de plazos fijos, en cualquier entidad de crédito. De cara a hacer operativa dicha rendición diaria de cuentas, las mencionadas entidades autorizarán a la Dirección General de Presupuestos y Fondos Europeos a recibir dichos movimientos y saldos a través de ficheros informatizados con la estructura del cuaderno 43 de la AEB (Asociación Española de Banca), directamente de las entidades de crédito².

Por otra parte y con carácter más general, la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda, de 20 de marzo de 2012, que regula la rendición de cuentas de las entidades, empresas, fundaciones y consorcios del Sector Público Regional, incluyó en su ámbito subjetivo, por vez primera, a las Fundaciones del Sector Público Autonómico (FSPA), en aplicación de lo previsto en la Ley 7/2004, de 28 de diciembre, de Organización y Régimen Jurídico de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de la

² A su vez, el mecanismo para operar dicha autorización se prevé en la propia disposición: «en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación de esta resolución, las entidades descritas en el artículo 50.1 de la Ley 6/2011, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2012, remitirán a la Dirección General de Presupuestos y Fondos Europeos de la Consejería de Economía y Hacienda, una autorización firmada por el ordenador de pagos en el caso de los Organismos Autónomos y el Gerente o cargo similar en el caso de las demás entidades, a favor de la Comunidad Autónoma, por cada una de las entidades de crédito con las que mantengan cuentas de las descritas en el punto primero de esta resolución, para recibir de dichas entidades los saldos y movimientos de las cuentas, detallando expresamente cada uno de los códigos cuenta cliente de cada una de las cuentas».

Región de Murcia. La norma considera como tales FSPA, a los efectos en ella dispuestos, las previstas en la disposición adicional segunda del Texto refundido de la Ley de Hacienda de la Región de Murcia, aprobado por Decreto Legislativo 1/1999, de 2 de diciembre³. En cuanto al contenido de la información periódica anual a remitir, «las fundaciones presentarán el plan de actuación aprobado por el patronato y remitido al protectorado acompañado de la certificación del acuerdo aprobatorio del patronato y de la relación de los patronos asistentes a la sesión. Dicha certificación será expedida por el secretario con el visto bueno del presidente, que acreditarán su identidad por cualquiera de los medios admitidos en derecho para presentar documentos ante los órganos administrativos» [art. 10.1.d) de la Orden de 20 de marzo de 2012].

En fin, en cuanto a la información remitida que habrá de archivar, específicamente en relación con las FSPA, se dispone que, además de la que deba serlo en relación con las restantes entidades, se archivarán adicionalmente los siguientes documentos: «a. Copia del certificado del acta del Consejo de Gobierno donde se autorice la constitución de la fundación y se apruebe la aportación por parte de la Comunidad Autónoma. b. Estatutos de la fundación, Escritura de constitución y Anuncio de la clasificación e inscripción en el Registro de Fundaciones de la Región de Murcia. c. Memoria a incluir en el expediente de autorización para creación de la fundación en la que, entre otros aspectos, se justifiquen suficientemente las razones o motivos por los que se considera que existirá una mejor consecución de los fines de interés general perseguidos a través de una fundación que mediante otras formas jurídicas, públicas o privadas, contempladas en la normativa vigente, de conformidad con el artículo 45 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. d. Memoria económica a presentar para la creación de la fundación en la que se justificará la suficiencia de la dotación inicialmente pre-

³ En la misma se dispone que son tales: «1. [...] aquellas que se encuentren en alguno de estos supuestos:

a) Que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de la Administración General, sus organismos públicos o demás entidades vinculadas o dependientes de las anteriores.

b) Que su patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más del 50 por 100 por bienes o derechos aportados o cedidos por las entidades referidas en la letra a).

c) Que la Administración General, sus organismos públicos o demás entidades vinculadas o dependientes de las anteriores tengan una representación mayoritaria en el patronato de la fundación. Se entenderá que existe esta representación mayoritaria, cuando más de la mitad de los miembros del patronato se alcance con la suma de los que sean nombrados por los órganos competentes de cualquiera de las entidades mencionadas».

vista para el comienzo de su actividad y, en su caso, de los compromisos futuros para garantizar su continuidad, de conformidad con el artículo 45 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. e. Resolución judicial que acuerde la intervención temporal de la fundación. f. Escritura donde figuren sucesivos desembolsos, cuando la aportación se efectúe de forma sucesiva en los términos establecidos en el artículo 12.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones».

II. El régimen de conversión en fundaciones especiales por parte de las Cajas de Ahorro con sede en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, al amparo de lo dispuesto en los Reales Decretos-Leyes 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorros y 2/2012, de 3 de febrero, de saneamiento del sector financiero

Dentro del arduo y aún inconcluso proceso de saneamiento del sector financiero español, resulta sabido que una de las exigencias impuestas desde instancias europeas ha sido la erradicación del control político sobre los negocios financieros hasta ahora en manos de las cajas de ahorro, lo que en definitiva ha conducido a la desaparición de éstas tal y como hasta ahora las contemplaba nuestro ordenamiento jurídico. Una de las principales medidas —junto a la constitución del «Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria» (FROB) y con la posibilidad, muy destacada y utilizada en la práctica, del ejercicio indirecto de la actividad financiera a través de un banco— ha consistido en el establecimiento de un régimen de transformación de las cajas de ahorro en fundaciones especiales, mediante el traspaso de todo el patrimonio afecto a su actividad financiera a otra entidad de crédito a cambio de acciones de esta última (art. 6 del Real Decreto-ley 11/2010, de 9 de julio, modificado por el 2/2012, de 3 de febrero). Por obra de esta norma, dicha transformación ha pasado a ser obligada en los casos en que una caja de ahorros «dejase de ostentar el control en los términos del artículo 42 del Código de Comercio o redujese su participación de modo que no alcance el 25% de los derechos de voto de la entidad de crédito» (nueva redacción del artículo 5.7 del Real Decreto-ley 11/2010, de 9 de julio).

Por lo que se refiere a la norma murciana de recepción de tales previsiones, se contiene en el nuevo artículo 16 *bis* de la Ley 3/1998, de 1 de julio, de Cajas de Ahorro de la Región de Murcia, introducido por la Ley 4/2012, de 4 de junio. En dicho precepto no se establece más peculiaridad respecto de lo dispuesto en la normativa estatal que la necesidad de que la transfor-

mación sea autorizada por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de Murcia, a propuesta del Consejero de Economía y Hacienda. Asimismo, se establecen ciertas garantías procedimentales relativas al plazo máximo de la resolución (tres meses) y al sentido (estimatorio) del silencio, así como al ámbito territorial en que habrán de desarrollar su actividad de obra benéfico-social, que habrá de coincidir, fundamentalmente, con el de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. El resto de las previsiones constituyen, sin embargo, reiteraciones respecto de lo previsto en la referida legislación estatal de urgencia.

III. Análisis acumulado de las resoluciones judiciales recaídas en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia en materia de fundaciones (conclusión)

Del mismo modo que en el informe precedente, procedemos en este a concluir el análisis evolutivo de las resoluciones dictadas en materia de Fundaciones por los órganos jurisdiccionales radicados en el territorio de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. Para su realización nos hemos remitido a la totalidad de sentencias existentes en las principales bases de datos, atendiendo a los criterios de orden jurisdiccional y materia. La búsqueda nos ofrece resultados de sentencias que poseen una antigüedad de hasta quince años. En este sentido, la tónica vuelve a ser, nuevamente y con carácter general, la de un cierto perfil bajo en la entidad de las cuestiones dirimidas.

De las resoluciones dictadas por la *Audiencia Provincial*, han sido analizadas un total de quince, todas ellas de carácter civil, excepto una de carácter penal. Muchas de estas sentencias se encuentran referidas a actuaciones llevadas a cabo por la activa *Fundación Murciana sobre Defensa y Tutela Judicial de Adultos*, organización de naturaleza fundacional cuya actuación se circunscribe, como ya comentamos en el informe anterior, a las personas mayores de edad, residentes en la Comunidad Autónoma de Murcia, que se encuentren incapacitadas legalmente y cuya tutela le es encomendada por la Autoridad Judicial al carecer éstas de familia, personas o instituciones idóneas para ejercerla. Esta Fundación depende del Instituto Murciano de Acción Social. En este sentido, destacamos las Sentencias 224/2012 (Sección 4.^a), de 4 de abril; 497/2010 (Sección 4.^a), de 30 de septiembre; 285/2009 (Sección 5.^a), de 9 de diciembre; 355/2007 (Sección 5.^a), de 26 de noviembre; 214/2007 (Sección 4.^a), de 9 de octubre; y 172/2006 (Sección 1.^a), de 26 de abril. El análisis de gran parte de estas Sentencias se realizó en el Anuario del año pasado, al cual nos remitimos.

En esta misma materia y con relación a Fundaciones que realizan actividades de carácter social, señalamos la Sentencia 565/2001, de 11 de diciembre (Sección 1.^a) donde se establece el seguimiento o supervisión de la *Fundación Proyecto-Hombre* sobre el régimen de visitas establecido a una pareja separada con el fin de lograr la consolidación de las relaciones paterno-filiales.

El resto de sentencias civiles versan sobre cuestiones referidas a la defensa de sus intereses particulares, al margen de sus fines fundacionales. Así, en la Sentencia 115/2000 (Sección 2.^a), de 28 de marzo, se dilucida la cuestión problemática de una servidumbre de paso de energía eléctrica sobre el terreno propiedad de una Fundación. La Sentencia 288/2006 (Sección 5.^a), de 27 de junio, dirime la controversia sobre la concurrencia de responsabilidad civil nacida de un contrato de arrendamiento de servicios suscrito por la *Fundación Pro-discapitados del Cuerpo Nacional de Policía*⁴. La Sentencia 263/2007 (Sección 5.^a), de 25 septiembre, versa sobre la controvertida existencia de un contrato de arrendamiento de vivienda de temporada entre la *Fundación «Enrique Antón-Consuelo Jiménez»* y dos particulares. En fin, la Sentencia 371/2007 (Sección 5.^a) de 11 de diciembre, sobre una acción de desahucio, faltando la acreditación de que la posesión se realizaba a título de dueño y siendo parte actora la *Fundación Tienda Asilo de San Pedro*.

Por otro lado, la Sentencia 192/2004 (Sección 3.^a), de 2 de julio, resuelve la controversia surgida entre la *Fundación Universidad Empresa* (demandada) y la entidad *Finanzas Prácticas S.L.* (demandante) por una supuesta modificación unilateral del criterio de abono de unas prestaciones.

Al análisis de estas Sentencias habría que añadir el estudio realizado en el anterior anuario referido a cuestiones tales como el conflicto sobre el uso de una marca —Sentencia 620/2010 (Sección 4.^a), de 25 de noviembre—; la discrepancia surgida en el uso de una denominación comercial —Sentencia 164/2006 (Sección 2.^a), de 29 de mayo—.

La única Sentencia de carácter penal dictada por la Audiencia Provincial, relativa a fundaciones, es la 24/2001 (Sección 2.^a), de 7 de marzo. En ella se condena al secretario de la misma por apropiarse de fondos sin que estuvie-

⁴ La Fundación Pro-Discapitados del Cuerpo Nacional de Policía es una entidad benéfico-social, constituida en el año 1992, que tiene como objeto primordial la atención a personas con todo tipo de discapacidades, defendiendo el derecho a conseguir su plena integración social y su completa realización personal, mediante la puesta en práctica de todo tipo de acciones, actividades y servicios encaminados a dicho fin. Su patrimonio esencial lo constituye la *residencia Fundamiff* de ocio, tiempo libre y respiro familiar para personas con discapacidad, situada en Santiago de la Ribera (Murcia).

ra autorizado con el objeto de resarcirse de los gastos que manifestaba haber soportado.

Como destacamos en el informe del año anterior, tales cuestiones, dirimidas durante los últimos quince años por la Audiencia Provincial, no dejan de ser controversias con una incidencia bastante escasa sobre el régimen jurídico de las Fundaciones.

Con respecto a la jurisprudencia emanada por el Tribunal Superior de Justicia de Murcia, debemos considerar los pronunciamientos evacuados por la Sala de lo Contencioso Administrativo y por la Sala de lo Social. Ambas han sido muy prolíficas: la primera ha dictado sobre este tema un total de diez sentencias; en cuanto a la segunda, han llegado a veintisiete los asuntos relacionados con las fundaciones.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo resuelve cuestiones de diversa índole. Varias sentencias hacen referencia a cuestiones relativas al personal de las Fundaciones. Es el caso de: Sentencia 2833/2008 (Sección 2.^a), de 21 de noviembre, sobre la funcionarización del personal laboral de una Fundación pública. La Sentencia 201/1998 (Sección 2.^a), de 1 de abril, que versa sobre un traspaso de personal que provoca a su vez el traspaso de competencias desde la Administración General del Estado a la Administración Regional concretamente, en materia de Fundaciones. En este sentido, una funcionaria impugnaba la Orden de 6 de febrero de 1996, por la que se creaba el puesto de trabajo de Jefe de Sección de Fundaciones como consecuencia del anterior traspaso. La actora pretende que se le reconozca la equiparación de dicho puesto de trabajo a los existentes de la misma categoría de Jefe de Sección en la Administración de la Comunidad Autónoma de Murcia. La Sala sostiene que, por el hecho de haber sido trasferida desde otra Administración, la demandante no puede exigir que dicho puesto sea configurado con otras condiciones y características, con el fin de que sea igualado con otras Jefaturas de Sección que ocupan otros funcionarios de la Administración Regional, con mayores complementos de destino y específico, ya que la Administración sólo está obligada a integrar a la actora como funcionaria propia, a respetar el Grupo del Cuerpo o Escala de procedencia, así como los derechos económicos inherentes al grado personal que tenga reconocido, sin perjuicio de respetar la igualdad entre todos los funcionarios de la Comunidad que se hallen en idéntica situación.

Otro tema evaluado por este Orden Jurisdiccional es el referido a la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a las Fundaciones. Así, la Sentencia 384/2000 (Sección 1.^a), de 26 de mayo, trata del asunto de la exención de este impuesto de unos inmuebles de la Fundación ONCE en

aplicación de la previsión contenida en el artículo 58.1 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre. La disputa que trata de solucionar el Tribunal es la referida a si a un inmueble de dicha Fundación, dedicado a la explotación del cupón pro-ciegos, se encuentra también exento del pago del mencionado tributo, teniendo en cuenta que se trata de una explotación cuyo objetivo es la obtención de rendimientos económicos mediante una actividad que no forma parte, en principio, del objeto fundacional. Lo que el Ayuntamiento alega, con el fin de exigirles el impuesto, es que la gestión del cupón pro-ciegos es una actividad que queda fuera del objeto fundacional de la ONCE. En este caso, la ONCE actúa empresarialmente, con ánimo de lucro y con la finalidad de obtener beneficios para la financiación de las actividades que constituyen el objeto o finalidad específica de la Organización, pero sin que la gestión del cupón, en sí misma, pueda considerarse como un fin de la ONCE. En consecuencia, la extrapolación del cupón pro-ciegos queda fuera del objeto fundacional, por lo que debe considerarse que los bienes inmuebles afectos de manera principal a dicha actividad no cumplen con los requisitos exigidos en el citado artículo 58.1 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, para ser beneficiarios de la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles prevista en dicho artículo⁵. La ONCE considera que uno de sus principales fines es el logro de la autonomía personal y plena integración de los deficientes visuales en la sociedad y que para cumplir esos fines sociales, dispone de una serie de medios económicos entre los cuales figuran «*los beneficios de la explotación en exclusiva de la concesión estatal de la venta del cupón pro-ciegos*» [art. 3.b) del Real Decreto 358/1991, de 15 de marzo, por el que se reordena la Organización Nacional de Ciegos Españoles]. El Tribunal decide conceder la exención del impuesto al considerar que el edificio donde se gestionan tales actividades contribuye a lograr el objetivo específico de la ONCE y no, exclusivamente, el mero lucro que comporta la explotación de tan singular sistema de lotería. En definitiva —viene a sostener la Sala—, a través de la venta del cupón se esta proporcionando un puesto de trabajo a los deficientes visuales para el logro de su plena integración social, finalidad principal de la Entidad.

⁵ Este artículo fue derogado por la disposición derogatoria única de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos e Inventivos Fiscales al Mecenazgo. Su artículo 15 establece que «*estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades*». Precepto desarrollado por el artículo 2 de Real Decreto 1270/2003, de 19 de octubre, que aprueba el Reglamento de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos e Inventivos Fiscales al Mecenazgo.

Otros temas analizados por la Sala de lo Contencioso-Administrativo son los relativos a la denegación de inscripción en el Registro de Fundaciones públicas de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia⁶, momento de nacimiento de las Fundaciones⁷ o su modo de extinción⁸; otorgamiento de subvenciones⁹; reconocimiento, a distintos efectos de trabajos realizados¹⁰ o el establecimiento de sanciones¹¹. Nos remitimos al comentario que de ellas se realizó en el pasado informe.

Con respecto al Orden Social, son también varias las sentencias de referencia. El período estudiado ha sido extraordinariamente prolífico. Esta sala aborda cuestiones relacionadas con despidos laborales de trabajadores vinculados a Fundaciones con escasa especificidad por razón de la naturaleza fundacional del empleador¹². Un ejemplo sería la Sentencia 910/2009 (Sección 1.ª, 10 de julio de 2009), en la que se dilucida un despido realizado por la *Fundación Tienda Asilo de San Pedro*, entidad sin ánimo de lucro tutelada por el Instituto Murciano de Acción Social con la finalidad de favorecer la integración social de personas necesitadas.

Otras cuestiones que se abordan por esta Sala son las relativas a conflictos colectivos suscitados en el seno de entes fundacionales, como es el caso del que ocupa a la Sentencia 871/2005 (Sección 1.ª), de 10 de octubre. Nos remitimos al estudio realizado de ella en el anuario del pasado año. En la Sentencia 207/2006 (Sección 1.ª), de 27 de febrero, se analiza el caso de los trabajadores de la *Fundación Diagrama* dedicada a la intervención Psicosocial que reclaman unos «incentivos» o «gratificaciones» que unilateralmente la Fundación ha dejado de pagarles¹³. También se ocupa esta Sala de asuntos relacionados con contratos de trabajo, tales como: problemas de concreción

⁶ Sentencias 1142/2008 y 2374/2007, de 16 de mayo y 31 de julio (Sección 1.ª y Sección 2.ª).

⁷ Sentencia 755/2007, de 31 de julio (Sección 2.ª).

⁸ Sentencias 869/2000, de 15 de marzo y 1787/2002, de 29 de junio (Sección 1.ª y Sección 2.ª).

⁹ Sentencias 1891/2008, de 18 de abril y 2639/2004, de 28 de julio (Sección 1.ª y Sección 2.ª).

¹⁰ Sentencia 2789/2007, de 14 de septiembre (Sección 2.ª).

¹¹ Sentencia 338/2001, de 30 de mayo (Sección 2.ª).

¹² Sentencias 530/2009, de 10 de julio; 61/2007, de 29 de enero; 131/2007, de 29 de enero; 1757/2004, de 21 de junio; 1868/2004, de 9 de diciembre; 2033/2003, de 1 de octubre; 232/2002, de 18 de febrero; 735/2002, de 26 de junio; 1744/2002, de 25 de junio; 3528/2000, de 28 de septiembre; 3529/2000, de 5 de diciembre; y 3536/2000, de 5 de diciembre.

¹³ Otros conflictos colectivos en las Sentencias 679/2003 (Sección 1.ª), de 19 de mayo y 1159/2003 (Sección 1.ª), de 19 de mayo.

de horario a un trabajador que solicita reducción de jornada¹⁴; procesos de incapacidad laboral iniciados por los trabajadores¹⁵; de un recurso contra una resolución disciplinaria impuesta por una fundación¹⁶; la petición de daños y perjuicios por accidente de trabajo¹⁷, o de la reclamación de cantidad por reconocimiento de una relación laboral común por prórroga de contrato¹⁸.

¹⁴ Sentencia 1728/2011, de 27 de junio (Sección 1.ª).

¹⁵ Sentencia 683/2006, de 10 de julio (Sección 1.ª).

¹⁶ Sentencia 1757/2004, de 15 de noviembre (Sección 1.ª).

¹⁷ Sentencias 1/2002, de 7 de enero y 3526/2000, de 5 de diciembre (Sección 1.ª).

¹⁸ Sentencia 596/1999, de 27 de abril (Sección 1.ª).

Las fundaciones en la Comunidad Foral de Navarra

Martín M.^a Razquin Lizarraga

Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad Pública de Navarra

SUMARIO: I. NORMATIVA SOBRE FUNDACIONES.—II. CAJA NAVARRA, CAIXA BANK Y FUNDACIONES.—III. EL PROBLEMA DE LAS FUNDACIONES PÚBLICAS «MIXTAS».—IV. INFORMES DE LA CÁMARA DE COMPTOS SOBRE FUNDACIONES.

I. Normativa sobre fundaciones

Dentro de la normativa sobre fundaciones se hace referencia a ellas, en primer lugar, en la Ley Foral 19/2011, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de Navarra para el año 2012. Así su artículo 42 y su disposición transitoria única se refieren a las fundaciones de planificación y desarrollo territorial.

El punto de partida se encuentra en la modificación del artículo 7 letra e) de la Ley Foral 16/2008 de 24 de octubre, del Plan de Inversiones Locales para el período 2009-2012 por medio de la disposición transitoria única citada. Antes se establecía que las actuaciones vinculadas al Plan de Inversiones Locales se financian con diversos recursos, entre los que se encuentran «los procedentes de los Presupuestos Generales de Navarra, canalizados a través de la Fundación Itoiz-Canal de Navarra». Ahora se amplía el ámbito al establecerse que los recursos serán «los procedentes de los Presupuestos Generales de Navarra, canalizados a través de las Fundaciones cuyo objeto sea la planificación territorial, el desarrollo territorial o el planeamiento urbanístico». Y respecto de estas fundaciones el artículo 42 de la Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra dispone que «a las partidas de Fundaciones cuyo objeto sea la planificación territorial, el desarrollo territorial o el planeamiento urbanístico, podrán aplicarse los gastos de cualquier naturaleza relacionados con la gestión y cumplimiento de su objeto social».

En segundo lugar, se han modificado los Estatutos de la Fundación «Miguel Servet», mediante Acuerdo del Gobierno de Navarra de 18 de julio de 2012. Esta Fundación es una fundación del sector público foral vinculada al Departamento de Salud. Esta modificación trae causa de la reforma de la organización del Organismo Autónomo «Servicio Navarro de Salud-Osasunbidea», con la desaparición de la unidad orgánica del Centro de Investigación Biomédica. Para ello se modifican los Estatutos de la Fundación «Miguel Servet»: su artículo 6 sobre fines fundacionales y su artículo 7 sobre retribución de cargos, determinándose en este caso la gratuidad de todos ellos, salvo la del Director de la Fundación.

II. Caja Navarra, Caixa Bank y Fundaciones

En junio de 2011 se produjo la integración de Caja Navarra en Banca Cívica, con la segregación de todos los elementos patrimoniales (activos y pasivos) desde Caja Navarra a Banca Cívica, manteniéndose Caja Navarra como una Fundación que participa en parte de la nueva institución financiera de Banca Cívica en la medida de su aportación patrimonial.

Durante el año 2012 se ha producido la absorción de Banca Cívica por Caixabank, de modo que la participación de Caja Navarra se ha visto notablemente reducida en la nueva entidad financiera.

A ello obedece la reforma estatutaria realizada en el mes de julio de 2012, de forma concertada entre Navarra y el Estado (acuerdo del Gobierno de Navarra de 18 de julio de 2012 y Orden del Ministro de Economía y Competitividad de 20 de julio de 2012).

Los nuevos Estatutos siguen configurando a Caja Navarra como fundación privada de carácter benéfico social, acomodando sus fines a la nueva realidad de ejercicio indirecto de la actividad financiera a través de un banco instrumental, Caixabank. Por eso se establece como actividad principal de Caja Navarra la consecución de los intereses generales mediante el incremento de la riqueza y el desarrollo económico y social de Navarra, debiendo destinar Caja Navarra el dividendo que obtenga de su banco instrumental a dicho desarrollo. De ahí que se otorgan al Consejo de Administración de la Fundación nuevas competencias: seguir la actividad financiera del banco instrumental; ejercer los derechos y facultades que le correspondan como accionista de Caixabank y designar a los consejeros dominicales que le correspondan en Caixabank.

Se produce una profunda reforma organizativa: se suprimen varios órganos (Comisión de Control, Comisión Ejecutiva, Junta de Entidades Funda-

doras); se reduce el número de miembros de la Junta General (pasa de 50 a 20) y del Consejo de Administración (pasa de 16 a 12); y se produce una atribución de competencias de anteriores órganos (Comisión de Auditoría, Comisión de Inversiones y Comisión de Personal-Retribuciones) al Consejo de Administración. Esta importante reducción va acompañada, además, de la supresión de la percepción de dietas por asistencia a los órganos de gobierno de la Fundación y, asimismo, por la limitación del mandato de sus miembros a cuatro años. Por otra parte, el Patronato de la Fundación se otorga al Consejo de Administración.

La Fundación Caja Navarra puede desarrollar su obra social directamente o utilizando instrumentalmente la Fundación de su Obra Social, que sigue siendo una fundación privada fundada por Caja Navarra. Los recursos para realizar esta acción social provendrán de los beneficios obtenidos por Caja Navarra de su participación accionarial en Caixabank.

Finalmente, merece ser destacada la disposición adicional tercera de los Estatutos de Caja Navarra, que hace una previsión de la posible conversión de Caja Navarra en fundación de carácter especial, conforme a lo establecido en el Real Decreto Ley 2/2012, de 3 de febrero. Por un lado, se dispone que los Estatutos que se acaban de aprobar serán también los Estatutos de una futura fundación de carácter especial. Por otro, y esto es lo más relevante respecto de lo dispuesto en el Real Decreto Ley 2/2012, se afirma que el Protectorado seguirá correspondiendo a la Comunidad Foral de Navarra, que lo ejercerá a través del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra. Y añade que se mantendrá también en este caso el carácter paccionado de los Estatutos.

III. El problema de las fundaciones públicas «mixtas»

Tanto la Ley de Fundaciones como la Ley Foral de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra establecen criterios muy similares para considerar cuándo una fundación se encuentra dentro de su respectivo sector público. El problema se centra en aquellos casos en que las fundaciones públicas son «mixtas» puesto que en ellas participan tanto la Administración General del Estado como la Administración autonómica e, incluso, entidades locales. Y es importante clarificar el encaje de una fundación pública en un concreto ámbito del sector público para determinar cuál es el régimen jurídico que le será aplicable.

En Navarra hay, cuando menos, dos casos en los que puede hablarse de fundaciones públicas «mixtas». Por un lado, la Fundación CENER-CIEMAT

y por otro la Fundación Itoiz-Canal de Navarra. Ambas no están incardinadas dentro del sector público foral, y así el listado de fundaciones que se acompaña a los presupuestos y el Informe de la Cámara de Comptos sobre las Cuentas de Navarra de 2011 no las consideran como fundaciones públicas de Navarra.

En el caso de la Fundación CENER-CIEMAT su consideración inicial fue como fundación del sector público estatal a la vista de lo dispuesto por el artículo 44 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. No obstante, el acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de mayo de 2011 declaró la pérdida de su condición de fundación del sector público estatal porque, con motivo de la modificación de la dotación fundacional, la parte de la Administración General del Estado y de sus organismos públicos se encuentra en el 49% de dicha dotación.

La Fundación Itoiz-Canal de Navarra se constituyó en julio de 2002 entre Confederación Hidrográfica del Ebro (CHE), Gobierno de Navarra y los Ayuntamientos de Aoiz, Arce y Oroz-Betelu. Tampoco aparece considerada en los Presupuestos Generales de Navarra como fundación del sector público foral. Sin embargo, la resolución del Tribunal Administrativo de Navarra de 13 de marzo de 2012 la califica como fundación del sector público foral y la incardina dentro de los artículos 125 y 126 de la Ley Foral de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, dado que ha sido creada mediante acuerdo del Gobierno de Navarra de 15 de octubre de 2001.

Esta situación de indefinición en su vinculación o adscripción a un concreto sector público plantea problemas para la determinación del régimen jurídico aplicable, cuando menos con carácter prioritario, es decir, si son aplicables las normas estatales o de Navarra sobre fundaciones.

Esta confusa situación ha dado lugar a una curiosa previsión contenida en el artículo 41.5 último párrafo del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público de 2011. Dicho precepto referido al órgano competente para la resolución del recurso especial en materia de contratación pública contempla el caso en el que una entidad (aquí una fundación) sujeta a la normativa sobre contratación pública esté vinculada con más de una Administración Pública. Y afirma que el órgano competente para resolver el recurso especial en materia de contratación será el Tribunal Administrativo de Recursos Contractuales de la Administración «que ostente el control o participación mayoritaria y, en caso de que todas o varias de ellas, ostenten una participación igual, ante el órgano que elija el recurrente de entre los que resulten competentes con arreglo a las normas de este apartado».

Respecto de la Fundación Itoiz-Canal de Navarra es preciso dar cuenta de la resolución de 13 de marzo de 2012 del Tribunal Administrativo de Navarra. Conviene aclarar, previamente, que en el ámbito local de Navarra, además de la posibilidad de recurrir los actos de las entidades locales por las vías generales del recurso potestativo de reposición o del recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, existe una vía singular que es la interposición de recurso de alzada ante el Tribunal Administrativo de Navarra, órgano independiente dedicado en exclusiva a la resolución de estos recursos de alzada contra actos de las entidades locales. Pues bien, el Tribunal Administrativo de Navarra ha dictado, con fecha 13 de marzo de 2012, una resolución respecto de un recurso de alzada interpuesto por la Fundación Itoiz-Canal de Navarra contra la resolución del Ayuntamiento de Aoiz relativo a la posible exención de la Contribución Territorial y del ICIO. Dicha resolución tiene interés por dos razones: en primer lugar, por lo ya apuntado, de que considera que esta Fundación es una fundación del sector público foral al haber sido creada por el Gobierno de Navarra; y en segundo lugar, por entender que la Fundación se encuentra incluida dentro de las entidades que pueden gozar de exención de los tributos citados (no hay límite subjetivo), aunque en el caso no se produce la exención dado que los bienes de que se trata han sido objeto de arrendamiento a terceros y, en consecuencia, no se cumple con el límite objetivo impuesto por la normativa reguladora de ambos impuestos locales para gozar de exención tributaria.

IV. Informes de la Cámara de Comptos sobre Fundaciones

La Cámara de Comptos, en su condición de órgano fiscalizador de la Comunidad Foral de Navarra, ha emitido un informe sobre las fundaciones públicas locales referido al año 2009 (informe de 1 de julio de 2011).

La Cámara de Comptos ha constatado la existencia de nueve fundaciones públicas locales en Navarra, cuya actividad principal es la promoción y gestión de iniciativas culturales. Sus ingresos proceden fundamentalmente de aportaciones de los Ayuntamientos respectivos y del Gobierno de Navarra. Y los dos conceptos de gasto más relevantes son los de personal y de contratación de servicios profesionales.

El Derecho de Fundaciones en la Comunidad Autónoma del País Vasco

Edorta Cobreros Mendazona

Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad del País Vasco (UPV/EHU)

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. RÉGIMEN PRESUPUESTARIO.—III. JURISPRUDENCIA.—IV. INFORME DEL TRIBUNAL VASCO DE CUENTAS PÚBLICAS.

I. Introducción

En esta *Crónica* anual daremos cuenta de las (pocas, ciertamente) actuaciones que han significado una innovación o aplicación del Derecho de Fundaciones en la Comunidad Autónoma del País Vasco: una referencia a la normativa presupuestaria, una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia y un Informe de fiscalización del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas.

II. Régimen presupuestario

La Ley por la que se aprobaron los Presupuestos Generales para la Comunidad Autónoma del País Vasco (para 2011), contenía una disposición final segunda que autorizaba al Gobierno a dictar un texto refundido que cumpliera con un doble requerimiento: por un lado, que recogiera en un único texto las disposiciones legales vigentes en materia de régimen presupuestario; por otro —y esto es lo que más interesa aquí—, que el nuevo texto modificase el anterior para incluir los presupuestos de las *fundaciones* y los consorcios del sector público de la Comunidad Autónoma de Euskadi.

En cumplimiento de esta delegación, el Gobierno Vasco dictó el Decreto Legislativo 1/2011, de 24 de mayo, por el que se aprueba el *Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Presupuestario de Euskadi y se regula el régimen presupuestario aplicable a las fundaciones y consorcios del sector público de la Comunidad Autónoma de Euskadi*, en cuya Exposición de Motivos ya se advierte de que la «inclusión a todos los efectos de los presupuestos de fundaciones, sociedades y consorcios del sector público en el régimen presupuestario de la CAE es una reforma necesaria para hacerlo co-

herente con las demás normas hacendísticas (sobre patrimonio o finanzas, p.ej.), las cuales ya han incorporado estas entidades en su ámbito subjetivo en correspondencia con el concepto de “sector público de la CAE” establecido por el vigente Texto Refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco. Dicha inclusión se ha realizado con estricto respeto a los términos de la delegación, limitándose a añadir los consorcios y las fundaciones a los preceptos que ya establecían el régimen presupuestario de los Organismos Autónomos Administrativos y las sociedades públicas, respectivamente».

Así, además, en aplicación de lo previsto en la disposición adicional segunda de este Texto Refundido —consistente en que el Gobierno podrá proceder a la aprobar los presupuestos de las entidades públicas que se creen con posterioridad a la entrada en vigor de las leyes anuales de Presupuestos— el Gobierno Vasco dictará el Decreto 232/2011, de 15 de noviembre, para aprobar los Presupuestos para 2011 de la Fundación Pública «Fundación 2012 Fundazioa».

III. Jurisprudencia

Sólo procede mencionar en este apartado una referencia a la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Se trata de la *Sentencia de 20 de diciembre de 2011*, rec. núm. 838/2009, que resuelve un recurso contencioso-administrativo relativo al nombramiento e inscripción de una persona como patrono de una determinada Fundación (de origen religioso), acto administrativo que pretende impugnar la Congregación que dirige el Colegio que constituye el objeto de la Fundación. En el fondo de la disputa parece que latía la intención de vender el terreno en el que se asentaba el colegio y trasladarlo a otro lugar de la misma localidad, a lo que se oponía la Congregación de religiosas recurrente.

El Tribunal entenderá que la recurrente carece de legitimación *ad procesum*, razonándolo de la siguiente manera:

«En el supuesto de autos la recurrente hace descansar su legitimación para la interposición del presente recurso en el hecho de que, como consecuencia del acto recurrido se inscribe la aceptación del cargo de patrono de la fundación del Sr. XX, quien había procedido a la venta del solar en que se sitúa el colegio de las Hijas de la Cruz que dirige la congregación recurrente en escritura otorgada el 14 de noviembre de 2006, previendo su traslado a otro lugar, traslado al que muestra su disconformidad, de forma que la utilidad o ventaja derivada del éxito de la acción emprendida consistiría en evitar el citado traslado del colegio.

A juicio de la Sala no existe una relación material y unívoca entre la recurrente y el objeto del proceso, en la medida en que la revocación de las resoluciones denegatorias de la inscripción de la aceptación del cargo de patrono de la fundación por el Sr. XX es un acto que resulta completamente ajeno a dicha congregación, que ni es patrono interino, ni tiene derecho alguno en el orden de llamamiento al cargo que establece la cláusula 21.^a de la escritura fundacional.

La legitimación para impugnar la resolución revocatoria no puede hallarse en la disconformidad de la congregación con un acto posterior del patrono de la fundación, cual es la venta del solar del colegio y la decisión de trasladarlo a las instalaciones de otro colegio situadas en sus proximidades, venta que, además ha sido anulada por la sentencia de la Audiencia Provincial de Bizkaia 7/2011, de 19 de enero (folios 694 y siguientes de las actuaciones), pues la ventaja, el efecto positivo o la evitación de un efecto negativo derivado de la estimación del recurso, ha de ligarse a la propia inscripción en el Registro de Fundaciones de Euskadi de la aceptación del cargo de patrono por el Sr. XX, hecho que resulta plenamente indiferente a la congregación recurrente, pues ningún derecho ostenta en el orden de llamamiento que establece la cláusula 21.^a de la escritura fundacional».

IV. Informe del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas

Se trata del *Informe de fiscalización de la Fundación Museo Marítimo Ría de Bilbao (1996-2009)*¹.

A) Conviene precisar, en primer lugar, las *características* de esta Fundación, pues ha sufrido una notable evolución jurídica.

La Fundación se constituyó el 31 de mayo de 1996, inscribiéndose en el Registro de Fundaciones del País Vasco el 2 de julio de 1999, mediante Orden del Consejero de Justicia, Trabajo y Seguridad Social del Gobierno Vasco, momento en el que la Fundación adquiere personalidad jurídica propia.

En su inicio la Fundación se constituyó como una fundación privada, siendo su dotación fundacional inicial y su Patronato, aunque con presencia de entidades públicas, mayoritariamente privados. Sin embargo, desde 2003 el patrimonio neto está conformado, de forma mayoritaria, por subvenciones públicas.

¹ Fechado el 31 de mayo de 2011 y a cuyo contenido completo se puede acceder en la dirección <http://www.txostenak.es/pdf/8265museomaritimoprot.pdf>.

Desde mayo de 2007 el Patronato de la Fundación está formado, de acuerdo con el Registro de Fundaciones, por 4 miembros: Excelentísimo Sr. Alcalde de la Villa de Bilbao; Excelentísimo Sr. Diputado General de Bizkaia; Presidente de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao; y Presidente de la Autoridad Portuaria de Bilbao.

Su fin fundacional es la investigación, conservación y difusión del legado histórico que suponen todas las actividades relacionadas con la mar y el estímulo y fomento de trabajos sobre la materia, así como una decidida colaboración con cuantas iniciativas públicas y privadas se orienten en el mismo sentido, sin perjuicio de contactos y programas de colaboración con entidades y organismos de otros ámbitos. Todo lo cual se materializará en la creación de un Museo Marítimo de la Ría de Bilbao. El museo fue inaugurado el 20 de noviembre de 2003.

B) La *fiscalización* abarca los siguientes aspectos:

1.º) Cumplimiento de la normativa aplicable en áreas tales como personal, contratación de obras, bienes y servicios y subvenciones, desde que es poder adjudicador (2003).

2.º) Análisis sobre la conformidad de las Cuentas Anuales del 2009 de la Fundación con los principios contables que resultan de aplicación.

3.º) El alcance del trabajo no incluye un análisis sobre la eficacia y eficiencia del gasto. No obstante, las deficiencias detectadas se detallan en el epígrafe «Consideraciones sobre los sistemas de control interno y procedimientos de gestión», junto a las recomendaciones para su mejora.

4.º) Análisis de la evolución de las principales magnitudes económicas desde la constitución y de actividad de la Fundación desde la apertura del museo en 2003 hasta 2009.

Las cuentas de la Fundación han sido auditadas desde el 2002 revisando los papeles de trabajo que soportan los informes correspondientes a 2008 y 2009 y realizando las pruebas adicionales que se han considerado necesarias.

C) No es posible recoger aquí todos los detalles de la *actividad fiscalizadora* llevada a cabo y la opinión que le merece al Tribunal Vasco de Cuentas Públicas². Ahora bien, el propio Informe señala como *incumplimiento legal* (que aquí nos puede resultar relevante), que no se han inscrito en el Registro de Fundaciones todos los nombramientos y ceses de patronos, ni tampoco nin-

² Un autorizado resumen puede encontrarse en la «Nota de prensa del TVCP del Informe de fiscalización de la Fundación Marítimo Ría de Bilbao 1996-2009» (recogido en <http://www.txostenak.es/pdf/npmuseomaritimo.pdf>).

guno de los poderes otorgados como exige la Ley de Fundaciones del País Vasco.

En fin, también puede tener interés aquí destacar la *recomendación* que hace el órgano fiscalizador en el apartado relativo a la gestión, donde, además de algunas consideraciones sobre la contabilidad, registro y control de las subvenciones recibidas, cumplimiento de las obligaciones legales como fundación, etc., se indica que ni los compromisos a 31 de diciembre de 2009 de los patronos en la financiación ni la situación económico-financiera aseguran su funcionamiento a medio plazo, por lo que sería conveniente que las personas jurídicas públicas que participan en la Fundación analizaran si hay otras formas jurídicas más adecuadas para la gestión del museo y la necesidad de dotar a la Fundación de los recursos necesarios para garantizar su viabilidad.

CRÓNICA DE LA UNIÓN EUROPEA

Crónica de la Unión Europea

Rosa Gallego García

Subdirectora. Asociación Española de Fundaciones.

Presidenta del Comité de Dirección. Donors and Foundations Networks in Europe (DAFNE)

SUMARIO: I. ESTATUTO DE LA FUNDACIÓN EUROPEA.—II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

I. Estatuto de la Fundación Europea

Propuesta de reglamento del Consejo por el que se aprueba el Estatuto de la Fundación Europea (FE)

El 8 de febrero de 2012 la Comisión Europea presentó la propuesta de reglamento del Consejo por el que se aprueba el Estatuto de la Fundación Europea (FE).

Seis apartados acompañan a la propuesta:

1. Contexto de la propuesta.
 2. Resultados de la consulta de las partes interesadas y evaluación de impacto.
 3. Elementos jurídicos de la propuesta.
 4. Exposición detallada de la propuesta.
 5. Implicación presupuestaria.
 6. Información adicional.
1. Contexto de la propuesta.

Esta primera parte se dedica a establecer el contexto general en el que se realiza la propuesta, repasando las comunicaciones realizadas a propósito del tema por la Comisión Europea, así como las decisiones de otros órganos comunitarios en los que se avala la elaboración de un estatuto de la Fundación Europea, sobre la base del importante papel que las fundaciones juegan en la UE y, en concreto, en la sociedad civil.

Un segundo apartado se refiere a la motivación y objetivos de la propuesta, que tienen como base la dificultad a la que se enfrentan las fundaciones para canalizar sus fondos en países de la Unión Europea distintos de aquél en el que tienen establecida su sede social. Se concreta en este apartado que el objetivo de la propuesta es crear una nueva forma jurídica europea que facilite la constitución de fundaciones y sus operaciones en el mercado único. No obstante la propuesta deja fuera a las fundaciones políticas afiliadas a partidos políticos a escala europea.

2. Resultados de la consulta de las partes interesadas y evaluación de impacto.

En este apartado se repasan las acciones anteriores realizadas por la Comisión y que preceden a esta propuesta. En concreto el estudio de viabilidad, la consulta pública y el estudio de impacto.

De entre ellas cabe resaltar que el estudio de impacto examinó las distintas opciones planteadas con el fin de mejorar la canalización de los fondos de las fundaciones en la UE, dichas opciones son:

- 1) no adoptar ninguna nueva iniciativa a escala de la UE;
- 2) una campaña informativa y una carta de calidad voluntaria;
- 3) un estatuto de la fundación europea (que aborde o no las cuestiones tributarias);
- 4) una armonización limitada de las disposiciones legales sobre las fundaciones.

Es la tercera opción, el estatuto de la fundación europea con aplicación automática de un tratamiento fiscal no discriminatorio la que se considera más adecuada según el estudio de impacto. Dicha opción garantiza la eliminación de los obstáculos transfronterizos que en la actualidad encuentran tanto las fundaciones como los donantes y que por tanto serviría para una canalización eficiente de los fondos con fines de utilidad pública.

3. Elementos jurídicos de la propuesta.

La tercera parte establece que el artículo 352 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea proporciona la base jurídica para la propuesta de reglamento, siendo dicho artículo el que establece las formas jurídicas europeas en el ámbito del derecho de sociedades.

Se justifica la adaptación de la propuesta a los principios de subsidiariedad y proporcionalidad. En el caso del primero, por la necesidad de una actuación a escala comunitaria que elimine las barreras con las que las fundaciones se

encuentran en la realización de su trabajo dentro de la UE y en cuanto al segundo porque su alcance es el adecuado para dicho propósito al proponerse una nueva forma jurídica adicional a las nacionales ya existentes dejando éstas inalteradas. En relación a las normas nacionales, éstas permanecerán inalteradas y no supondrá la sustitución de leyes ni en materia sustantiva ni en materia fiscal.

4. Exposición detallada de la propuesta.

El cuarto apartado presenta un resumen del contenido de la propuesta por capítulos.

El *Capítulo I (Disposiciones generales)* contiene el *objeto*, las *normas aplicables* a la fundación europea y un conjunto de definiciones con el fin de garantizar la claridad de los términos utilizados a efectos del Reglamento.

En él se establecen las características principales de la fundación europea: es una entidad que persigue un fin de utilidad pública, dotada de personalidad jurídica y que goza de plena capacidad jurídica en todos los Estados miembros de la UE; presenta una dimensión transfronteriza en términos de actividades o tiene por objetivo, según sus estatutos, llevar a cabo actividades en al menos dos Estados miembros; el valor de sus activos de constitución asciende, como mínimo, a 25.000 euros. La fundación europea puede desarrollar actividades económicas en la medida en que los beneficios obtenidos se utilicen para su(s) fin(es) de interés público, de acuerdo con lo previsto en el Reglamento. En aras de la seguridad jurídica, se incluye una lista exhaustiva de los fines de utilidad pública aceptados en virtud del Derecho civil y fiscal en la mayoría de los Estados miembros.

El Capítulo II (Constitución) define los métodos de constitución de la fundación europea, el contenido mínimo de sus estatutos y los requisitos relativos a su registro.

Con respecto a su constitución, la fundación europea puede constituirse *ex nihilo* (mediante disposición testamentaria, escritura notarial o por medio de una declaración por escrito formulada por una o varias personas físicas o jurídicas u organismos públicos de conformidad con el Derecho nacional aplicable), por fusión de entidades de utilidad pública legalmente constituidas en uno o más Estados miembros o por conversión de una entidad nacional de utilidad pública legalmente constituida en un Estado miembro en fundación europea. En este capítulo se establece una lista de actos e indicaciones que deben acompañar a las solicitudes de registro, y que deben revelarse públicamente. Además, con el fin de facilitar el proceso de registro, se exige a los registros que cooperen entre sí con respecto a los actos e indicaciones de la fundación europea.

El *Capítulo III (Organización de la fundación europea)* establece una serie de reglas relativas al consejo de dirección, los directores ejecutivos y el consejo de supervisión, incluidas las relacionadas con los conflictos de intereses. En orden a garantizar su credibilidad y su fiabilidad, la fundación europea debe actuar con arreglo a unos altos niveles de transparencia y responsabilidad.

Capítulo IV (Domicilio social y su traslado). La fundación europea puede trasladar su domicilio social a otro Estado miembro, sin perder su personalidad jurídica y sin necesidad de liquidación.

El *Capítulo V (Participación de empleados y personal voluntario)* contiene reglas relativas a la información y consulta de los empleados y el personal voluntario, de conformidad con la normativa pertinente de la UE. La propuesta no contiene reglas sobre la participación de los empleados en el consejo, puesto que la participación en los consejos de las entidades de utilidad pública está prevista en un número muy limitado de Estados miembros.

Capítulo VI (Disolución de la fundación europea). El Reglamento permite la conversión inversa de la fundación europea en una entidad de utilidad pública que se rija por el Derecho del Estado miembro en el que tenga su domicilio social, a condición de que dicha conversión sea admisible de acuerdo con los estatutos de la fundación europea. También contiene reglas sobre la liquidación en los casos en que la fundación europea haya logrado su objetivo o se vea en la imposibilidad de lograrlo, haya expirado el período para el que se constituyó o la entidad haya perdido todos sus activos.

El *Capítulo VII (Supervisión de los Estados miembros)* otorga amplios poderes a las autoridades de supervisión nacionales competentes con objeto de permitirles supervisar eficazmente las actividades de las entidades de utilidad pública de las que son responsables.

Dichas autoridades tienen, por ejemplo, la facultad de aprobar una modificación del objeto de la fundación europea, investigar los asuntos de la fundación europea, emitir advertencias al consejo de dirección y ordenarle que cumpla los estatutos de la entidad, el Reglamento y la legislación nacional aplicable, cesar o proponer a un tribunal el cese de un miembro del consejo, así como liquidar o proponer a un tribunal la liquidación de la fundación europea.

Las autoridades de supervisión también deberán cooperar e intercambiar información entre sí; se incluyen reglas con respecto a la cooperación de los registros y las autoridades de supervisión con las autoridades tributarias.

Capítulo VIII (Tratamiento fiscal). El Reglamento dispone la aplicación automática a la fundación europea y sus donantes de las mismas ventajas fiscales

que las otorgadas a las entidades nacionales de utilidad pública. Esto se debe a que se exigirá a los Estados miembros que consideren las fundaciones europeas como equivalentes a las entidades de utilidad pública constituidas en virtud de su propia legislación nacional. Los donantes y los beneficiarios de la fundación europea deben ser tratados de conformidad con ese mismo principio.

El *Capítulo IX (Disposiciones finales)* dispone que los Estados miembros establezcan normas relativas a las sanciones que deben imponerse en caso de incumplimiento de las disposiciones del presente Reglamento y tomen todas las medidas necesarias para garantizar su aplicación. La propuesta incluye una cláusula de reexamen.

5. Implicación presupuestaria.

Se explicita que la propuesta no tiene incidencia en el presupuesto de la Unión Europea.

6. Información adicional.

El apartado sexto recoge que el Reglamento propuesto es pertinente a efectos del Espacio Económico Europeo.

Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se aprueba el Estatuto de la Fundación Europea (FE)-COM(2012) 35 final-2012/0022 (APP)»

El 18 de septiembre el Comité Económico y Social Europeo (CESE) apoyó la propuesta de la Comisión Europea sobre una regulación del Estatuto de la Fundación Europea (EFE) y *emitió el Dictamen INT/645*, en el que señala que la misma tiene como objetivo facilitar las actividades transfronterizas y la cooperación de las fundaciones en la Unión Europea, contribuyendo así al fomento de la cohesión económica y social en la UE.

Además el dictamen recomienda que el Parlamento Europeo y el Consejo adopten la propuesta sin demora.

Opinión del Comité de las Regiones sobre el Proyecto de Dictamen del Estatuto de Fundación Europea

El 29 de noviembre el Comité de las Regiones emitió su opinión sobre el Estatuto de la Fundación Europea. El Comité de las Regiones apoya la propuesta de regulación presentada por la Comisión Europea considerando su adecuación a la regulación de la iniciativa ciudadana [Reglamento (UE) n.º 211/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 2011, sobre la iniciativa ciudadana].

En este sentido manifiesta que el estatuto debe asegurar la simplificación y la efectividad, de forma que las fundaciones puedan trabajar de forma más eficiente en sus proyectos transnacionales, tanto de forma individual como en colaboración con otras entidades nacionales, regionales o locales.

El Comité de las Regiones argumenta que, al mismo tiempo que facilita la cooperación, el Estatuto debe responder al deseo de establecer seguridad jurídica y aportar una mayor claridad a la sociedad en materia de funcionamiento y financiación de las fundaciones.

Atendiendo al deseo de establecer un balance entre las dotaciones iniciales exigidas para la constitución de una fundación en los distintos países de la Unión, propone que la cifra mínima de activos necesaria para la constitución de una Fundación Europea se eleve a 50.000€ en lugar de los 25.000€ recogidos en la propuesta.

Revisión por el Parlamento Europeo

En aplicación de la base jurídica general subsidiaria de acuerdo con el artículo 352 del Tratado de la Unión Europea, el Parlamento Europeo (PE) tiene derecho de veto en determinados procedimientos legislativos, siendo este el caso de la propuesta de reglamento del Consejo por el que se aprueba el Estatuto de la Fundación Europea. El Parlamento puede aprobar o rechazar la propuesta legislativa, sin presentar enmiendas, y el Consejo no puede sustraerse al dictamen del Parlamento.

Como parte de los trabajos a realizar por la Comisión de Asuntos Jurídicos del PE, encargado de emitir el informe de opinión sobre la propuesta de la Comisión Europea, celebró una audiencia pública el 26 de noviembre de 2012, en la que expertos en la materia presentaron sus opiniones sobre la propuesta.

La Comisión de Cultura y Educación del PE emitirá una opinión complementaria.

Revisión por el Consejo de la Unión Europea

En abril de 2012 el Consejo de la Unión Europea comenzó el análisis de la propuesta de reglamento de Estatuto de la Fundación Europea.

Durante 2012 se celebraron 4 reuniones de la formación de derecho de sociedades del Consejo de la Unión Europea, dos bajo la Presidencia danesa de la UE y dos bajo la chipriota.

II. Impuesto sobre el Valor Añadido

Estudio «VAT in the public sector and exemptions in the public interest», TAXUD/2011/DE/334 (Informe final de 1 de marzo de 2011)

El 10 de enero de 2013 se publicó el trabajo adicional encargado por la Comisión a Copenhagen Economics sobre el presentado el 1 de marzo de 2011. Este trabajo adicional tiene por objetivo analizar el impacto de las actuales reglas del Impuesto sobre el Valor Añadido de aplicación al sector público. Este trabajo adicional tenía por objeto identificar las opciones de reglas alternativas y valorar su impacto. Así el trabajo adicional al estudio presenta simulaciones de impacto de variantes de las tres opciones originalmente identificadas y que ahora incluyen los servicios postales por propósitos de modelización:

1. Opción de sujeción plena.
2. Sistema de reintegro.
3. Opción de eliminación de las reglas especiales aplicables a organismos públicos (artículo 13 de la directiva de IVA), con mantenimiento de las exenciones en actividades de interés general.

Consulta de la Comisión de revisión de la legislación existente sobre tipos reducidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido

La consulta se dirigía a todos los agentes concernidos por la revisión de la actual estructura de tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido, realizada sobre la base de la comunicación de la Comisión Europea de diciembre de 2011 sobre el futuro del IVA. Esta comunicación establecía las características fundamentales que deben subyacer en el régimen del IVA y las acciones prioritarias que debían llevarse a cabo para crear un sistema de IVA más simple, eficiente y robusto en la Unión Europea.

Entre esas acciones prioritarias se incluye una revisión de la actual estructura de tipos del IVA, basada en un completo análisis de impacto que cubra todos los aspectos basado en los siguientes principios:

- Abolición de los tipos reducidos que constituyen un obstáculo al funcionamiento adecuado del mercado interior. Los tipos reducidos, cuya existencia se justificaba en el pasado, según la opinión de la Comisión Europea, pueden hoy producir efectos de distorsión en los ámbitos económicos, empresariales y legales por el cambio de dichos ámbitos desde su adopción.
- Abolición de los tipos reducidos en bienes y servicios cuyo consumo no es alentado por políticas de la UE. Este puede ser claramente el caso de bienes y servicios dañinos para el medio ambiente, la salud y el bienestar.

- Bienes y servicios similares deben tener el mismo tratamiento en la aplicación del IVA y el avance tecnológico debe ser tenido en cuenta con el desafío que supone la convergencia entre las áreas física y *online*.

CRÓNICA DE IBEROAMÉRICA

Fortalecimiento y visibilidad

Eduardo Szazi¹

Miembro del Advisory Board del International Center for Not-for-profit Law

Introducción²

Tras la caída del Muro de Berlín y el fin de la estructura política bipolar de la Guerra Fría, la preocupación de los Estados dejó de ser el enfrentamiento y pasó a ser la búsqueda de la cooperación. Este movimiento es perceptible tanto en la acción estatal concertada para la construcción de agendas comunes, como en la protección ambiental y el libre comercio. También en las acciones de las Naciones Unidas, como lo demuestra la sucesiva celebración de grandes conferencias multilaterales temáticas desde la década de los 90 y la búsqueda de consenso en la Asamblea General.

Desde la perspectiva de los ciudadanos, la facilidad de desplazamiento por todo el mundo y la interacción en tiempo real con otras personas, propiciada por la tecnología, junto con la aparente reducción del riesgo de una nueva guerra mundial, redujeron sensiblemente la llamada del nacionalismo, que quedó «superado» si se compara con otras formas de identificación colectiva.³ Por otra parte, la emigración individual masiva y la integración de los países en bloques contribuyeron también a la reducción del nacionalismo, que ha perdido espacio a favor de otra forma de relación entre los individuos: una nueva forma de ciudadanía con origen en causas compartidas de alcance internacional, facilitada por el inmediato contacto propiciado por unos pequeños dispositivos que todos llevamos con nosotros: las agendas globales.

La globalización de la actividad económica y el continuo flujo internacional de información llevaron al establecimiento de lo que algunos convie-

¹ El autor agradece a Ramiro Orias (Bolivia), Beatriz Parodi Luna (Perú) y Marcos Carrillo (Venezuela) que hayan compartido información de sus países sobre el tema objeto de este estudio.

² Parte de esta sección fue extraída del capítulo preliminar de nuestro libro *NGOs: Legitimate Subjects of International Law* (Leiden University Press, Leiden, 2012).

³ Thomas Franck, por ejemplo, sostiene que hoy en día las personas pueden tener más de una filiación, como, por ejemplo, la doble nacionalidad, algo impensable en el pasado. Véase T. FRANCK, *Is Personal Freedom a Western Value?* (1997) *AJIL* v. 91, 593.

nen en denominar la sociedad civil global, que se puede definir como «las esferas de ideas, valores, instituciones, organizaciones, redes e individuos localizadas *entre* la familia, el Estado y el mercado y que operan *más allá* de los límites de las sociedades, las políticas y las economías nacionales»⁴. Un observador atento no podrá dejar de remarcar que este concepto reproduce a escala internacional el mismo modelo de espacio social observado dentro de los límites nacionales. No obstante, si bien existe un cierto consenso general sobre el hecho de que la expresión «sociedad civil global» se refiere a la respuesta a la creciente preocupación por la necesidad de un nuevo acuerdo social, económico y político a escala internacional (un nuevo modelo de gobernanza mundial), es cierto que no hay consenso sobre la forma en que dicha respuesta debería articularse⁵.

De todas formas, es un hecho fuera de toda controversia que la esfera internacional es una arena contenciosa y fragmentada, donde estados y organizaciones internacionales, si bien dispuestos a cooperar, luchan también para defender sus propios intereses, a menudo bajo el argumento de atender a los intereses de la sociedad civil, la cual, por su parte, trata de emerger y ser legitimada por las mismas instituciones que, supuestamente, la representan⁶.

Durante el siglo xx, observamos la consolidación de una nueva forma de expresión de la sociedad civil, que desea participar en la citada arena. Esos autoproclamados portavoces y, en ocasiones, abogados defensores, se posicionaron en la arena pública junto a las instituciones tradicionales que representan los intereses de los ciudadanos, como los parlamentos electos, pero bajo un nuevo modelo organizativo, conforme al cual los individuos se agrupan por objetivos comunes en cuestiones de interés público, normalmente de carácter universal: las organizaciones no gubernamentales (ONG).

Las ONG, no obstante, no se pueden considerar como un sinónimo de la sociedad civil, menos aún de una sociedad civil internacional⁷, si bien es incuestionable que son actores no estatales relevantes en el mundo contemporáneo, el cual, según algunos autores, está experimentando una «revolución

⁴ H. ANHEIER, M. GLASIUS and M. KALDOR (eds.), *Global Civil Society 2001* (OUP, Oxford 2001) 17.

⁵ J. KEANE, *Global Civil Society?* (CUP, Cambridge 2003) 2.

⁶ M. E. KECK and K. SIKKINK, *Activist beyond Borders* (Cornell University Press, Ithaca 1998) 32-33.

⁷ K. ANDERSON, «The Ottawa Convention Banning Landmines, the Role of International Non-governmental Organizations and the Idea of International Civil Society» (2000) EJIL v. 11 n. 1, 91.

asociativa global» que alterará permanentemente la relación entre los Estados y los ciudadanos⁸.

Fue la Carta de las Naciones Unidas (hecho tal vez desconocido por muchos) la que acuñó la expresión «organización no gubernamental» al estipular, en su artículo 71, que el Consejo Económico y Social establecería mecanismos de consulta con organizaciones no gubernamentales que tuvieran relación con los asuntos de su competencia.

Al hacerlo, la Carta de las Naciones Unidas, un instrumento legal de importancia a escala mundial, reconoció que la esfera pública era mayor que la gubernamental y que los Estados no eran los únicos que tenían legitimidad para ser escuchados en aquellas cuestiones que afectaran a las necesidades y aspiraciones de los ciudadanos. De esta forma, si los Estados están legitimados para representar los intereses *generales* de *un* pueblo *dentro* de sus límites territoriales, se pasó a considerar a las ONG representantes legítimas de intereses *específicos* de *todos* los pueblos, *sin* límites territoriales.

Además de la Carta de las Naciones Unidas, existen otras disposiciones que merecen nuestra atención. En especial, aquéllas que tratan sobre el principio de autodeterminación de los pueblos. La autodeterminación está en la base de todas las teorías políticas sobre el Contrato Social⁹; en virtud de dichas teoría, individuos que viven en situación de libertad conceden al Estado el uso exclusivo de la fuerza, como forma de poder vivir pacíficamente en sociedad y así dedicarse a sus quehaceres, disfrutar de sus propiedades y buscar su felicidad. La Carta fue más allá del objetivo inicial de independencia del colonialismo para abarcar actualmente el derecho a la democracia. No podemos dejar de destacar, en este sentido, el famoso preámbulo de la Declaración de Independencia de los Estados Unidos que declara que «se instituyen entre los hombres gobiernos, cuyos justos poderes derivan del consentimiento de los gobernados».

A partir de esta breve frase, podemos construir las tres dimensiones de la legitimidad de la autoridad estatal: esta será legítima si previamente ha sido conferida con el consentimiento de aquéllos que estarán vinculados por sus actos; dichos actos serán legítimos si se han adoptado de acuerdo con ciertos procedimientos justos y preestablecidos; y ambos tendrán legitimidad si el

⁸ L. SALOMON, S. W. SOKOLOWSKI y R. LIST, *Global Civil Society: an overview* (Center for Social Studies, Baltimore 2003).

⁹ Véanse, por ejemplo, los trabajos de Spinoza, Hobbes, Puffendorf, Locke, Rousseau y, más recientemente, de John Rawls.

resultado se considera aceptable por aquellos que lo obedecen, en función de lo que estos consideren correcto y justo.

Algunos teóricos contemporáneos, como Thomas Franck, sostienen que el principio de la autodeterminación de los pueblos es el primer bloque para la construcción del derecho a la democracia, sobre el cual se superpone un segundo bloque, relativo a la libertad de expresión, y un tercero, relacionado con el derecho a elecciones libres y abiertas¹⁰. Por nuestra parte, entendemos que es necesario añadir un cuarto bloque: el reconocimiento del derecho de participación del individuo en la definición, implantación y control de políticas públicas, por medio de organizaciones de la sociedad civil.

Como vimos, la Carta de la ONU reconoció el derecho de las ONG a ser consultadas acerca de asuntos pertinentes al Consejo Económico y Social, el cual, a su vez, es el principal foro mundial para debatir el desarrollo socioeconómico sostenible de todas las naciones, y a quedar incluidas dentro del ámbito de los Objetivos del Milenio. La Carta también reconoció que los pueblos del mundo tienen derecho a la autodeterminación, lo cual, como vimos, se traduce actualmente como el derecho a la democracia.

La interacción del Estado con la sociedad civil organizada es actualmente una condición esencial para asegurar la legitimidad de los actos estatales, principalmente aquéllos llevados a cabo por el Ejecutivo, puesto que, siendo principalmente realizados por empleados burocráticos no electos, traen dentro de sí el déficit de legitimidad de tales instancias, lo cual puede ser, al menos parcialmente, suplido por el diálogo con entidades cuyos propósitos guarden relación con la materia en cuestión.

Dicho diálogo, no obstante, impone a las organizaciones de la sociedad civil una doble obligación: por un lado, la carga de demostrar al Estado su capacidad de contribuir de forma efectiva en la materia en cuestión, sea en virtud de su conocimiento material o mediante la representatividad de las partes relevantes interesadas y, por otro, la carga de construir su legitimidad junto a la propia sociedad civil, no pocas veces enfrentándose a los mismos cuestionamientos sobre el déficit de legitimidad que pretende subsanar en la interacción con la burocracia estatal.

Para responder a esta doble obligación, nos parecen fundamentales el fortalecimiento institucional y la visibilidad de propósitos y resultados, lo que necesariamente pasa por el refuerzo de la representatividad, la gobernanza y transparencia.

¹⁰ T. FRANCK, *The Emerging Right to Democratic Governance* (1992) AJIL v. 86, 50.

Representatividad

Cada país tiene sus propias normas para la creación de organizaciones de la sociedad civil, pero en Iberoamérica, siguiendo el modelo de Portugal y España, estas organizaciones suelen adoptar la forma de fundación o asociación.

Si la base de la fundación es su patrimonio y la de la asociación es su grupo de asociados, aparentemente la primera sufre de déficit de representación de la sociedad civil, en la medida en que no tiene miembros y, en la práctica totalidad de los casos, la instituyó una única persona u organización. Sin embargo, sabemos que en nuestros países la mayoría de las asociaciones tiene un grupo de asociados de no más de un puñado de personas, de forma que tampoco pueden construir su legitimidad en la representación de una amplia parcela de la sociedad.

Este déficit de representación de «cabezas» resulta particularmente pernicioso cuando las entidades discrepan públicamente de los gobernantes electos con millones de votos o de posicionamientos públicos de partidos políticos con centenas de miles de afiliados y un número aún mayor de simpatizantes.

Para paliar este déficit, una asociación puede adoptar la estrategia de ampliar de forma notoria su grupo de miembros o filiados. Greenpeace, por ejemplo, tiene 2,9 millones de partidarios en todo el mundo y Amnistía Internacional, 2,2 millones de miembros voluntarios en más de 150 países. Tales números, sin duda, llaman la atención de los interlocutores gubernamentales y les conceden espacio para el diálogo.

Si una amplia afiliación no es posible o deseable, la actuación en red, con entidades afines, puede ser una estrategia de éxito, como se observa, por ejemplo, en la coalición de distintas ONG formada para la «Campaña Internacional para la Prohibición de las Minas Terrestres Antipersonal», que resultó en la Convención de Ottawa en 1997.

El déficit de representatividad se puede ver mitigado, también, por el volumen de recursos invertidos en la causa, principalmente si se compara con los recursos gubernamentales: en 2009, la UNEP consiguió 89 millones de dólares de Estados Unidos en donaciones, pero, en el mismo período, The Nature Conservancy obtuvo 990 millones de dólares y destinó 719 millones de dólares a sus programas medioambientales. Tales cifras la legitiman por sí solas en el debate sobre la protección del medio ambiente y presentan a nuestras entidades el desafío de pensar seriamente sobre la constitución de fondos patrimoniales, de redes amplias de donantes y de iniciativas estructuradas y permanentes de *fundraising* como estrategias de fortalecimiento institucional.

Gobernanza

No obstante, el fortalecimiento institucional no se limita a los grupos amplios de asociados y a los saldos bancarios. Es necesario aplicar inteligencia y sabiduría en la gestión de dichos activos en pos de la causa abrazada por la entidad y del beneficio de la sociedad. Para ello, la calidad de la gobernanza es esencial.

En 1992, el Banco Mundial editó el documento *Governance and Development*¹¹, donde definió la gobernanza como el «ejercicio de la autoridad, el control, la administración y el poder de gobierno». Precizando más, «es la forma en la que se ejerce el poder en la administración de los recursos sociales y económicos de un país con el desarrollo como objetivo», lo que necesariamente implica la «capacidad de los gobiernos de planear, formular e implantar políticas y cumplir funciones».

En nuestra tradición legal, la ley presta poca atención a la gobernanza de las organizaciones de la sociedad civil, y prácticamente no existen disposiciones en los Códigos Civiles que prevean procedimientos avanzados de gestión.

Con el fin de suplir dicha laguna y reconociendo que la buena gestión es un factor crítico para el éxito de las iniciativas de las entidades y, en consecuencia, para el fortalecimiento de su legitimidad ante la sociedad civil, en general, y ante el gobierno y los financiadores, en particular, las organizaciones de la sociedad civil en diversos países consolidaron prácticas consagradas de buena gestión en «códigos de buenas prácticas de gobernanza».

En la misma línea que el documento del Banco Mundial, dichas directrices tienen el fin de organizar prácticas para la administración de las entidades en la gestión de sus recursos teniendo en cuenta el alcance de su misión. Existen varios ejemplos en América que vale la pena destacar, como la «Guía de Buenas Prácticas de Gobernanza para Fundaciones e Institutos Empresariales» (2009) del GIFE (Brasil), el «Código de Conducta para la Gestión de Inversión de Fondos Patrimoniales de Organizaciones sin Fines Lucrativos» (2010) del CFA Institute (EE.UU.), traducido al portugués por el GIFE en 2012¹² y el «Código de Ética» de la red UNITAS (Bolivia)¹³. En Europa, también merecen una lectura atenta las publicaciones «Buen Gobierno y

¹¹ World Bank, *Governance and Development* (Washington, 2002), disponible en el sitio web del banco. Véase <http://documents.worldbank.org/curated/en/topic>

¹² Los documentos están disponibles gratuitamente en http://www.gife.org.br/iniciativas_publicacoes.asp. Para la versión de la Guía GIFE en español, véase http://empresa.org/sitio-2009/documentos/guia_versao_em_espanhol.pdf

¹³ Véase http://www.redunitas.org/CodigodeEtica_Unitas.pdf

Buenas Prácticas de Gestión para las Fundaciones» (2011) de la Asociación Española de Fundaciones¹⁴, o el «Código ético y buen gobierno de las fundaciones» (2004) de la Coordinadora Catalana de Fundacions¹⁵ y los «Principios de Buenas Prácticas» (1994) del Centro Europeo de Fundaciones¹⁶.

¿Qué tienen en común estas guías? La preocupación por la gestión profesional, entendiendo «profesional» como «no *amateur*», ya sea dicha gestión voluntaria o remunerada. Y aquí quiero dejar claro que es erróneo considerar que la remuneración del personal es suficiente para lograr una buena gestión; diversos consejos voluntarios son extremadamente competentes en el desempeño de sus atribuciones, del mismo modo que muchos empleados no lo son. En realidad, la profesionalidad no se debe medir en función de los recursos que invertimos, sino de los resultados que obtenemos, los cuales se han de analizar bajo tres dimensiones.

La primera dimensión es la de la EFECTIVIDAD; es decir, el resultado se evidencia mediante la demostración de que se llevó a cabo una determinada iniciativa. En esta dimensión, el verbo clave es «HACER». La efectividad es omnipresente en todos los informes de actividades de organizaciones de la sociedad civil y en todas las acciones de prestación de cuentas a financiadores, sean estos públicos o privados. No es muy avanzada, puesto que *amateurs* y profesionales siempre «hacen» algo y, por lo tanto, resulta insuficiente.

Sabiendo que los recursos son limitados y, habitualmente, están por debajo de las necesidades reales, la parcela de los gestores se ocupa con una segunda y más sofisticada dimensión, que es la de la EFICIENCIA en la asignación de los recursos de que disponen. Esta dimensión tiene «ECONOMIZAR» como verbo clave y es la «favorita» de los financiadores, principalmente gubernamentales, quienes determinan procedimientos para la adquisición de bienes y servicios, imponen hojas de costes excesivamente detalladas y exigen informes que sean capaces de demostrar el gasto de cada apunte en cada línea del presupuesto. Esta dimensión es omnipresente en los informes de cuentas presentados a los financiadores, pero está casi siempre ausente en los informes anuales de actividades que se ponen a disposición de la sociedad en general, lo que parece demostrar que las organizaciones de la sociedad civil se preocupan poco por dar visibilidad a sus procesos internos de concepción de proyectos, a sus procedimientos de selección de equipos y a sus

¹⁴ Véase http://www.fundaciones.org/EPORTAL_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw-4def619b7b520/BuenGobiernoYBuenasPrActicasdeGestiOnparalasFundaciones.pdf

¹⁵ Véase www.ccfundacions.cat/index.php

¹⁶ Véase <http://pt.scribd.com/doc/93102520/Principios-de-Buenas-Practicas-del-Centro-Europeo-de-Fundaciones>

proveedores y estructuras de costes, aun cuando captan recursos *de y en nombre de la sociedad*.

Nos parece indiscutible que esta segunda dimensión exige mucha más profesionalidad que la primera, en la medida en que requiere competencias de gestión, principalmente en las áreas de administración y financiación. A pesar de los avances que muchas organizaciones han realizado en esta dimensión, aún queda mucho por hacer, puesto que existe una tercera dimensión que se debe tener en cuenta en los resultados: la dimensión de la EFICACIA, donde la clave es «TRANSFORMAR».

La transformación de la realidad es el objetivo que impregna la misión de todas las organizaciones de la sociedad civil; es la razón que aglutina los recursos financieros, motiva a los voluntarios y constituye el soporte de toda la comunicación institucional con la sociedad civil en general, y con gobierno y financiadores, en particular. Sin duda, la transformación se vende a todos los *stakeholders*. Cabe, por tanto, preguntarse: ¿se ofrece dicha transformación a todos los *stakeholders*?

La verdad es que todos tienen capacidad de hacer, algunos de economizar, pero pocos tienen la capacidad de transformar.

Es la capacidad de transformar, mediante la eficacia de las acciones, lo que garantiza a la organización, de forma duradera, su reconocimiento social y su legitimidad pública permanente. No ya el discurso, sino la acción; y todavía más que la acción, el resultado. Es a partir del resultado como se construye, o se destruye, toda la reputación; y es a partir de la capacidad de transformar como se debe evaluar a todas las entidades. Y es a partir de la capacidad de identificar, diagnosticar, planear y ejecutar, evaluar y comunicar tal transformación como se concibe toda gobernanza.

Un cambio necesario. El fortalecimiento de nuestras organizaciones pasa por la capacidad de identificar un problema que la entidad, mediante su contribución, es capaz de resolver, lo que requiere atención y humildad. Pasa por la capacidad de diagnosticar con precisión la situación actual, lo que requiere un conocimiento y un análisis profundos. Pasa por la capacidad de planear las acciones para alcanzar la transformación dentro del tiempo y con los recursos disponibles, lo que requiere raciocinio analítico y sabiduría para escoger. Pasa por la capacidad de ejecutar, con cumplimiento de plazos, metas e indicadores de resultado cuantificables, adaptando el plan a las dificultades y sin olvidar el objetivo final, lo que requiere habilidad de gestión y de adaptación. Pasa por la capacidad de evaluar el resultado, compararlo con las metas e identificar y entender errores y aciertos, lo que requiere autocrítica. Pasa por la capacidad

de hacer público todo este proceso, para todos los *stakeholders*, sea cual sea su resultado, lo que requiere compromiso con la transparencia.

Transparencia

La transparencia es una cuestión que impregna los diversos códigos éticos ya mencionados y está prevista en otros documentos específicos en Iberoamérica, como, por ejemplo, en el «Sistema de Información para la Transparencia y Rendición de Cuentas» (2011) de la Red UNITAS (Bolivia)¹⁷ y en el interesante sistema de evaluación periódica de los miembros de la red PROCOSI, formada por treinta y una organizaciones no gubernamentales con actuación en el área de salud integral y desarrollo en Bolivia, cuyo enfoque se basa en la calidad de diversos elementos clave para el fortalecimiento de la red como un todo¹⁸.

Crterios de Calidad PISTA:

La Base del Sistema de Membresía con enfoque de calidad de PROCOSI, son los criterios PISTA

Pertinencia: Responder a las necesidades de la población boliviana, aportando a las políticas de salud y desarrollo del Estado Boliviano

Aportes a Sinergias de Red: Aportar al proceso de construcción de capacidades de la Red



Institucionalidad: Cumplimiento de normas nacionales, departamentales y locales, y las regulaciones de PROCOSI

Solvenia Técnica: Capacidad para la implementación eficaz y eficiente de programas, proyectos, servicios y el aprendizaje continuo

Transparencia: Demostrar un desempeño administrativo, financiero eficiente y transparente

Fuente: PROCOSI - Programa de Coordinación en Salud Integral.

No obstante, la transparencia no es una demanda originada a partir de los intereses de las organizaciones de la sociedad civil para la captación de recursos y para el refuerzo de su legitimidad.

Por el contrario, es una demanda de diversos organismos gubernamentales, especialmente después de los grandes ataques terroristas de Nueva York,

¹⁷ Véase http://www.cso-effectiveness.org/IMG/pdf/bolivia_sistema_de_informacion.pdf

¹⁸ Véase http://procosiorg-2.hosting.parking.ru/?page_id=4141

Londres y Madrid, perpetrados por extremistas musulmanes que se valieron de organizaciones de la sociedad civil para encubrir sus intenciones y proveerse de mejores medios para actuar.

Por ello, no podemos dejar de recordar las recomendaciones de la OCDE¹⁹ y de la Unión Europea²⁰ sobre la adopción de normas de transparencia y prestación de cuentas de entidades sin fines lucrativos.

Por más repulsivo que este hecho pueda parecer, ONG y grupos terroristas comparten ciertos elementos comunes: son grupos de la sociedad civil, voluntariamente organizados y que actúan fuera del aparato estatal, con convicciones políticas definidas y con el firme propósito de transformar la realidad. Acumulan simpatizantes jóvenes gracias a sus mensajes objetivos y son capaces de modificar el comportamiento de los gobiernos gracias a su capacidad de ejercer presión. Se diferencian por sus métodos y por su actitud institucional en cuanto a la transparencia y la visibilidad.

En un mundo con fronteras difusas, cabe reflexionar sobre nuestros desafíos, fortalecer lo que necesitamos y dar visibilidad a lo que debemos.

¹⁹ Véase <http://www.fatf-gafi.org/documents/repository/internationalbestpracticescombatingtheabuseofnon-profitorganisationsrviii.html>

²⁰ Véase http://ec.europa.eu/dgs/home-affairs/what-is-new/public-consultation/2005/consulting_0014_en.htm

RESEÑA DE JURISPRUDENCIA

Jurisprudencia sobre fundaciones

María Natalia Mato Pacín

Profesora Ayudante de Derecho Civil
Universidad Carlos III de Madrid

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), de 6 de julio de 2011. Ponente: D. Javier Delgado Barrio

Recurso de inconstitucionalidad: Sujeción de fundaciones constituidas por la Administración del Estado a un control administrativo de legalidad autonómico: extralimitación competencial existente. Habilitación a la Comunidad Autónoma para solicitar documentos a los órganos estatales correspondientes con el objeto de determinar el ámbito territorial de actividad de las fundaciones en ella domiciliadas: simple constatación de un hecho objetivo y no valoración unilateral: extralimitación competencial inexistente. Presunción de que las fundaciones constituidas por las Universidades Públicas de la Comunidad desarrollan principalmente sus actividades en el territorio autonómico: presunción iuris et de iure por la sola ubicación territorial de la persona jurídico-pública creadora: extralimitación competencial existente.

HECHOS.—La Abogacía del Estado interpone un recurso de inconstitucionalidad contra diversos preceptos de la Ley 1/1998, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, por entender que incurren en una extralimitación del título competencial autonómico en materia de fundaciones y, en uno de los casos, también en inconstitucionalidad material. Según la parte actora, el artículo 9.3 de la referida norma incluye automáticamente en el ámbito de aplicación de la Ley autonómica a las fundaciones constituidas por la Administración del Estado con actividad principal en la Comunidad Autónoma de Madrid (CAM), lo que supone una injerencia en el ejercicio de competencias de titularidad estatal. Por su parte, el inciso final del apartado primero de la disposición adicional primera de la Ley, habilita a la CAM para requerir a los órganos estatales diversa documentación de cara a determinar el ámbito territorial de actividad de las fundaciones domiciliadas en la Comunidad. Por último, el apartado segundo de la disposición adicional primera de la Ley incurre, no sólo en inconstitucionalidad competencial —establece la presunción de que las fundaciones constituidas por las Universidades Públicas de la CAM desarrollan principalmente sus actividades en su territorio— sino también sustantiva —al vulnerar el artículo 34 CE y la libertad del fundador de establecer el ámbito territorial de las fundaciones—.

Los Servicios Jurídicos de la CAM oponen la competencia exclusiva que ostenta la Comunidad en materia de fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en el territorio autonómico, en virtud del Estatuto de Autonomía y descartan la vulneración material del contenido esencial del derecho reconocido en el artículo 34 CE.

El Tribunal estima el recurso respecto del artículo 9.3 y el apartado segundo de la disposición adicional primera de la Ley —reputando ambos, por tanto, nulos—, y declara ajustado a Derecho el inciso final del apartado primero de la disposición adicional primera por no existir extralimitación competencial alguna.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—El precepto que dispone que estarán sujetas a las disposiciones de la Ley autonómica las fundaciones que desempeñen su actividad principalmente en la CAM y que estén constituidas por una o varias personas jurídico-públicas —cualesquiera que sea el ámbito territorial de las mismas— (artículo 9.3), es contrario al orden de distribución de competencias en la medida en que la actuación de la Administración General del Estado queda, así, sometida a un sistema de control administrativo de legalidad (a través de las funciones de registro y protectorado) por parte de una Comunidad Autónoma, control que ha sido decidido por esta última de forma exclusiva y que no está previsto en el bloque de la constitucionalidad.

No merece la misma valoración el inciso final del apartado primero de la disposición adicional primera, que permite a la CAM requerir del Registro de Fundaciones de competencia estatal o de los Protectorados estatales diferente documentación relativa a las fundaciones domiciliadas en el territorio de la Comunidad Autónoma con el objeto de determinar su ámbito territorial de actividad. No entiende el órgano jurisdiccional que con este precepto se vulnere la voluntad del fundador para decidir el ámbito territorial sobre el que haya de proyectarse la actividad de la fundación sino que se limita a constatar un hecho objetivo preexistente con la colaboración entre ambas Administraciones públicas.

En cuanto al apartado segundo de la disposición adicional primera, que establece la presunción de que las fundaciones constituidas por las Universidades Públicas de la CAM desarrollan principalmente sus actividades en el territorio de la misma, se llega a la conclusión de que no respeta el criterio territorial de distribución de competencias en materia de fundaciones por introducir una presunción *iuris et de iure* en virtud de la cual todas las fundaciones a las que alude la norma impugnada quedan sujetas a la competencia de la CAM por la única y exclusiva razón de la ubicación territorial de la persona jurídico-pública creadora.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil, Sección 1.^a), de 18 de junio de 2012. Ponente: Excmo. Sr. Francisco Marín Castán**

Legitimación activa del patrono para entablar la acción de responsabilidad contra otro u otros: es necesario que conste la disidencia o ausencia del patrono actor en los acuerdos del Patronato de los que traen causa los daños y perjuicios.

HECHOS.—D.^a Clara, como presidenta de la *Fundación Rubió Tudurí Andrómaco*, ejercita una acción de responsabilidad contra, entre otros, un patrono de la misma que, además, es gerente, delegado y Secretario del Patronato, por los daños producidos a la entidad sin fin de lucro como consecuencia de la venta —irregular, según la actora— de una entidad mercantil. En 1.^a Instancia se estima parcialmente la demanda, siendo recurrida esta sentencia en apelación por ambas partes. El recurso de apelación que interpone la actora contra esta resolución es desestimado por falta de legitimación activa mientras que, por el contrario, se estima el recurso interpuesto por el patrono demandado, absolviéndole de todas las pretensiones contra él dirigidas. La demandante recurre en casación, aduciendo la existencia de legitimación activa para entablar acción de responsabilidad contra los patronos de una fundación, recurso que es, asimismo, desestimado por el Tribunal Supremo.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—El apartado tercero del artículo 17 de la Ley de Fundaciones 50/2002 tiene carácter procesal con lo que la legitimación de un patrono para entablar la acción de responsabilidad contra otro u otros exige, con carácter previo, su condición de disidente o ausente. Es de este modo como hay que entender la remisión del apartado tercero al segundo del citado artículo —delimitador de quiénes responden y quiénes quedan exentos de responsabilidad— y no en el sentido de estar legitimado todo patrono que, frente a una eventual demanda de otro patrono, del órgano de gobierno o del Protectorado, debiera quedar exento de responsabilidad. Falta la constancia de que en los acuerdos del Patronato eventualmente determinantes de la responsabilidad hubiera ausencia de la actora, que su voluntad fuera disconforme con lo decidido o que hubiera un desconocimiento en su adopción o en su hipotética ejecución. Por el contrario, votó a favor de los acuerdos en que los daños y perjuicios alegados en la demanda habrían tenido su origen, por más que la ejecución de los propios acuerdos no correspondiera al Patronato en sí mismo.

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.^a), de 29 de marzo de 2012. Ponente: Excmo. Sr. José Manuel Sieira Míguez

Competencia para conocer del recurso contra una convocatoria por parte de una fundación: la entidad no se incluye dentro de los Organismos Públicos del artículo 9.c) de la LJCA: en aplicación del artículo 10.1.m) la competencia correspondería a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

HECHOS.—El Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo n.º 1 se declara incompetente para conocer del recurso contencioso-administrativo formulado por el Gobierno Vasco contra la «Convocatoria de Asignación de Recursos, año 2007» efectuada por la *Fundación para la Prevención de Riesgos Laborales* por entender que esta persona jurídica, incluida en el artículo 44 de la Ley 50/2002, no puede ejercer potestades públicas, no estando incluido el supuesto, por tanto, en el artículo 9 de la LJCA. Según este órgano jurisdiccional, la competencia correspondería a la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, quien, a su vez, estima competente al primero puesto que la citada Fundación es una entidad perteneciente al sector público estatal con lo que sí que se incardinaría en el supuesto previsto en el referido artículo 9.c) sin que el hecho de que pueda o no ejercer potestades públicas determine la incompetencia del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo. El Tribunal Supremo declara que la competencia para conocer del recurso corresponde a la Sala Tercera del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—El artículo 9 de la LJCA, regulador de la competencia de los Juzgados Centrales de lo Contencioso-administrativo en relación con los recursos que se deducen frente a ciertos actos administrativos, les atribuye en su apartado c) la competencia respecto de «*los recursos contencioso-administrativos que se interpongan contra las disposiciones generales y contra los actos emanados de los organismos públicos con personalidad jurídica propia y entidades pertenecientes al sector público estatal con competencia en todo el territorio nacional [...]*». Este supuesto no incluye a las Fundaciones: se refiere a la llamada Administración Institucional del Estado, regulada como «Organismos Públicos» por la Ley 6/1997, cuyo Título III distingue entre Organismos Autónomos y Entidades Públicas Empresariales, sin que las fundaciones formen parte de ninguno de dichos grupos puesto que son, conforme al artículo 2.1 de la Ley 50/2002, organizaciones con personalidad jurídica constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadoras, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general. No encontrándose incluidas las fundaciones en el artículo 9.c) de la LJCA, hay que estar a lo dispuesto en el artículo 10.1.m) del mismo texto legal («*las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia conocerán en única instancia de los recursos que se deduzcan en relación con: [...] cualesquiera otras actuaciones administrativas no atribuidas expresamente a la competencia de otros órganos de este orden jurisdiccional*») y concluir que la competencia discutida corresponde a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6.ª), de 19 de octubre de 2011. Ponente: Excmo. Sr. José M.ª del Riego Valledor

Protección de datos: ficheros creados o gestionados por una fundación de naturaleza pública: interpretación del ámbito de actuación de la Agencia de Protección de Datos estatal y la

equivalente autonómica: el organismo competente es la Agencia de Protección de Datos de la Comunidad de Madrid.

HECHOS.—La *Fundación Hospital de Alcorcón* solicita la cancelación de los ficheros inscritos en el Registro Central de la Agencia Estatal de Protección de Datos (AEPD) al considerar que sus ficheros son de titularidad pública y no privada, siendo competente, por ello, la Agencia de Protección de Datos de la Comunidad de Madrid (APDCM). La AEPD desestima la solicitud mientras que la Audiencia Nacional estima el recurso de reposición que se interpone contra esta resolución y ordena a la AEPD la cancelación de los asientos correspondientes a los ficheros de la *Fundación Hospital de Alcorcón*. El Abogado del Estado recurre en casación, declarando el Tribunal Supremo que no ha lugar al recurso y confirmando, así, la sentencia recurrida.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—Tanto la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal estatal (LO 15/1999) como la Ley de Protección de Datos de Carácter Personal de la Comunidad de Madrid (Ley 8/2001) adoptan un criterio subjetivo para delimitar el ámbito de actuación de la Agencia de Protección de Datos y el órgano administrativo análogo en la CAM, atendiendo al dato de la Administración Pública que creó o gestiona el fichero en cuestión. La *Fundación Hospital de Alcorcón* es una institución creada por la Administración Pública, que actúa sometida a la tutela y control de la misma y financiada mediante ingresos públicos, de modo que se trata de una organización inequívocamente pública que tras el traspaso de las funciones del Protectorado, Registro, tutela y control a la CAM, tiene perfecto encaje en la estructura de esta Administración, correspondiendo a su órgano, por ello, la competencia de control de los ficheros de datos.

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), de 13 de octubre de 2011. Ponente: Excmo. Sr. Juan Gonzalo Martínez Micó

Impuesto sobre Sociedades: es posible que se extienda la exención en el IS a resultados obtenidos por explotaciones económicas: el reconocimiento de la exención no es automático sino que es necesaria una solicitud expresa: los efectos de la exención se producen desde la comunicación a la Administración.

HECHOS.—La *Fundación Clínica Plató* solicita la devolución de cantidades derivadas en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1996 por considerar que los resultados obtenidos en la realización de su objeto social (prestación de servicios médicos y hospitalarios) están exentos y que a los ingresos accesorios (provenientes de la cesión de espacio para la instalación de televisores en habitaciones o para la explotación de una cafetería en el centro, ingresos por cabinas telefónicas, suministro de medicamentos a los centros de diagnóstico ubicados en la clínica o cesión de aparatos de médicos que trabajan de forma autónoma para la clínica) le es aplicable el tipo impositivo reducido del 10%. Esta pretensión es desestimada por el TEAR, TEAC y Audiencia

Nacional, sentencia esta última que es recurrida en casación por la Fundación. El Tribunal Supremo desestima igualmente el recurso.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—La entidad actora realiza una explotación económica sin que el hecho de que los precios estén regulados impida entender que participa en un mercado, el de la asistencia sanitaria. Tras la Ley 30/1994 se reconoce legalmente que también los resultados obtenidos por una entidad sin ánimo de lucro en el ejercicio de una explotación económica pueden resultar exentos en el Impuesto sobre Sociedades (artículo 48) siempre que se cumplan una serie de requisitos, siendo el primero la existencia de una solicitud expresa de la entidad. Dado que la exención del gravamen de los rendimientos de la explotación económica es una excepción a la norma general, han de extremarse los mecanismos para impedir que los beneficios fiscales que se obtengan derivados de esa explotación se apliquen a beneficios mercantiles, evitando la competencia con aquellas otras entidades, con o sin ánimo de lucro, que han de satisfacer sus impuesto y estableciendo unos necesarios controles que conlleven un procedimiento rogado, siendo así la solicitud expresa una condición necesaria. No habiéndose presentado la solicitud hasta diciembre de 1998, no es admisible aplicar la exención al período impositivo de 1996.

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil, Sección 1.ª), de 20 de julio de 2011. Ponente: Excmo. Sr. Juan Antonio Xiol Ríos

Aportación de un inmueble a una sociedad limitada: falta de la preceptiva autorización: acuerdo del Patronato radicalmente nulo.

HECHOS.—El Patronato de la *Fundación Martín Robles* acuerda la constitución de una sociedad limitada con una entidad mercantil así como la aportación de un inmueble al capital social de esta nueva persona jurídica. La Junta de Andalucía interpone una demanda solicitando la nulidad de pleno derecho del referido acuerdo por no haber solicitado la previa autorización preceptiva que señala la Ley de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía (LFCAA), dado el valor del bien que se enajena y la inexistencia de necesidad o utilidad de esta operación para los fines de la entidad sin ánimo de lucro. La sentencia en primera instancia estima la demanda, declarando nulo de pleno derecho el acuerdo. En segunda instancia, sin embargo, se estima en parte el recurso de apelación, declarando la nulidad simple del acuerdo de aportación del inmueble. Contra esta sentencia la Junta de Andalucía interpone, además de un recurso extraordinario por infracción procesal, un recurso de casación, que es estimado.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—El artículo 30.2.c) de la LFCAA exige la previa autorización del Protectorado para la enajenación o gravamen de bienes o derechos del patrimonio que, con independencia de su objeto, representen un valor superior al veinte por ciento del activo de la fundación que resulte de su último balance anual aprobado. Aunque la citada norma no contempla expresamente la sanción de nulidad para aquellos acuerdos que no respeten las previsiones estableci-

das para la enajenación y gravamen de los bienes de la fundación, la finalidad de la misma justifica que su infracción determine la nulidad absoluta del acto: el artículo aplicado trasciende más allá de cuestiones estrictamente económicas y persigue el sometimiento de las fundaciones a la tutela y protección de los poderes públicos, como garantía de cumplimiento de la voluntad fundacional, dirigida a la consecución de un interés general o público. Se produce, así, una infracción del artículo 6.3 del Código Civil en relación con el artículo 30 de la LFCAA, sin que sea relevante para el supuesto de hecho concreto analizar si el inmueble enajenado está directamente vinculado al cumplimiento de los fines fundacionales.

SENTENCIAS DE LA AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.ª), de 4 de mayo de 2011. Ponente: Excm. Sra. Ana M.ª Sangüesa Cabezudo

Convocatoria de subvenciones realizada por una fundación del sector público: la entidad sin ánimo de lucro se rige por el Derecho privado con lo que es competente la jurisdicción civil.

HECHOS.—La Unión Sindical Obrera interpone recurso contencioso-administrativo contra la actuación de la *Fundación para la Prevención de Riesgos Laborales* al hilo de una convocatoria de subvenciones. Mediante auto, el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo declara la incompetencia de la jurisdicción contencioso-administrativa y señala como competentes los Tribunales del orden jurisdiccional civil. La parte actora interpone un recurso de apelación frente a tal resolución entendiéndolo que la actuación de la persona jurídica sin ánimo de lucro se encuentra sujeta al Derecho administrativo y que, por ello, ésta debe ser la jurisdicción competente, recurso que es desestimado por la Audiencia Nacional.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—La *Fundación para la Prevención de Riesgos Laborales* es una fundación del sector público estatal, encuadrable en los artículos 44 y siguientes de la Ley 50/2002 y, por ello, no es un organismo público o un ente público de otra naturaleza, ni asume competencias administrativas a no ser que una ley lo establezca expresamente, circunstancia que no concurre en el supuesto de hecho. El derecho a crear fundaciones constituye una figura jurídica propia del Derecho civil, siendo el Código civil la piedra angular y, por tanto, la jurisdicción civil la esencial para enjuiciar su actividad. Se exceptúan sólo los actos de naturaleza administrativa llevados a cabo por el Protectorado y que ponen fin a la vía administrativa, no siendo el caso que resuelve el órgano jurisdiccional en la medida en que este órgano de fiscalización y control no interviene en la convocatoria de asignación de recursos impugnada. Asignación a la que es aplicable el apartado 1.º de la disposición adicional 16.ª de la Ley 38/2003, General de Subvenciones cuando dispone que «*las entregas dinerarias sin contraprestación que realicen las fundaciones del sector público se registrarán por el derecho privado, si bien serán de aplicación los principios de*

gestión contenidos en esta ley y los de información...». En consecuencia, tratándose de una convocatoria sometida al Derecho Privado, la competencia para conocer del asunto corresponde a la jurisdicción civil.

SENTENCIAS DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª), de 13 de julio de 2012. Ponente: Ilmo. Sr. D. Gabriel Fiol Gomila

La autorización del Protectorado para la compra de acciones, aun no siendo necesaria, no es contraria a Derecho sino que aumenta la seguridad jurídica. No se desprende de los hechos probados la existencia de desviación de poder en la actuación de la Administración.

HECHOS.—La Consejería de Educación y Cultura del Gobierno de las Islas Baleares autoriza la compra por parte de la *Fundación Rubió Tudurí Andrómaco* del 19% de las acciones de una empresa constructora, inadmitiendo este mismo órgano el recurso de reposición interpuesto contra dicha resolución. La parte actora interpone un recurso contencioso-administrativo por el que solicita la nulidad de ambas resoluciones al cuestionar la intervención administrativa y el alcance de la autorización y alegando la existencia de desviación de poder. El Tribunal desestima el recurso declarando adecuados al ordenamiento jurídico los actos administrativos impugnados.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—El artículo 16 de los Estatutos de la Fundación prevé que la entidad no puede adquirir sin autorización del Protectorado bienes muebles o inmuebles cuyo precio exceda del 50 por ciento de los ingresos anuales, excepto cuando se trate de la adquisición de valores cotizados en bolsa. De esta cláusula se desprende que no hay necesidad de autorización por parte del Protectorado para la adquisición de las acciones y que, según la legislación vigente, cabe una simple comunicación aunque no hay ningún inconveniente en que la Consejería, en el uso de sus facultades de policía administrativa, intervenga. Por tanto, aun no siendo obligatorio que tomara parte, no sólo la autorización otorgada no es contraria a Derecho sino que genera una mayor garantía y seguridad jurídica.

En cuanto a la existencia de desviación de poder, que la recurrente fundamenta en la rapidez y forma de la autorización, contraria al desenvolvimiento normal de la Administración —tramitación en un mismo día del informe y resolución favorable; falta de requisitos formales respecto al acta de la reunión en la que se había acordado la compra—, no es aceptada por el órgano jurisdiccional. Estos datos no son suficientes para subsumir la actuación en el concepto de desviación de poder y entender, así, que la Administración se ha apartado del ordenamiento jurídico como tampoco lo es el hecho de aceptar el informe técnico para la revisión y estudio de la operación de compra que efectúa un economista y auditor. Lo realmente importante es saber si el resultado de la compra ha supuesto una mejora económica o de cualquier otro tipo en las expectativas de la Fundación.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.^a), de 4 de mayo de 2012. Ponente: Ilmo. Sr. D. Eusebio Revilla Revilla

Existe un interés legítimo por parte de un concejal para impugnar el acto de inscripción de una fundación cuya constitución y estatutos se aprueban en el Pleno del Ayuntamiento, acuerdo respecto del cual consta su voto en contra. No es necesario impugnar también este primer acuerdo municipal ya que son actos jurídicos diferentes.

HECHOS.—El Pleno del Ayuntamiento de Salamanca acuerda la constitución y aprueba los estatutos de la *Fundación Salamanca Ciudad de Saberes*. D. Donato, concejal de dicho Ayuntamiento, vota en contra de ese acuerdo e interpone, posteriormente, recurso de reposición contra la resolución de la Gerencia Regional de Justicia por la que se acuerda la inscripción de la persona jurídica en el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Castilla y León, alegando, entre otros, que la citada Fundación no puede ser titular ni gestionar ninguna escuela pública de educación infantil o centro privado, ni atribuirse la determinación de los criterios, baremos y demás condiciones para ingresar en los mismos, en la medida en que esa determinación de los beneficiarios viene atribuida legalmente a la Administración Educativa competente. El recurso se inadmite, interponiendo el actor, entonces, recurso de apelación ante el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, quien estima parcialmente el mismo, acordando anular la citada resolución y retrotrayendo las actuaciones en el expediente administrativo para que la Gerencia Regional de Justicia dicte una nueva resolución, tras no concurrir causa de inadmisibilidad.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—El acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Salamanca en tanto en cuanto aprueba la constitución de la Fundación es jurídicamente un acto distinto y con validez y eficacia diversa de la resolución dictada por la Gerencia Regional de Justicia, que acuerda la inscripción de dicha Fundación en el Registro de Fundaciones de Castilla y León. Nada impide, por tanto, que pueda impugnarse la segunda resolución aunque no se haya hecho lo propio con la primera. La condición de concejal del recurrente, representante de intereses legítimos colectivos, que, además, votó en contra de la constitución de la Fundación y sus estatutos, le otorga un interés legítimo para poder recurrir la resolución que acuerda la inscripción de la entidad en el Registro de Fundaciones competente.

No procede entrar en el examen de la conformidad de la resolución en la que se acuerda que se inscriba la Fundación por ser una jurisdicción revisora y no haber resuelto la Administración el fondo del recurso al inadmitir el mismo por falta de legitimación.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a), de 1 de marzo de 2012. Ponente: Ilmo. Sr. D. José María Arrojo Martínez

En el mismo sentido: SSTSJ de Galicia de 1 de marzo de 2012 y, 8 de marzo de 2012 y 4 de abril de 2012.

Impago derivado de un contrato entre una entidad privada y una fundación del sector público: dado que la fundación tiene personalidad jurídica propia no se puede reclamar el pago a la Administración.

HECHOS.—La fundación FUNGA resuelve denegar el pago que le atañe en el marco de un contrato. La otra parte contratante, una empresa, solicita ante la Consejería de Trabajo y Bienestar que esta resolución sea revisada no teniendo tal petición, sin embargo, una acogida favorable pues se produce la desestimación presunta por silencio administrativo. Interpone la empresa un recurso contencioso-administrativo solicitando la condena de la Administración al abono de la cantidad debida por la entidad fundacional, recurso que es igualmente desestimado por el Tribunal.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—La reclamación de pago de la cantidad derivada de una relación contractual entre la parte actora y la Fundación debe dirigirse contra esta última y no contra la Administración Autonómica. A estos efectos, según la normativa aplicable en ese momento y teniendo en cuenta la naturaleza y personalidad jurídica propia de la entidad sin ánimo de lucro, la Administración (Consejería) es ajena a tal relación contractual.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.^a), de 19 de enero de 2012. Ponente: Ilma. Sra. Pilar Galindo Morell

El arrendamiento de inmuebles de la entidad sin fines lucrativos no constituye explotación económica y, por tanto, no se produce el hecho imponible por el Impuesto de Actividades Económicas.

HECHOS.—La AEAT lleva a cabo la liquidación del Impuesto sobre Actividades Económicas de la *Fundación Antoni Serra Santamans*, entendiendo que no existe lugar para la exención. En el mismo sentido resuelve la reclamación interpuesta por la entidad sin fines lucrativos contra este acuerdo, ante lo cual interpone un recurso contencioso-administrativo. El Tribunal estima íntegramente el recurso y anula la resolución y la liquidación por ser contrarias al ordenamiento jurídico.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—El artículo 3 de la Ley 49/2002 señala los diferentes requisitos que deben cumplir las entidades para ser consideradas a efectos de ésta como entidades sin fines lucrativos. Una vez que tienen tal consideración, estará exenta del Impuesto sobre Actividades Económicas únicamente por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de la misma Ley y «*siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica*». Si bien es cierto que en el artículo 7 no se encuentra relacionado el arrendamiento de inmuebles —la actividad de alquiler llevada a cabo por la Fundación lo es en cumplimiento de los fines estatutarios—, la causa de ello hay que buscarla en que la propia Ley considera que el arrendamiento de patrimonio inmobiliario de la entidad sin fines lucrativos no constituye explotación económica. No existiendo, por

tanto, explotación económica, no se produce el hecho imponible por el Impuesto de Actividades Económicas y, como consecuencia, los rendimientos procedentes de este arrendamiento de patrimonio inmobiliario se declaran exentos del Impuesto de Sociedades.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a), de 20 de diciembre de 2011. Ponente: Ilmo. Sr. D. José Antonio Alberdi Larizgoitia

Relacionada con SAP de Vizcaya, de 19 de enero de 2011.

Legitimación para impugnar una resolución por la que se inscribe la aceptación del cargo de patrono: debe concurrir un interés legítimo: es necesario un efecto material derivado de la propia inscripción y no de un acto posterior del patrono de la persona jurídica sin ánimo de lucro.

HECHOS.—En 1865 se constituye la *Fundación Murrieta* cuyo objeto es un colegio de educación de niñas pobres dirigido por una congregación religiosa. En 1955 se produce la renuncia del patrono de sangre nombrándose en 1963 como patrono interino al Ayuntamiento de Santurzi. En 2006, un descendiente, D. Marco Antonio, solicita la inscripción en el Registro de Fundaciones de su aceptación como patrono de sangre de la persona jurídica, solicitud que le es denegada en diversas resoluciones. De forma paralela en el tiempo, se presenta en el Ayuntamiento un estudio dirigido a cambiar el uso del inmueble del colegio, inmueble que es finalmente vendido por D. Marco Antonio a una sociedad mercantil. En julio de 2009 recae una Orden que revoca las resoluciones que habían denegado la inicial solicitud de inscripción del patrono como tal y que, por tanto, acuerda inscribir la aceptación del cargo.

La congregación religiosa interpone recurso contencioso-administrativo contra esta Orden, fundando su legitimación activa en ser quien dirige el colegio objeto de la Fundación y mostrando su disconformidad con la resolución al no haber D. Marco Antonio, según la parte actora, acreditado su mejor derecho en la línea sucesoria y no haberse producido silencio administrativo positivo respecto de su inscripción como patrono de sangre. Se oponen al recurso la Administración General de la Comunidad Autónoma del País Vasco, D. Marco Antonio así como la entidad mercantil compradora del anteriormente citado inmueble alegando, en primer lugar, la falta de legitimación activa de la recurrente por no concurrir un interés legítimo. Por otra parte, niegan la falta de acreditación de concurrencia de los requisitos para ser patrono de sangre y afirman la estimación por silencio positivo de la solicitud de inscripción como patrono de la Fundación. El Tribunal declara la inadmisibilidad del recurso.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—La legitimación en el orden contencioso-administrativo descansa en la idea de interés legítimo caracterizado por el Tribu-

nal Constitucional como una relación material unívoca entre el sujeto y el objeto de la pretensión de tal forma que su anulación produzca automáticamente un efecto positivo o negativo, actual o futuro pero cierto, debiendo entenderse tal relación referida a un interés en sentido propio, cualificado y específico, actual y real.

A juicio de la Sala, no existe una relación material y unívoca entre la recurrente y el objeto del proceso puesto que la revocación de las resoluciones denegatorias de la inscripción de la aceptación del cargo de patrono por D. Marco Antonio es un acto que resulta completamente ajeno a la congregación, que no es patrono interino ni tiene derecho alguno en el orden de llamamiento al cargo que se establece en la escritura fundacional. La ventaja de la estimación del recurso ha de ligarse a esta propia inscripción en el Registro de Fundaciones de Euskadi de la aceptación del cargo y no a la disconformidad con un acto posterior del patrono, cual es la venta del solar del colegio y la decisión de trasladarlo a las instalaciones de otro colegio situadas en sus proximidades —venta que, por otra parte, ha sido anulada (ver *SAP de Vizcaya, de 19 de enero de 2011*)—.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5.^a), de 1 de diciembre de 2011. Ponente: Ilma. Sra. M.^a Rosario Ornosá Fernández

Para obtener beneficios fiscales por donaciones a una fundación es precisa no sólo la existencia de fines de interés general sino también la acreditación de que una parte de sus rentas se destinan a la consecución de sus fines.

HECHOS.—D. Florentino interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria, a su vez, de la reclamación correspondiente a la liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No se admite en estas resoluciones la deducción del 25% de la cantidad total donada a la *Fundación Alaine* en el momento de su constitución, dado que no se considera acreditado por parte del actor que la Fundación sea una de las que dan derecho a la aplicación del beneficio fiscal. El Tribunal Superior de Justicia desestima íntegramente el recurso.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—El mero hecho de que el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales clasifique los fines de la Fundación como de interés general siendo, predominantemente, de asistencia e inclusión social y cooperación para el desarrollo y ordene su inscripción en el Registro de Fundaciones Asistenciales, no supone que con ello se hayan acreditado, desde el punto de vista fiscal, los requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley 49/2002, prueba que le incumbe al sujeto que pretende un beneficio fiscal. No sólo es necesario que la fundación persiga un interés general sino que también es requisito imprescindible que se destine el 70% de las rentas o ingresos de la fundación a la consecución de sus fines, lo cual no ha quedado acreditado.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.^a), de 18 de octubre de 2011. Ponente: Ilmo. Sr. D. José Ignacio Chirivella Garrido

Deducción por donativos a fundaciones: sólo es posible denegar la deducción respecto de aquellos ejercicios en los que no se cumplen los requisitos determinados por la Ley 30/1994.

HECHOS.—Se interpone recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones del TEAR de Valencia que deniegan el derecho a la deducción de cantidades donadas por los recurrentes a las fundaciones *Guerrer de Moixent, Liber y Tribu* en el IRPF. Entienden los recurrentes que existe una falta de competencia del órgano de gestión y que se han extendido de forma improcedente las conclusiones de los informes de inspección de algunos ejercicios de estas entidades —según los cuales las entidades donatarias incumplían los requisitos para gozar del régimen especial de la Ley 30/1994— a ejercicios posteriores. Estima parcialmente el Tribunal el recurso, respecto del segundo pronunciamiento.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—En cuanto a los efectos de la ausencia de los requisitos previstos en el artículo 42 de la Ley 30/1994 para gozar del régimen fiscal especial, y dado que queda probado que las tres fundaciones cumplen fines de interés general, sólo es posible denegar la deducción por las donaciones realizadas en aquellos períodos en los que se hubiera infringido alguno de los requisitos, concretamente, la rendición de cuentas de forma extemporánea. No sería posible, por ello, excluir el régimen fiscal propio de la referida Ley respecto al resto de períodos.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Islas Canarias, Santa Cruz de Tenerife (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.^a), de 15 de septiembre de 2011. Ponente: Ilma. Sra. Ana Teresa Afonso Barrera

Encomienda de gestión a una entidad sin ánimo de lucro que no supone el ejercicio de potestad administrativa alguna por parte de la fundación. Se encomienda la colaboración en la prestación de un servicio sin que se trate de un traspaso de competencias: resolución ajustada a Derecho.

HECHOS.—La Confederación Sindical Comisiones Obreras Canarias interpone un recurso contencioso-administrativo frente a la Resolución por la que el Servicio Canario de Empleo encomienda la gestión de cursos de formación a la *Fundación Canaria para el Fomento del Trabajo* (FUNCATRA) por considerar que las tareas encomendadas a la entidad sin ánimo de lucro suponen el ejercicio de potestades administrativas que exceden de la ejecución de tareas de carácter material y que, además, invaden competencias propias del Servicio Canario de Empleo. El Tribunal desestima el recurso y considera la Resolución impugnada conforme a Derecho.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—La actividad que se encomienda a FUNCATRA es la gestión para la formación a los desempleados contratados por Corporaciones Locales para realizar obras y servicios de interés general en el marco de

proyectos que pretenden la concesión de subvenciones con esta finalidad social. El seguimiento y valoración de los proyectos, los criterios y procedimientos para la selección de los alumnos así como cualquier otra actuación derivada del desarrollo y ejecución del proyecto, le corresponde no a la entidad sin ánimo de lucro sino a una Comisión de Seguimiento y Evaluación en la que también participa el Servicio Canario de Empleo. Se puede afirmar, por tanto, que la Fundación no ejerce ninguna potestad administrativa. En cuanto a la invasión de competencias del Servicio Canario de Empleo, el artículo 3.3 de la Ley que lo regula aporta la cobertura legislativa necesaria para que este Servicio acuda a la colaboración de otros entes del sector público de la Administración autonómica, siendo objeto de la encomienda de gestión no un traspaso de competencias, sino la simple prestación de un servicio relacionado con el ámbito propio del Servicio y dentro del objeto y finalidad fundacional de FUNCATRA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.^a), de 2 de septiembre de 2011. Ponente: Ilmo. Sr. D. Pablo Delfont Maza

Revocación del acuerdo de calificación, reconocimiento e inscripción de una Delegación: no se acreditan irregularidades en el proceso. La constitución de una fundación no está sujeta a régimen de autorización: acto conforme a Derecho.

HECHOS.—Dña. Jacinta solicita a la Administración de la Comunidad Autónoma Balear la revocación de la «autorización» a la Delegación de la *Fundación Latinoamericana de Enfermeras y Cuidadoras de Mayores*. Alega que el presidente de la Delegación se había apropiado de la donación de 4.500 euros que la actora había realizado a la entidad así como irregularidades en el objeto de la misma. Ante la desestimación presunta por silencio administrativo de la solicitud presentada, Dña. Jacinta demanda a la Administración que, por su parte, esgrime una inadmisión del recurso por dirigirse contra acto no susceptible de impugnación —ya que este órgano nada autorizó— así como por falta de legitimación de la actora en la medida en que ni la Ley 50/2002 contempla la acción pública ni el interés invocado tiene otra repercusión que en el orden civil o penal. El órgano jurisdiccional admite el recurso pero lo desestima, declarando conforme a Derecho el acto presunto recurrido.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—Respecto de la no concurrencia de causas de inadmisión, el Tribunal entiende que implícitamente se le reconoció la legitimación que ahora se pone en cuestión al no inadmitir la solicitud en sede administrativa.

En cuanto al fondo del asunto, no se cita qué precepto de la Ley 50/2002 ha sido infringido, no existe constancia de las irregularidades en la escritura de constitución que se alegan y, apunta el Tribunal, no hay que confundir autorización con inscripción, no estando la constitución de las fundaciones en nuestro ordenamiento jurídico sujeta a régimen de autorización.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Islas Canarias, Santa Cruz de Tenerife (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.^a), de 31 de mayo de 2011. Ponente: Ilmo. Sr. D. Rafael Alonso Dorronsoro

Dentro de las funciones del presidente del Patronato se encuentran todas las dirigidas a la inscripción de la fundación, también las necesarias para el ejercicio de la acción judicial ante la denegación de la misma.

Inscripción de fundación en el Registro correspondiente: no se justifica la forma en que se va a producir la aportación sucesiva de la dotación, mención que constituye contenido necesario de la escritura de constitución: denegación procedente.

HECHOS.—La *Fundación Canaria de Lucha* se constituye con una dotación de 30.000 euros, desembolsando en el momento del otorgamiento de la escritura la cantidad de 9.322,55 euros y señalando que el resto se aportará en dinero efectivo y en forma sucesiva en el plazo máximo de 5 años. La entidad solicita su inscripción en el Registro de Fundaciones Canarias, inscripción que le es denegada por ausencia de justificación del modo en que se va a producir esa aportación sucesiva de la dotación. Se desestima el recurso de alzada interpuesto contra la resolución denegatoria ante lo cual se plantea un recurso contencioso-administrativo que, si bien se admite, es igualmente desestimado por considerar la resolución administrativa conforme a Derecho.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—Respecto a la admisibilidad del recurso, cabe entender que, entre las funciones que los miembros del Patronato confirieron en el momento de otorgar la escritura pública a su Presidente —persona que interpone el recurso—, estaban todas las dirigidas a dar lugar a la inscripción de la Fundación y, ante la denegación de la misma, las necesarias para el ejercicio de la acción judicial objeto del litigio. Por ello, en aplicación del principio *favor actionis* y aunque se trate de una entidad que todavía no ha adquirido personalidad jurídica propia puesto que precisamente le ha sido denegada la inscripción en el Registro de Fundaciones, se concluye que la relación jurídica procesal se encuentra bien constituida.

En cuanto al fondo de la cuestión, esto es, la titularidad de la dotación que queda por desembolsar, no se cumplen los requisitos exigidos para la inscripción por la Ley 2/1998, de Fundaciones Canarias, respecto de la determinación de las personas que aportarán el resto de la dotación fundacional, su cuantía y la forma en que ello se garantiza, precisiones que deben necesariamente formar parte de la escritura pública de constitución. Los sujetos obligados al pago de la dotación restante deben estar señalados de forma concreta, más teniendo en cuenta que si la Fundación se hubiera dotado con el importe realmente aportado, se habría visto privada de la presunción *iuris tantum* del artículo 12 de la Ley de Fundaciones 50/2002 y, en ese caso, la justificación aportada con la escritura (programa de actuación y estudio económico para el primer ejercicio) no habría sido suficientemente rigurosa y clara como para entender justificada su adecuación y suficiencia a los fines fundacionales.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7.^a), de 5 de mayo de 2011. Ponente: Ilmo. Sr. D. José Luis Aulet Barrios

En el mismo sentido: STSJ de Madrid de 26 de noviembre de 2010.

Período de residencia para los MIR en una fundación: la Administración puede conceder ciertas actuaciones a entes privados sin que por ello se conviertan en un órgano de la misma: naturaleza privada de la fundación.

HECHOS.—La parte actora solicita que se le tenga en cuenta el tiempo trabajado como Médico Residente en la *Fundación Jiménez Díaz* a los efectos del reconocimiento de servicios prestados a la Administración Pública dado que era uno de los hospitales en los que podía hacer la residencia dentro del elenco ofrecido por la Seguridad Social. El recurso contra la resolución que le deniega tal cómputo —resolución confirmada en alzada— es desestimado en primera instancia, corriendo la misma suerte el recurso de apelación ante el Tribunal Superior de Justicia.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—El hecho de que la recurrente haya podido prestar su período de residencia en la *Fundación Jiménez Díaz* y se le haya reconocido como válido no hace a dicha *Fundación* un órgano de la Administración. La Administración puede conceder ciertas actuaciones a entes privados, como la residencia para los MIR, sin que ello signifique otra cosa más allá del reconocimiento para obtener la titulación y, por tanto, sin que afecte a la naturaleza de la entidad sin ánimo de lucro, que tiene carácter privado.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5.^a), de 12 de abril de 2011. Ponente. Ilmo. Sra. Dña. Begoña García Meléndez

Autorización para el arrendamiento de un bien inmueble: informes favorables dictados en el seno de un procedimiento administrativo. Las alegaciones de incumplimiento de los fines fundacionales deben encauzarse a través de un procedimiento específico de responsabilidad: autorización concedida procedente.

HECHOS.—La *Fundación Asilo Hospital Nuestra Señora de los Dolores* —previo acuerdo del Patronato adoptado con el voto en contra de la Alcaldesa del Ayuntamiento, patrono de la *Fundación*— solicita al órgano competente de la Generalidad Valenciana la autorización de un contrato de arrendamiento suscrito con una entidad mercantil para el uso y explotación de una residencia geriátrica. La Consejería requiere a la *Fundación* una serie de documentos y justificaciones resolviendo, finalmente, autorizar el arrendamiento, previo informe favorable de la Comisión de Protectorado de Fundaciones.

El Ayuntamiento interpone recurso contencioso-administrativo contra esta resolución por entender que el arrendamiento resulta lesivo para los intereses de la *Fundación* y apoyándose en los siguientes motivos: vulneración del procedimiento administrativo en la medida en que los requerimientos han sido

atendidos sólo parcialmente por la Fundación con lo que el procedimiento debió ser archivado; actuación en fraude de actos anteriores ya que el contrato es en esencia idéntico a uno anterior que no fue autorizado; vulneración del deber del Protectorado de cumplir con la función tutelar que la Ley le encomienda por no tener el informe-memoria motivado, las cuentas anuales, la valoración pericial respecto de la contraprestación que va a recibir la persona jurídica sin ánimo de lucro así como por no velar por el respeto a la voluntad de la testadora, a los fines y a la búsqueda del interés general por cuanto no se garantiza en el contrato ciertos aspectos de la contrapartida.

La Generalidad Valenciana se opone en base a los siguientes argumentos: invocando los principios de eficacia y antiformalismo del procedimiento administrativo han de entenderse cumplidos los requerimientos hechos a la Fundación; el anterior contrato de arrendamiento no se formalizó por desistimiento de la propia Fundación; existen informes favorables y, en definitiva, no consta que el contrato incumpla los fines de la Fundación.

El recurso es desestimado íntegramente por el Tribunal.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—Las alegaciones acerca de la vulneración del deber del Protectorado de cumplir con la función tutelar que la Ley le encomienda no desvirtúan la autorización concedida, el procedimiento administrativo tramitado ni los informes favorables dictados en el seno del mismo. Estas alegaciones deberían ser efectuadas en un procedimiento específico para depurar la responsabilidad de la Fundación que, en ningún caso, permitirían revocar la resolución impugnada.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sevilla (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª), de 8 de marzo de 2011. Ponente: Ilmo. Sr. D. Julián Manuel Moreno Retamino

Otorgamiento de una subvención a una fundación cuya finalidad trasciende a los intereses de los trabajadores: no se vulneran los derechos de igualdad o libertad sindical: Acuerdo procedente.

HECHOS.—La Central Sindical Independiente y de Funcionarios interpone recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo que autoriza la concesión de una subvención para cursos de formación profesional a la *Fundación Andalucía Fondo de Formación y Empleo*. Se alega la infracción de los derechos de igualdad y de libertad sindical al haber excluido al sindicato accionante en la adopción de los referidos Acuerdos. El Tribunal desestima el recurso interpuesto afirmando la conformidad al ordenamiento jurídico del Acuerdo impugnado.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—Aunque en el Acuerdo se hayan incluido referencias que parecían tener como finalidad pretender legitimar a la Fundación como receptora de la subvención, eso no es obstáculo para entender que el otorgamiento de dicha subvención se ha efectuado cumpliendo la entidad sin ánimo de lucro con los requisitos formales y sustantivos exigidos en la normativa específica

reguladora de la convocatoria. El hecho de que se trate de una entidad pública creada por la Junta de Andalucía que, a diferencia de los sindicatos, no se rige por los criterios de representatividad, implica que no se puede esgrimir frente a ella los derechos de igualdad o de libertad sindical porque la finalidad perseguida por la Fundación trasciende más allá de los derechos e intereses de los trabajadores.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 8.ª), de 3 de marzo de 2011. Ponente: Ilmo. Sr. D. Gregorio del Portillo García

Concurso para la adjudicación de concesiones: fundación de nacionalidad española y patrimonio controlado por personas de nacionalidad coreana: una fundación no es una sociedad mercantil con lo que este dato es irrelevante.

No se aporta el documento en el que conste la decisión de litigar adoptada por el órgano competente de la fundación: acreditación necesaria para la válida constitución de la relación jurídico-procesal: causa de inadmisión.

HECHOS.—La Comunidad Autónoma de Madrid (CAM) convoca concurso público para la adjudicación de concesiones para la explotación de programas del servicio público de la televisión digital, siendo la Orden por la que se resuelve el concurso recurrida por la *Fundación Golden Clover*. Como consecuencia de la estimación de este recurso contencioso-administrativo, la mesa de contratación debe realizar una ponderación de ciertos criterios contenidos en el pliego de condiciones del concurso y volver a realizar una adjudicación. Frente a esta segunda resolución la actora interpone de nuevo recurso, solicitando su anulación y que se le adjudique una concesión en alguna de las dos circunscripciones donde lo había solicitado. La CAM se opone alegando diversas causas de inadmisibilidad, una de las cuales entiende el Tribunal que debe prosperar, declarando, así, la inadmisión del recurso contencioso-administrativo.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—No se puede entender que la Fundación incumple con el requisito del pliego de condiciones en virtud del cual es necesaria la nacionalidad española o comunitaria para poder participar en el concurso y obtener, en su caso, la concesión: aunque el capital de la Fundación esté controlado por personas de nacionalidad coreana, la entidad recurrente tiene nacionalidad española. No se puede realizar una interpretación extensiva del requisito toda vez que restringe el derecho subjetivo a participar en la convocatoria. Además, la demandante es una Fundación y no una sociedad mercantil anónima o limitada por lo que no resulta tan relevante la nacionalidad de quienes controlan su capital pues, tal y como se desprende de la Ley 50/2002, lo importante en este tipo de persona jurídica es la afectación de modo duradero de su patrimonio a la realización de fines de interés general dado su carácter de organización sin fin de lucro.

Procede, por el contrario, estimar la causa de inadmisión basada en la ausencia de representación suficiente de la actora ante la falta de un documento en el que conste

que el órgano competente de la Fundación ha tomado la decisión de interponer el recurso contencioso-administrativo. La doctrina del Tribunal Supremo al respecto (entre otras, SSTTS de 27 de abril de 2010 y de 5 de noviembre de 2008) afirma que, tras la Ley de la Jurisdicción de 13 de julio de 1998 y en virtud del artículo 45.2.d) de este texto, toda persona jurídica demandante debe aportar, bien el documento independiente acreditativo de haberse adoptado el acuerdo de interponer el recurso por el órgano a quien en cada caso compete o bien el documento que, además de ser acreditativo de la representación con que actúa el compareciente, incorpore o inserte en lo pertinente la justificación de aquel acuerdo. Una cosa es el poder de representación, que pone de relieve que el representante está facultado para actuar válidamente en nombre del representado y otra la decisión de litigar, que debe ser acreditada ya que, en otro caso, se corre el riesgo de iniciar un litigio no querido o que jurídicamente no quepa afirmar como querido por la entidad que figure como recurrente.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sevilla (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª), de 8 de febrero de 2011. Ponente: Ilmo. Sr. D. Julián Manuel Moreno Retamino

Encomienda de gestión a una fundación del sector público andaluz: la encomienda no puede implicar la atribución de potestades, funciones o facultades sujetas a Derecho Administrativo: encomienda no conforme a Derecho.

HECHOS.—La Central Sindical Independiente y de Funcionarios interpone un recurso contencioso-administrativo contra la resolución de la Delegación Provincial de Sevilla de la Consejería de Empleo de la Junta de Andalucía por la que se formaliza la encomienda de gestión a la *Fundación Andaluza Fondo de Formación y Empleo* de las actividades materiales y de gestión —exclusivamente administrativas—, del Registro de Empresas Acreditadas como Contratistas o Subcontratistas del sector de la construcción de la citada Comunidad Autónoma. Alega la actora que las tareas encomendadas no pueden sustraerse en su ejercicio a la administración pública. El recurso es estimado por el Tribunal.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—Para que la encomienda realizada sea conforme a Derecho es preciso, entre otros, que las actividades objeto de la misma sean de carácter material, técnico o de servicios de la competencia de los órganos administrativos. Tras analizar las tareas encomendadas a la Fundación —archivo y clasificación de documentos, tareas organizativas de los expedientes y la documentación que contienen—, el órgano jurisdiccional concluye que no se trata de una actividad meramente material sino que comporta el ejercicio de potestades administrativas, lo que desborda el artículo 106 de la Ley 9/2007, de la Administración de la Junta de Andalucía, destinado a regular las encomiendas de gestión a sociedades mercantiles y fundaciones del sector público andaluz y que dispone que las Consejerías y sus agencias podrán ordenar a las referidas entidades la ejecución de actividades o cometidos propios de aquellas siempre y cuando no implique la atribución de potestades, funciones o facultades sujetas a Derecho Administrativo.

SENTENCIAS DE LAS AUDIENCIAS PROVINCIALES**Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid (Sección 14.^a), de 29 de junio de 2012. Ponente: Ilmo. Sr. D. Pablo Quecedo Aracil**

El plazo de prescripción de la acción de responsabilidad es el ordinario recogido en el artículo 1964 CC. Responsabilidad de los patronos por no haber instado la disolución de la entidad fundacional ante la imposibilidad de continuar con la actividad y por múltiples y reiterados defectos en las cuentas anuales.

HECHOS.—La Comunidad de Madrid interpone demanda contra la *Fundación Latep-Afanias* solicitando la extinción de la entidad por imposibilidad de realizar el fin fundacional y la responsabilidad solidaria de los patronos por incumplimiento de su obligación de informar y aclarar respecto de la pérdida de beneficios fiscales, de la pérdida del patrimonio fundacional por prescripción de acciones y del incremento de deudas contraídas. En Primera Instancia se estima la demanda. Se interponen dos recursos de apelación contra la sentencia: uno conjunto de varios patronos —que es desestimado— y otro en el que la parte recurrente es Dña. Teresa, una de los miembros del Patronato —recurso que, por el contrario, se estima—.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—A los efectos de determinar el plazo de prescripción, se concluye que la responsabilidad no es extracontractual. La responsabilidad de los administradores sociales, igual que la de los patronos de fundaciones, entre otros, es responsabilidad legal y de carácter orgánico, propia y privativa del gestor. El artículo 17.1 de la Ley 50/2002 exige la diligencia de un representante leal, lo que encuentra su sentido en que se trata de entes que cumplen misiones sociales de gran importancia como es la promoción, integración y no discriminación de personas con discapacidades psíquicas. Dado que el texto legal no señala un plazo especial de prescripción, rige el ordinario recogido en el artículo 1964 Cc. No varía nada el hecho de que la responsabilidad la exija el Protectorado, que no puede ser considerado como un tercero.

En cuanto a la determinación de responsabilidad, y aunque la situación viene de antes, se constata que no se ha solicitado la extinción de la fundación a pesar de que ha devenido imposible realizar su actividad. Asimismo, existen múltiples defectos en las cuentas anuales: las de algún año no pueden ser inscritas en el registro correspondiente por la cantidad de reservas y salvedades opuestas por las auditorías internas de la Consejería de Asuntos Sociales, la ausencia de inventario y la confusión en las actividades; en otro caso, presentan tantos defectos que se convoca personalmente al Patronato para una serie de recomendaciones, que no se han seguido. El órgano de gobierno y representación de la entidad fundacional no hizo nada por clarificar y poner en orden la situación una vez que tomaron posesión del cargo, siguiendo con un oscurantismo tal en las cuentas que, en palabras del Tribunal, «*si estuviese en el ámbito mercantil, la situación de Latep sería la de quiebra fraudulenta*».

De esta afirmación de responsabilidad hay que excluir a Dña. Teresa por no ser partícipe de estos hechos graves ya que, a la luz de las fechas en las que estuvo en el cargo de patrono, no parece que participara en ellos.

Sentencia de la Audiencia Provincial de Burgos (Sección 2.^a), de 5 de junio de 2012. Ponente: Ilmo. Sr. D. Juan Miguel Carreras Maraña

Relacionadas: SAP de La Rioja de 28 de junio de 2012, SAP de León de 12 de junio de 2012, SAP de Valladolid de 8 de junio de 2012, SAP de Barcelona de 6 de junio de 2012, AAP de Barcelona de 22 de junio de 2012.

El nombramiento de una fundación como tutora de un incapaz es adecuado a Derecho ante la inexistencia de familiares y la naturaleza y fines de la entidad, entre los que se encuentran la tutela de personas con enfermedad mental y la aceptación de cargos tuitivos.

HECHOS.—Por sentencia judicial se declara a D.^a Zulima incapaz y queda sometida a tutela, ejercida por el representante legal de la *Fundación Tutelar Feclém*, quien interpone recurso de apelación por entender que se ha infringido el principio de rogación al haber solicitado el Ministerio Fiscal solo el sometimiento al régimen de tutela de la incapaz pero no la designación de la entidad fundacional como tutora. Además, aduce carencia de recursos económicos así como la competencia de la Junta de Castilla y León para el ejercicio de la tutela. El recurso es desestimado por el órgano jurisdiccional, confirmando el nombramiento.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—La designación de la entidad fundacional como tutora no infringe ninguna norma en la medida en que, por una parte, ha quedado probada la ausencia de familiares y, por otra, se trata de una persona jurídica sin ánimo de lucro cuya actividad social es la protección de incapaces y entre cuyos fines se encuentra la asunción de funciones tutelares respecto de personas con enfermedades mentales. No ha quedado demostrada la carencia de posibilidades económicas ni que el ejercicio de la tutela vaya a originar tales gastos que la Fundación no pueda soportar, lo que hace que no concurra justa causa para la negativa al desarrollo del cargo. Por último, la actuación de la Junta de Castilla y León en este ámbito presenta un carácter excepcional y subsidiario, sólo en defecto de otras posibles personas físicas y jurídicas que pudieran asumir la función tuitiva.

Sentencia de la Audiencia Provincial de Asturias (Sección 7.^a), de 16 de enero de 2012. Ponente: Ilmo. Sr. D. Ramón Ibañez de Aldecoa Lorente

Fundación constituida en el Principado de Liechtenstein: falta de prueba de la existencia de un negocio fiduciario; falta de prueba de la ausencia de animus donandi en las transferencias de dinero por parte del fundador: personalidad jurídica propia de la entidad y patrimonio separado respecto del patrimonio del fundador. El destino de los bienes a la liquidación de la entidad será el determinado en los Estatutos de la misma sin que estén estas normas sujetas al control de los Tribunales españoles.

HECHOS.—D. Víctor crea en 1980 una fundación en el Principado de Liechtenstein, *Foundation La Fraternité*, a la que transmite determinadas sumas

de dinero. Al fallecer aquél en 2006, la *Asociación Gijonesa de la Caridad*, entidad instituida heredera única y universal de D. Víctor según el último testamento otorgado, ejercita una acción de petición de herencia, solicitando ser declarada su heredera universal y, asimismo, reclamando la totalidad del patrimonio de la citada Fundación, entregado por D. Víctor. Alega que esta persona jurídica no es en realidad una fundación sino un Trust ya que fue constituida con la única finalidad de, como testafarro, gestionar parte de su patrimonio, obtener los beneficios fiscales del país donde se creó y los servicios de asesoramiento de instituciones altamente especializadas en la administración de grandes patrimonios. La sentencia recaída en la primera instancia estima parcialmente la demanda, declarando heredera universal a la Asociación pero absolviendo del resto de peticiones a la Fundación demandada. La actora interpone un recurso de apelación que el órgano jurisdiccional desestima, confirmando la resolución del Juzgado de Primera Instancia.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—La *Foundation La Fraternité* es una Fundación válidamente constituida conforme a las normas jurídicas del Principado de Liechtenstein, con personalidad jurídica propia, distinta de la del fundador, a pesar de que éste, conforme a las normas contenidas en el Reglamento de la Fundación y sus Estatutos complementarios, conservase un férreo control sobre su funcionamiento, órganos y patrimonio y de que fuera el primer beneficiario en vida de la totalidad del patrimonio de la Fundación, de sus rendimientos y del eventual resultado de la liquidación. Respecto del pacto de fiducia, por ser un negocio que se suele mantener oculto entre quienes lo celebran para evitar que trascienda a terceros, cobra una especial importancia la prueba de presunciones. En el supuesto de hecho no se ha probado la existencia de un negocio fiduciario en la modalidad *fiducia cum amico*, en el que D. Víctor ostentaría la posición de fideicomitente, la Fundación la de fideicomisario y en virtud del cual el fallecido hiciera entrega de los fondos a título fiduciario, únicamente para su gestión y administración, con el pacto de reversión al patrimonio del donante en una fecha determinada. El hecho de que el dinero se encuentre ingresado en cuentas bancarias de las que es única titular la Fundación demandada demuestra, por sí solo y a falta de prueba que acredite la falta de *animus donandi*, que las transferencias se hicieron a título de donación, más cuando en los Estatutos consta que el patrimonio de la entidad se nutriría de aportaciones que podrían efectuar tanto el fundador como terceros. El destino del patrimonio de la Fundación debe regirse por las normas dispuestas por el fundador para la liquidación a su muerte, normas que no están sometidas al control de los Tribunales españoles y que determinan un reparto de los bienes distinto al que pretende la parte apelante.

Sentencia de la Audiencia Provincial de La Rioja (Sección 1.^a), de 28 de diciembre de 2011. Ponente: Ilmo. Sr. D. Alfonso Santisteban Ruiz

Responsabilidad solidaria de los Patronos frente a los acreedores: los Patronos sólo responden frente a la fundación sin que quepa aplicación analógica de la LSA: inexistencia de responsabilidad.

HECHOS.—La *Fundación para la Investigación y Divulgación del Antiguo Egipto* contrata con D. Fulgencio la reforma del edificio para el Museo Egipcio. D. Fulgencio ejercita una acción de reclamación de cumplimiento frente a la Fundación con carácter principal y, con carácter solidario, frente a los Patronos de la misma. En primera instancia se estima parcialmente la demanda contra la persona jurídica sin ánimo de lucro, desestimándose, por el contrario, la pretensión contra los Patronos. El actor recurre en apelación, recurso que es desestimado por la Audiencia.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—Dejando a un lado otros pronunciamientos, no se entiende que el contrato pueda ser nulo de pleno derecho por falta de consentimiento de uno de los otorgantes con el argumento de que la persona que contrata con el actor carece, conforme a los Estatutos de la Fundación, de poder suficiente para obligar a la entidad. Aunque no hubiera mediado un acuerdo previo del Patronato ni se hubiera ratificado por el mismo, resulta constatado el conocimiento y el consentimiento —al menos tácito— de los patronos de la Fundación al contrato suscrito por su Presidenta.

Por otra parte, se mantiene en segunda instancia el rechazo a la responsabilidad solidaria de los Patronos pues conforme al artículo 17 de la Ley 50/2002, no se prevé la posibilidad de ejercicio de acción individual de responsabilidad de los acreedores contra los Patronos, sino que únicamente está prevista la responsabilidad de éstos frente a la Fundación, reconociéndose legitimación para el ejercicio de la acción de responsabilidad al propio Patronato, al Protectorado, a los Patronos disidentes o ausentes y al fundador, sin que tampoco resulte aplicable al supuesto de hecho la Ley de Sociedades Anónimas por analogía, por ser personas jurídicas de carácter mercantil.

Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid (Sección 11.ª), de 28 de octubre de 2011. Ponente: Ilmo. Sr. Dña. Beatriz Patiño Alves

Existe imposibilidad acreditada de realización del fin fundacional: extinción procedente.

HECHOS.—La Comunidad de Madrid solicita a los órganos jurisdiccionales competentes la extinción de la *Fundación Zorrilla y Monroy*, creada en 1881 como institución de beneficencia particular y con objeto de distribuir sus rentas entre las damas que prestaban sus servicios de lactancia y destete de los niños de la Inclusa. Según la Administración citada, la Fundación carece de cualquier tipo de actividad desde, al menos, 1995 (fecha en que se produce el traspaso de competencias a la Comunidad de Madrid), no se ha recibido comunicación alguna del Patronato, no se ha rendido cuentas al Protectorado, ni se han adaptado los Estatutos a la normativa vigente, estando, por ello, incurso en causa de extinción por imposibilidad de realización del fin fundacional. La sentencia de Primera Instancia estima íntegramente la demanda, desestimando la Audiencia, por su parte, el recurso de apelación interpuesto por el Presidente de la Real Sociedad Económica Matritense de Amigos del País, bajo la le-

gitimación de corresponder a una de sus secciones el Patronato de la Fundación.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—La extinción de una fundación no se puede acordar únicamente por la ausencia de adaptación de sus estatutos a las exigencias de la Ley de Fundaciones de 2002 en la medida en que no se prevé en esta norma tal sanción para la entidad, salvo que así lo hubiera previsto su fundador. La verdadera causa que concurre para la extinción de la Fundación es la probada imposibilidad de cumplir su fin social, en base al artículo 31.c) de la LF 50/2002, toda vez que, en la actualidad, ha desaparecido el fin para la que fue constituida la Fundación, puesto que no existe ni la Inclusa, ni los niños expósitos, ni las amas de cría, sin que exista, además, indicio de actividad alguna que debería haber quedado reflejado en las oportunas actas firmadas por el Secretario de la persona jurídica sin ánimo de lucro, en la forma exigida por el fundador.

Sentencia de la Audiencia Provincial de Vizcaya (Sección 4.ª), de 19 de enero de 2011. Ponente: Ilma. Sra. Ana Belén Iracheta Undagoitia

Relacionada con: STSJ País Vasco, de 20 de diciembre de 2011.

Contrato de compraventa en el que el interviniente como patrono no ostenta tal condición: no es suficiente la aceptación del cargo en documento privado. No existe representación: falta el consentimiento de una de las partes: nulidad radical del contrato.

HECHOS.—En 1963, el Ministerio de Educación Nacional nombra patrono interino de la *Fundación Murrieta-Colegio Hijas de la Cruz* al Ayuntamiento de Santurce —que acepta el nombramiento—, hasta que el cargo no fuera solicitado por persona legitimada para ello según las reglas para la sucesión en el cargo de patrono dispuestas por el fundador en la escritura constitutiva. Esto no sucede hasta junio de 2006, cuando D. Hugo, descendiente de sangre del último patrono de la Fundación y nombrado patrono en 1955, acepta el cargo en documento privado para, acto seguido, solicitar ante el Protectorado de Fundaciones del País Vasco su nombramiento de patrono de sangre y el cese en el cargo del Ayuntamiento de Santurce, solicitud que le es rechazada en noviembre del mismo año de igual modo que en febrero de 2007 el recurso correspondiente, no siendo inscrita su aceptación del cargo en el Registro de Fundaciones del País Vasco hasta julio de 2009. En noviembre de 2006, D. Hugo, manifestando comparecer en calidad de patrono y representante de la Fundación, celebra un contrato de compraventa formalizado en escritura pública con una entidad mercantil, mediante el cual vende una finca de la que es titular la Fundación.

El Ayuntamiento de Santurce formula en mayo de 2007 demanda frente a la entidad mercantil y D. Hugo, solicitando la declaración de nulidad por falta de consentimiento del contrato de compraventa, por no ostentar el demandado persona física la calidad de representante de la entidad sin ánimo de lucro y por atentar contra el régimen jurídico de las Fundaciones y contra los Es-

tatutos de la misma, al ser una operación meramente especulativa que supone un claro perjuicio para la institución. La sentencia de Primera Instancia desestima la demanda, siendo esta resolución recurrida en apelación por la parte actora. La Audiencia estima el recurso, revocando la sentencia impugnada.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—La representación orgánica de las personas jurídicas ha de ser especialmente exigente con la observancia de los requisitos exigidos por la normativa vigente respecto a los negocios de especial relevancia, requerimiento justificado en el caso de las fundaciones por el interés general que persiguen y, además, en el supuesto de hecho concreto, por las consecuencias del contrato de compraventa, que supone la liquidación de hecho de la Fundación al enajenar la totalidad del patrimonio vinculado con el fin fundacional. Según el artículo 10 de la Ley de Fundaciones del País Vasco, la representación de las fundaciones corresponde al órgano de gobierno de la misma (Patronato), teniendo que estar, a efectos de legitimación, al momento de celebración del contrato. En la fecha de otorgamiento de la escritura estaba vigente el nombramiento de patrono interino a favor del Ayuntamiento de Santurce mientras que el de D. Hugo estaba pendiente de resolución, en la medida en que no cabe sostener que la aceptación del cargo en documento privado y su posterior comunicación al Protectorado y Registro de Fundaciones bastaran para la detentación del mismo pues no se está ante un supuesto de cargo vacante sino ocupado interinamente.

La falta de ostentación del cargo de patrono por parte de D. Hugo en el momento de la celebración de contrato, implica la imposibilidad de prestar consentimiento en nombre de la Fundación y, por tanto, la radical nulidad del mismo, sin que quepa, por tanto, una posterior ratificación del negocio jurídico ni apreciar la existencia de una representación aparente que conlleve la protección del comprador como tercero de buena fe: en el Registro de Fundaciones del País Vasco figuraba como patrono persona distinta de quien actuó en nombre de la entidad, hecho conocido por el comprador que, además, no puede ser considerado tercero.

OTRAS RESOLUCIONES

Sentencia del Juzgado de Primera Instancia núm. 56, de 20 de enero de 2012. Ponente: Ilmo. Sr. D. Ana Cristina Iledo Fernández

Promoción de viviendas para personal universitario llevada a cabo por una fundación de la Universidad: retraso del inicio de las obras por trámites de obtención de licencias y correlativo incremento del precio: retrasos no imputables a la fundación e información puntual de este incremento por su parte sin quejas de los adjudicatarios.

La fundación es una entidad que no ha tenido ánimo de lucro en la mediación y no se puede equiparar estrictamente a la figura del promotor: está facultada para repercutir a los adjudicatarios el coste total de la promoción.

HECHOS.—La *Fundación General Universidad Complutense de Madrid* suscribe un convenio con una entidad local para, entre otros, construir viviendas

destinadas al personal de la Universidad que serían adjudicadas mediante sorteo público ante notario. D. José Ángel, docente de la mencionada institución de enseñanza, resulta adjudicatario provisional en el sorteo, deviniendo su situación definitiva una vez que se firmara y formalizara el contrato de adjudicación. El actor paga la cantidad correspondiente a la señal y otra serie de sumas de dinero de forma periódica a cuenta del precio de la vivienda. La Fundación le remite el contrato de adjudicación de vivienda en el que se produce un aumento del precio de la misma, incremento ya avisado con antelación y derivado del retraso en los trámites administrativos para la obtención de las licencias así como en la ejecución de la obra. D. José Ángel comparece el día indicado para elegir vivienda pero decide no suscribir el contrato de adjudicación por no estar conforme con lo que, alega, se trata de una novación contractual unilateral. Requiere a la Fundación para que suspenda el proceso de selección de vivienda por otros adjudicatarios respecto a la vivienda por él elegida y, tras ser ésta posteriormente adjudicada a un tercero, solicita la anulación de cualquier acto en relación. La entidad sin ánimo de lucro le devuelve el dinero mediante cheque bancario depositado en la notaría. D. José Ángel interpone una demanda solicitando que se condene a la Fundación al cumplimiento del contrato —entrega del piso— y a la indemnización de daños y perjuicios. El Juzgado desestima íntegramente la demanda.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.—El demandante era perfecto conocedor que, por la distinción entre adjudicación provisional y definitiva, de no firmarse el contrato de adjudicación definitiva, nada se perfeccionaba con la Fundación y el derecho de elección y adjudicación pasaría al siguiente adjudicatario de la lista de espera. El retraso constructivo no es imputable a la Fundación y los adjudicatarios fueron puntualmente advertidos de que el transcurso de tiempo inevitablemente también conllevaría un incremento de los costes de la promoción y, por tanto, del precio de las viviendas. No se estableció ningún término como esencial y la ausencia de protesta por el retraso así lo acredita.

La promotora demandada es una Fundación que actúa sin ánimo de lucro, siendo la parte actora desde un primer momento sabedora de tal condición y, por ende, de que se trataba de una Promoción de Viviendas llevada a cabo por la Fundación sin interés lucrativo en su mediación y con el objetivo de dar acceso al personal universitario a un inmueble a precio de coste. El hecho de actuar en beneficio exclusivo del personal que conforma la Comunidad Universitaria, habiendo gestionado el acceso del mismo a una vivienda, hace que no sea equiparable con la figura del promotor propiamente dicho que decide, impulsa y programa obras de edificación en su beneficio. La Fundación está facultada para revisar el precio inicialmente fijado de las viviendas con el fin de repercutir sobre los adjudicatarios el conjunto de los gastos integrantes del coste total de la promoción, reajustando el precio a las alteraciones sobrevenidas de evidente entidad económica, más cuando esa información la tienen los adjudicatarios con una gran antelación.

Índice

Presentación	13
<i>Javier Nadal Ariño</i>	

ESTUDIOS

La reestructuración del sector público fundacional	19
<i>Jorge García-Andrade Gómez</i>	
I. OBJETO DEL ESTUDIO	19
II. PRESUPUESTOS CONCEPTUALES DEL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS FUNDACIONES DEL SECTOR PÚBLICO.	20
1. <i>Dos aproximaciones al derecho constitucional de fundación</i>	21
2. <i>La legislación sobre fundaciones del sector público</i>	23
3. <i>La categorización de las fundaciones como parte del sector público y su sometimiento al Derecho administrativo</i>	25
4. <i>La actualización del derecho de fundación en la doctrina del Tribunal Constitucional</i>	27
A) <i>La jurisprudencia constitucional sobre las personificaciones privadas de la Administración</i>	27
B) <i>Dos concepciones del derecho constitucional de fundación a debate</i>	29
C) <i>Alcance del artículo 34 de la Constitución en la STC 120/2011</i>	30
III. LAS FÓRMULAS DE LA REESTRUCTURACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO FUNDACIONAL Y SU PROBLEMÁTICA.	33
1. <i>Las ideas directrices en la reestructuración del sector público fundacional: interés general y garantías para los terceros</i>	33
2. <i>La reestructuración frente a la independencia institucional de las fundaciones</i>	34
3. <i>Fórmulas seguidas para la reestructuración del sector público fundacional</i>	35
A) <i>Instrucciones informales</i>	35
B) <i>La adopción de actos administrativos y disposiciones reglamentarias</i>	35
C) <i>Reformas legislativas</i>	37

IV.	LÍMITES A LA REESTRUCTURACIÓN	40
1.	<i>El derecho constitucional de fundación no constituye un límite para la reestructuración del sector público</i>	40
2.	<i>El principio de legalidad como límite a la reestructuración</i>	41
3.	<i>La particularidad de las fundaciones mixtas</i>	43
4.	<i>La cuestión de las garantías en la reestructuración del sector público</i>	46
	A) La extensión del Derecho administrativo a las fundaciones del sector público	46
	B) La posición jurídica de los ciudadanos-beneficiarios de las fundaciones del sector público	47
	C) Las garantías de los ciudadanos ante la reducción del sector público fundacional	48
V.	CONSIDERACIÓN FINAL	51
	BIBLIOGRAFÍA	53
	La capacidad de las fundaciones para incorporar fundadores de forma sobrevenida	57
	<i>Leticia López-Lapuente Gutiérrez</i>	
I.	INTRODUCCIÓN	57
II.	LA EXPERIENCIA PRÁCTICA RECIENTE EN LA INCORPORACIÓN DE FUNDADORES «SUCEIVOS»	60
III.	REFLEXIÓN SOBRE LA TERMINOLOGÍA UTILIZADA POR LA LEY 50/2002	62
1.	<i>Consideración previa: la naturaleza del negocio fundacional</i>	63
2.	<i>Términos utilizados por la normativa para referirse a las personas que participan en la creación y dotación fundacional</i>	64
	A) El creador	64
	B) El fundador	67
	C) El tercero (<i>ex artículo 12 de la Ley 50/2002</i>)	74
	D) El aportante	80
	E) Conclusiones a propósito de la nomenclatura utilizada por la normativa vigente	81
IV.	PRINCIPALES CONSECUENCIAS PRÁCTICAS DE SER (O NO) CONSIDERADO FUNDADOR	81
1.	<i>Facultades del fundador en el momento de la constitución de la fundación</i>	82
2.	<i>La figura del fundador y la relevancia de la voluntad del fundador durante la vida de la fundación y a su extinción</i>	84
V.	PRINCIPALES ARGUMENTOS A FAVOR Y EN CONTRA DE LA POSIBILIDAD DE INCORPORACIÓN DE FUNDADORES «SUCEIVOS»	86
VI.	CONCLUSIONES	92

El nuevo plan contable para entidades sin fines de lucro	95
<i>Nohemí Boal Velasco</i>	
<i>Enrique Rúa Alonso de Corrales</i>	
I. HACIA UN PLAN CONTABLE PARA LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO . .	96
II. ÁMBITO DE APLICACIÓN Y ESTRUCTURA DEL PLAN CONTABLE PARA LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS	97
1. <i>Justificación de la necesidad de un plan contable para las entidades sin fines de lucro</i>	97
2. <i>Ámbito de aplicación</i>	98
3. <i>Estructura del plan contable para entidades sin fines de lucro</i>	99
III. EL MARCO CONCEPTUAL DEL PLAN CONTABLE PARA ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS. PRINCIPALES NOVEDADES	100
IV. LAS NORMAS APLICABLES A ACTIVOS NO CORRIENTES	101
1. <i>Activos no generadores de flujos de efectivo</i>	101
2. <i>Inmovilizados cedidos sin contraprestación</i>	103
3. <i>Proyectos de investigación y desarrollo</i>	104
4. <i>Derechos de cesión de uso gratuitos</i>	105
5. <i>Patrimonio Histórico</i>	105
A) <i>Concepto y valoración inicial</i>	105
B) <i>Valoración posterior: amortización y operaciones de restauración</i>	106
V. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS	107
1. <i>Normativa contable aplicable a subvenciones y donaciones</i>	107
2. <i>Reconocimiento. El concepto de «no reintegrabilidad»</i>	107
3. <i>Valoración</i>	109
4. <i>Imputación como ingreso al excedente de la Cuenta de Resultados</i> . .	109
5. <i>Subvenciones o donaciones otorgadas por fundadores, asociados o patronos</i>	110
VI. GASTOS E INGRESOS, CRÉDITOS Y DÉBITOS DE LA ACTIVIDAD PROPIA . .	110
1. <i>Las actividades económicas en las fundaciones</i>	110
2. <i>Los gastos y débitos de la actividad propia</i>	111
A) <i>Criterio de registro de los gastos</i>	111
B) <i>Gastos de carácter plurienal y desembolsos para eventos futuros</i>	112
3. <i>Los ingresos y créditos de la actividad propia</i>	113
VII. LAS CUENTAS ANUALES O ESTADOS CONTABLES DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS	115
1. <i>Desde la reforma contable hasta la aprobación del PGC ESFL 2011</i> .	115
2. <i>Las cuentas anuales a partir del ejercicio económico 2012</i>	115
A) <i>El Balance</i>	116
B) <i>La Cuenta de Resultados</i>	118

C) La Memoria	121
VIII. OTRA INFORMACIÓN OBLIGATORIA PARA LAS FUNDACIONES A INCLUIR EN LA MEMORIA	124
1. <i>Inventario</i>	124
2. <i>Plan de actuación</i>	125
A) Regulación legal	125
B) Las normas de elaboración del plan de actuación	126
3. <i>Información sobre el destino de rentas e ingresos</i>	130
A) El destino de rentas e ingresos: una obligación legal	130
B) Información en la Memoria	131
4. <i>Información sobre los gastos de administración</i>	135
IX. ALGUNAS REFLEXIONES	138
BIBLIOGRAFÍA	139

Las fundaciones ante el régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas 141

Jacobo Dopico Gómez-Aller

I. INTRODUCCIÓN	142
II. PRIMERA APROXIMACIÓN AL NUEVO SISTEMA	143
1. <i>De las «consecuencias accesorias» a la responsabilidad penal</i>	143
2. <i>Rasgos fundamentales del régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Código Penal</i>	144
3. <i>En concreto: autonomía e independencia de la responsabilidad penal de la persona jurídica</i>	146
III. LAS FUNDACIONES COMO SUJETOS PENALMENTE RESPONSABLES	148
1. <i>Las fundaciones, sujetos idóneos a los efectos del art. 31 bis CP</i>	148
2. <i>Las fundaciones de menor tamaño</i>	149
3. <i>¿Pueden ser algunas fundaciones sujetos excluidos (art. 31 bis 5 CP)?</i>	150
IV. DOS VÍAS DE IMPUTACIÓN DE RESPONSABILIDAD PENAL A LAS FUNDACIONES Y OTRAS PERSONAS JURÍDICAS	154
1. <i>Primera vía de imputación: el delito cometido por el administrador de hecho o de derecho, o por el representante</i>	154
A) Patrono, administrador de hecho o de derecho y representante	154
B) En nombre o por cuenta de la persona jurídica, y en su provecho	157
2. <i>Segunda vía de imputación: el delito cometido por un empleado, debido a que no se ha prestado el debido control</i>	159
A) Los sujetos sometidos a la autoridad de los administradores y representantes	159

B)	En el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de la persona jurídica.....	159
C)	El delito ha podido cometerse por no haberse ejercido sobre el trabajador el debido control, atendidas las concretas circunstancias del caso.....	160
3.	<i>Exigencias derivadas del principio de culpabilidad: ¿contiene el 1.º inciso del art. 31 bis CP un modelo vicarial puro?</i>	161
V.	SÓLO HAY RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS POR UN CATÁLOGO CERRADO DE DELITOS.....	166
VI.	APROXIMACIÓN AL SISTEMA DE PENAS.....	168
1.	<i>El catálogo de penas</i>	168
2.	<i>Un doble sistema de penas: pena principal y penas accesorias facultativas</i>	169
A)	Requisitos para imponer las penas accesorias facultativas previstas en el artículo 33.7, apartados b) a g).....	170
B)	Requisitos especiales para imponer penas interdictivas de larga duración o la disolución.....	171
3.	<i>Imposición como medidas cautelares</i>	172
4.	<i>Determinación de la pena stricto sensu</i>	173
A)	Las circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal de las personas jurídicas. Atenuantes y agravantes.....	173
B)	Confesión.....	174
C)	Reparación.....	175
D)	Colaboración en la investigación con pruebas nuevas y decisivas.....	175
E)	Establecimiento posdelictivo de medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica.....	176
VII.	LAS FUNDACIONES Y LOS PROGRAMAS DE CONTROL INTERNO, PREVENCIÓN DE DELITOS, COMPLIANCE PROGRAMS, ETC.....	177
1.	<i>La indeterminación legal del deber de control</i>	177
2.	<i>Consecuencias jurídico-penales de la adopción de medidas, procedimientos o programas preventivos adecuados</i>	179
VIII.	«PANTALLAS» Y FUNDACIONES INSTRUMENTALIZADAS PARA LA COMISIÓN DE DELITOS.....	181
IX.	RÉGIMEN DE EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LA PERSONA JURÍDICA Y SUS EXCEPCIONES. APLICABILIDAD A LOS CASOS DE FUSIÓN DE FUNDACIONES (ART. 30 LF).....	185
	BIBLIOGRAFÍA CITADA.....	189

Los incentivos fiscales al mecenazgo en Estados Unidos. ¿Qué podemos aprender con vistas a la reforma de la Ley 49/2002?	195
<i>Alejandro Blázquez Lidoy</i>	
I. INTRODUCCIÓN. IMPORTANCIA DEL MECENAZGO EN ESTADOS UNIDOS . .	196
1. <i>Origen del mecenazgo en Estados Unidos</i>	198
2. <i>Importancia económica del mecenazgo</i>	198
II. DEDUCCIONES POR MECENAZGO Y ECONOMÍA: JUSTIFICACIONES Y TENDENCIAS.	201
1. <i>Aproximación al régimen fiscal del mecenazgo en Estados Unidos . .</i>	201
A) <i>Personas jurídicas</i>	206
B) <i>Límites de la deducción</i>	207
2. <i>Incidencia del sistema tributario sobre el mecenazgo.</i>	208
3. <i>Justificación de una normativa fiscal sobre del mecenazgo en Estados Unidos.</i>	212
A) <i>Razones personales del mecenazgo</i>	214
B) <i>Justificación de los incentivos fiscales al mecenazgo</i>	215
C) <i>Críticas a los incentivos fiscales al mecenazgo</i>	217
4. <i>La reforma del mecenazgo para las personas físicas en Estados Unidos (la reforma Obama).</i>	222
5. <i>Las propuestas de la Oficina Presupuestaria del Congreso</i>	223
III. ENTIDADES BENEFICIARIAS DEL MECENAZGO.	225
1. <i>Consideraciones sobre el carácter no lucrativo como requisito de deducibilidad</i>	230
2. <i>Las ENL extranjeras: las donaciones internacionales</i>	231
IV. EL CONCEPTO DE DONACIÓN Y EL DESDOBLAMIENTO DE LOS NEGOCIOS EN GRATUITOS Y CON CONTRAPRESTACIÓN	234
1. <i>El control de los fondos donados por la ENL</i>	237
2. <i>Servicios o ventas por encima del valor del mercado.</i>	239
3. <i>Bienes adquiridos por valor inferior a su valor de mercado (bargain sale)</i>	241
4. <i>Las operaciones mixtas y la publicidad</i>	242
5. <i>El reconocimiento del donante.</i>	245
V. EL DIFÍCIL CONCEPTO DE DONACIÓN EN EL MUNDO EMPRESARIAL (RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA). ¿PUEDEN LAS PERSONAS JURÍDICAS HACER DONACIONES?	246
1. <i>Capacidad para hacer donaciones de las personas jurídicas</i>	246
2. <i>Opción tributaria: la deducibilidad de las donaciones realizadas por las personas jurídicas.</i>	248
3. <i>Los problemas de agency-cost y la responsabilidad del órgano de gobierno</i>	249
4. <i>Gastos correlacionados con las actividades, responsabilidad social corporativa y donaciones</i>	249

VI.	EL RÉGIMEN DEL MECENAZGO PARA LAS PERSONAS FÍSICAS.	254
	1. <i>Características generales</i>	254
	2. <i>La opción por el mecenazgo</i>	255
	3. <i>Los límites de deducción sobre la base imponible.</i>	255
	A) <i>Justificación de los límites</i>	258
	4. <i>La compensación en años futuros.</i>	259
VII.	EL RÉGIMEN DEL MECENAZGO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.	260
	1. <i>Imputación temporal de la donación.</i>	261
	2. <i>Los límites de deducción y la compensación en años futuros.</i>	262
VIII.	EL TRATAMIENTO DE LAS DONACIONES EN ESPECIE	262
	1. <i>La regla del valor de mercado frente al coste de adquisición</i>	267
	2. <i>Las donaciones de existencias</i>	269
	3. <i>Reglas especiales para valorar ciertos elementos</i>	271
	4. <i>El valor de mercado: su justificación y la IRS publication 561</i>	272
	5. <i>Régimen sancionador.</i>	274
IX.	DONACIONES DE BIENES REALIZADAS DE FORMA FRACCIONADA EN EL TIEMPO	275
X.	LA NO DEDUCCIÓN POR MECENAZGO DE LOS SERVICIOS PRESTADOS	279
	1. <i>Los servicios gratuitos de las empresas</i>	281
	2. <i>El uso de bienes</i>	283
	3. <i>Las donaciones de derechos devengados por trabajo o servicios.</i>	284
XI.	OBLIGACIONES FORMALES PARA LA DEDUCCIÓN FISCAL DE LAS DONACIONES	285
	1. <i>Documentación en el caso de donaciones en dinero</i>	286
	2. <i>Las operaciones mixtas: donación y precio</i>	288
	3. <i>Las donaciones en especie.</i>	288
	4. <i>La responsabilidad del donatario en la donación.</i>	289
XII.	CONCLUSIONES: RESUMEN DE MEDIDAS QUE PUEDEN SER APLICABLES EN ESPAÑA	290
	BIBLIOGRAFÍA CITADA	301

CRÓNICA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Novedades en el Derecho andaluz de fundaciones	307
<i>Manuel Rodríguez Portugués</i>	
I. LA STSJ DE ANDALUCÍA DE 27 DE FEBRERO DE 2012 SOBRE INTEGRACIÓN DEL PERSONAL DE DETERMINADAS FUNDACIONES DEL SECTOR PÚBLICO ANDALUZ EN LA AGENCIA DE SERVICIOS SOCIALES Y DEPENDENCIA DE ANDALUCÍA. SU CONTRASTE CON OTRAS SENTENCIAS RECAÍDAS EN ASUNTOS SIMILARES.	307

II.	ACTIVIDAD DEL REGISTRO DE FUNDACIONES DE ANDALUCÍA	313
III.	MODIFICACIONES EN LOS ÓRGANOS ADMINISTRATIVOS COMPETENTES EN MATERIA DE FUNDACIONES	317
	Las fundaciones en Asturias	319
	<i>Alejandro Huergo Lora</i>	
	<i>Javier García Luengo</i>	
I.	INTRODUCCIÓN	319
II.	EL «CASO NIEMEYER»	319
	1. <i>El planeamiento inicial</i>	319
	2. <i>El intento de «blindaje» y de «privatización» de la Fundación</i>	321
	3. <i>El enfrentamiento con el Gobierno autonómico</i>	325
	4. <i>La vuelta a la mayoría pública tras las elecciones autonómicas de 2012</i>	326
	5. <i>El epílogo concursal</i>	327
III.	NOVEDADES JURISPRUDENCIALES: LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 121/2012, DE 5 JUNIO.	328
IV.	PRÁCTICA ADMINISTRATIVA DE LOS REGISTROS DE FUNDACIONES.	332
	El tratamiento fiscal de las fundaciones y las asociaciones en el marco del régimen económico y fiscal de Canarias	335
	<i>Adriana Fabiola Martín Cáceres</i>	
I.	INTRODUCCIÓN	335
II.	LOS INCENTIVOS FISCALES DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS APLICABLES A LAS FUNDACIONES Y ASOCIACIONES	338
III.	LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y ASOCIACIONES DE INTERÉS PARTICULAR EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES.	341
	1. <i>Las Entidades sin fines lucrativos y asociaciones de interés particular y la reserva para inversiones en Canarias (RIC)</i>	343
	2. <i>Las Entidades sin fines lucrativos y asociaciones de interés particular y el régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales</i>	351
	3. <i>La deducción por inversiones en Canarias</i>	351
IV.	LOS INCENTIVOS FISCALES DEL REFC EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA.	355
	1. <i>La exención en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados</i>	355
	2. <i>Las Entidades sin fines lucrativos y asociaciones de interés particular en el Impuesto General Indirecto Canario</i>	356
V.	LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y LA ZONA ESPECIAL CANARIA.	360
	1. <i>Régimen jurídico de la Zona Especial Canaria (ZEC)</i>	361
	2. <i>Incentivos fiscales de la ZEC</i>	363
VI.	CONCLUSIONES	366
	BIBLIOGRAFÍA	366

Las fundaciones de Cantabria: la atonía de la iniciativa fundacional. . 369*Marcos Gómez Puente*

- I. INTRODUCCIÓN: EL PANORAMA FUNDACIONAL EN LA REGIÓN. 369
- II. EL CONTROL PRESUPUESTARIO DE LAS FUNDACIONES DEL SECTOR PÚBLICO AUTONÓMICO. 372
- III. LA FINANCIACIÓN DEL SECTOR FUNDACIONAL AUTONÓMICO. 375
- IV. REORGANIZACIÓN DE LA FUNDACIÓN MARQUÉS DE VALDECILLA. 377
- V. OTRAS NOVEDADES. 378

Fundaciones en Castilla-La Mancha 381*José Antonio Moreno Molina**Alma Patricia Domínguez Alonso*

- I. LA PRÓRROGA DE LOS PRESUPUESTOS GENERALES DE LA JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA Y LAS LIMITACIONES A LAS INGRESOS DE LAS FUNDACIONES DEL SECTOR PÚBLICO REGIONAL 381
- II. CUESTIONES SOBRE ORGANIZACIÓN, PERSONAL Y PRESUPUESTO DE LA FUNDACIÓN CAJA CASTILLA-LA MANCHA. 383
- III. CESIÓN DE RESIDENCIA Y FINCA POR PARTE DE AYUNTAMIENTO A UNA FUNDACIÓN SIN SEGUIRSE EL PROCEDIMIENTO LEGALMENTE PREVISTO. . . 385

Las fundaciones en Castilla y León. 389*José Luis Martínez López-Muñiz**Beatriz Plaza Martínez de Pisón*

- I. INTRODUCCIÓN 389
- II. NOVEDADES SOBRE LAS FUNDACIONES EN GENERAL EN EL ÁMBITO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA. 390
 - 1. *Reajuste de la organización administrativa competente en materia de fundaciones.* 390
 - 2. *Ausencia de nueva normativa específica y escasas resoluciones judiciales.* 392
 - 3. *Reconocimiento autonómico de su relevancia social.* 394
 - 4. *Actividades de colaboración en la realización de servicios propios de la Administración* 394
 - 5. *Canales de financiación autonómica de la actividad fundacional* 396
 - 6. *Nuevas fundaciones.* 411
 - 7. *Consejo Autonómico de Fundaciones de Castilla y León, de la Asociación Española de Fundaciones.* 416
- III. LAS FUNDACIONES DEL GOBIERNO AUTONÓMICO 416
 - 1. *Nuevas fundaciones autonómicas.* 416
 - 2. *Supresión de fundaciones* 417

3.	<i>Tratamiento como Administraciones públicas a determinados efectos . . .</i>	418
4.	<i>Continuidad en 2011 de las medidas de control del gasto establecidas por la Ley de Presupuestos para 2010</i>	418
5.	<i>Nuevas tareas asignadas a la FOREMCyL</i>	418
6.	<i>Convenios de la Fundación Santa Bárbara con el Instituto para la Reestructuración de la Minería del Carbón y Desarrollo de las Comarcas Mineras, y la Consejería de Economía y Empleo</i>	420
7.	<i>Colaboración de la Fundación Centro de Supercomputación de Castilla y León (FCSCCL) con las universidades públicas de la región</i>	420
8.	<i>Adhesiones al Acuerdo Interprofesional para la Solución Autónoma de Conflictos Laborales en Castilla y León que gestiona la Fundación del SERLA</i>	421
IV.	OTRAS FUNDACIONES DEL SECTOR PÚBLICO	422
1.	<i>Nuevas fundaciones</i>	422
2.	<i>Colaboración entre la Comunidad Autónoma y las entidades locales a través de fundaciones públicas de éstas</i>	424
V.	EPÍLOGO SOBRE LAS CAJAS	424
Encuentros y desencuentros de las fundaciones y el sector público de la Generalitat de Cataluña		429
<i>Joaquín Tornos Mas</i>		
<i>María del Mar Martínez Martínez</i>		
I.	PANORAMA ACTUAL DEL FENÓMENO FUNDACIONAL EN CATALUÑA	429
II.	EL ACUERDO DE GOBIERNO DE FECHA 10 DE JULIO DE 2012	436
La actividad fundacional en Extremadura		461
<i>Vicente Álvarez García</i>		
<i>Juan José Salado Sánchez</i>		
I.	PLANTEAMIENTO GENERAL	461
II.	LA ASOCIACIÓN EXTREMEÑA DE FUNDACIONES (AFEX)	461
1.	<i>Introducción a la naturaleza jurídica y a la actividad de la AFEX</i>	461
2.	<i>Los fines de la AFEX</i>	462
3.	<i>Los miembros de la AFEX y sus órganos rectores</i>	464
4.	<i>Las líneas de trabajo de la AFEX durante el año 2012</i>	468
Regulación, organización y funcionamiento de las fundaciones culturales de interés gallego		473
<i>Javier Ferreira Fernández</i>		
I.	CONSIDERACIONES PRELIMINARES	473
II.	LA SITUACIÓN DEL SECTOR FUNDACIONAL CULTURAL EN GALICIA	474

III.	ANÁLISIS TEÓRICO-APLICATIVO DEL RÉGIMEN JURÍDICO Y DE FUNCIONAMIENTO DE LAS FUNDACIONES PRIVADAS DE INTERÉS GALLEGO: EN PARTICULAR DE LAS FUNDACIONES CULTURALES	476
1.	<i>El marco normativo de las fundaciones de interés gallego</i>	476
	A) El marco competencial	476
	B) La normativa aplicable.	478
	a) La Ley 12/2006, de 1 de diciembre, de Fundaciones de Interés Gallego	479
	b) El desarrollo reglamentario de la Ley 12/2006, de 1 de diciembre, de Fundaciones de Interés Gallego	482
2.	<i>Concepto y elementos definitorios de las Fundaciones</i>	484
3.	<i>La constitución de las Fundaciones</i>	490
4.	<i>Estructura organizativa y funcionamiento de las Fundaciones</i>	492
5.	<i>La organización administrativa autonómica en el ámbito fundacional</i>	494
6.	<i>El régimen económico de las Fundaciones.</i>	496
	Las fundaciones del sector público en las Islas Baleares.	501
	<i>Joana M. Socías Camacho</i>	
I.	REESTRUCTURACIÓN Y RACIONALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO INSTRUMENTAL: CONSIDERACIONES GENERALES	501
II.	MEDIDAS DE REESTRUCTURACIÓN Y RACIONALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN INSTRUMENTAL BALEAR Y SU INCIDENCIA EN EL ÁMBITO DE LAS FUNDACIONES DEL SECTOR PÚBLICO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA	507
	Las fundaciones en la Región de Murcia	517
	<i>Manuel Fernández Salmerón</i>	
	<i>Pilar Juana García Saura</i>	
I.	LAS MEDIDAS ADOPTADAS POR LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA ANTE EL AGRAVAMIENTO DE LA CRISIS ECONÓMICA EN RELACIÓN CON LAS FUNDACIONES INTEGRANTES DEL SECTOR PÚBLICO.	517
II.	EL RÉGIMEN DE CONVERSIÓN EN FUNDACIONES ESPECIALES POR PARTE DE LAS CAJAS DE AHORRO CON SEDE EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA, AL AMPARO DE LO DISPUESTO EN LOS REALES DECRETOS-LEYES 11/2010, DE 9 DE JULIO, DE ÓRGANOS DE GOBIERNO Y OTROS ASPECTOS DEL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS CAJAS DE AHORROS Y 2/2012, DE 3 DE FEBRERO, DE SANEAMIENTO DEL SECTOR FINANCIERO	522
III.	ANÁLISIS ACUMULADO DE LAS RESOLUCIONES JUDICIALES RECAÍDAS EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA EN MATERIA DE FUNDACIONES (CONCLUSIÓN).	523

Las fundaciones en la Comunidad Foral de Navarra	529
<i>Martín M.ª Razquin Lizarraga</i>	
I. NORMATIVA SOBRE FUNDACIONES	529
II. CAJA NAVARRA, CAIXA BANK Y FUNDACIONES	530
III. EL PROBLEMA DE LAS FUNDACIONES PÚBLICAS «MIXTAS»	531
IV. INFORMES DE LA CÁMARA DE COMPTOS SOBRE FUNDACIONES	533
El Derecho de Fundaciones en la Comunidad Autónoma del País Vasco	535
<i>Edorta Cobreros Mendazona</i>	
I. INTRODUCCIÓN	535
II. RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	535
III. JURISPRUDENCIA	536
IV. INFORME DEL TRIBUNAL VASCO DE CUENTAS PÚBLICAS	537

CRÓNICA DE LA UNIÓN EUROPEA

Crónica de la Unión Europea	543
<i>Rosa Gallego García</i>	
I. ESTATUTO DE LA FUNDACIÓN EUROPEA	543
II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	549

CRÓNICA DE IBEROAMÉRICA

Fortalecimiento y visibilidad	553
<i>Eduardo Szazi</i>	

RESEÑA DE JURISPRUDENCIA

Jurisprudencia sobre fundaciones	565
<i>María Natalia Mato Pacín</i>	