

PONENCIAS DEL
CONGRESO INTERNACIONAL

Santiago de Compostela
2-4 de octubre de 2003

Tendencias legislativas y Tercer sector



EDICIÓN A CARGO DE
M^a Paz García Rubio
Belén Trigo García

UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA
publicacións

Tendencias legislativas y Tercer sector



CURSOS E CONGRESOS
DA UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA
Nº. 157



TENDENCIAS LEGISLATIVAS Y TERCER SECTOR

Los modelos español e italiano

Ponencias del Congreso Internacional
Santiago de Compostela, 2-4 de octubre de 2003

Edición a cargo de
M^a. PAZ GARCÍA RUBIO
BELÉN TRIGO GARCÍA

Autores

Alberto Donatti • Lorenzo Mezzasoma • Antonia Nieto Alonso •
Antonio Palazzo • José Pedreira Menéndez • José Luis Piñar Mañas •
Alicia Real Pérez • Stefania Stefanelli • Teodora F. Torres García •
Belén Trigo García • Begoña Villaverde Gómez

2005

UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

CONGRESO INTERNACIONAL TENDENCIAS LEGISLATIVAS Y TERCER SECTOR
(2003. Santiago de Compostela)

Tendencias legislativas y tercer sector : Los modelos español e italiano : Ponencias del Congreso Internacional, Santiago de Compostela, 2-4 de octubre de 2003 / Edición a cargo de M^a Paz García Rubio, Belén Trigo García ; Autores Alberto Donatti... [et al.] -- Santiago de Compostela : Universidade, Servizo de Publicacións e Intercambio Científico, 2005. -- 324 p. ; 24 cm. -- (Cursos e Congresos da Universidade de Santiago de Compostela ; 157). -- D.L.C-190/2005. -- ISBN 84-9750-403-8

1. Fundacións-España-(Dereito)-Congresos 2. Fundacións-Italia-(Dereito)-Congresos. I. García Rubio, M^a Paz, ed.lit. II. Trigo García, Belén, ed.lit. III. Donatti, Alberto. IV. Universidade de Santiago de Compostela. Servizo de Publicacións e Intercambio Científico, ed. V. Título. VI. Serie

061(460+45)(063) : 34

© Universidade de Santiago de Compostela, 2005

Deseño de cuberta

Alejandro Vidal

Edita

Servizo de Publicacións e Intercambio Científico

Campus universitario sur

15782 Santiago de Compostela

www.usc.es/spubl

Imprime

Imprenta universitaria

Campus universitario sur

Dep. Legal C-190/2005

ISBN 84-9750-403-8

ÍNDICE

Abreviaturas.....	7
M ^a PAZ GARCÍA RUBIO	
Presentación.....	13
M ^a JOSÉ CIMADEVILA CEA	
Inauguración.....	15
JOSÉ LUIS PIÑAR MAÑAS	
¿Qué fundaciones? La constante adaptación de una institución camaleónica	19
TEODORA F. TORRES GARCÍA	
El control de las fundaciones.....	35
ALICIA REAL PÉREZ	
Control y responsabilidad en las fundaciones.....	49
ANTONIA NIETO ALONSO	
Es el momento de las fundaciones.....	65
BELÉN TRIGO GARCÍA	
Personalidad jurídica de los entes del Tercer sector: autonomía de la voluntad y control público	111
JOSÉ PEDREIRA MENÉNDEZ	
Fiscalidad de las fundaciones en España	147

BEGOÑA VILLAVERDE GÓMEZ

Luces y sombras en el régimen jurídico del Tercer sector
desde la perspectiva tributaria. El mecenazgo empresarial:
régimen jurídico-tributario..... 197

ANTONIO PALAZZO

Problemi delle fondazioni in diritto italiano e straniero 225

ALBERTO DONATI / STEFANIA STEFANELLI

Fondazione e impresa: il caso delle fondazioni di origine bancaria 241

LORENZO MEZZASOMA

Le fondazioni ex bancarie in Italia: i recenti interventi legislativi 267

STEFANIA STEFANELLI

Fondazioni e Terzo settore: le fondazioni bancarie
quali modello per una ipotesi di lavoro 297

ABREVIATURAS

A.C.R.I.	<i>Associazione di Casse di Risparmio spa e Fondazioni Bancarie italiane</i>
AC	Actualidad Civil
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
Art.	Artículo
Artt.	Articoli
B.O.C.G.	Boletín Oficial de las Cortes Generales
Banca borsa tit. credito	<i>Banca, borsa e titoli di credito: rivista di dottrina e giurisprudenza</i>
Banca impresa soc.	<i>Banca, impresa, società</i>
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
Boll. trib.	<i>Bollettino tributario d'informazioni: Quindicinale di legislazione, giurisprudenza, consulenza</i>
C de C	Código de comercio
c.c.	<i>codice civile</i>
Cass.	<i>Cassazione</i>
CC	Código civil
CC.AA.	Comunidades Autónomas
CE	Constitución española
Cit.	Citado
Comm. al cod. civ.	<i>Commentario al codice civile</i>

Contr. e impresa	<i>Contratto e impresa</i>
Cost.	<i>Costituzione</i>
CP	<i>Código penal</i>
D. lgs.	<i>Decreto legislativo</i>
D.A.	<i>Disposición adicional</i>
D.M.	<i>Decreto Ministeriale</i>
D.P.R.	<i>Decreto del Presidente della Repubblica</i>
Danno e resp.	<i>Danno e responsabilità: problemi di responsabilità e assicurazioni</i>
DGT	<i>Dirección General de Tributos</i>
Dir. banca e mercato finanz.	<i>Diritto della banca e del mercato finanziario</i>
Dir. e prat. trib.	<i>Diritto e pratica tributaria internazionale</i>
Dir. Economia	<i>Diritto-economia: rivista di diritto dell'economia de d'informazione economica</i>
Dir. fam. e persona	<i>Il diritto di famiglia e delle persone</i>
D.O.C.E.	<i>Diario Oficial de las Comunidades Europeas</i>
ed.	<i>edición</i>
Ed.	<i>Editorial</i>
Enc. giur.	<i>Enciclopedia giuridica</i>
Fall.	<i>Il fallimento e le altre procedure concorsuali</i>
FD	<i>Fundamento de derecho</i>
FJ	<i>Fundamento jurídico</i>
Foro amm.	<i>Il foro amministrativo</i>
Foro it.	<i>Il foro italiano</i>
G.U.C.E.	<i>Gazzetta ufficiale dell'Unione europea</i>

Giorn. dir. amm.	<i>Giornale di diritto amministrativo: mensile di legislazione, giurisprudenza, prassi e opinioni</i>
Giur. compl. Cass. civ.	<i>Giurisprudenza completa della Corte suprema di Cassazione. Sezioni civili</i>
Giur. cost.	<i>Giurisprudenza costituzionale</i>
Giur. it.	<i>Giurisprudenza italiana</i>
Giur. Merito	<i>Giurisprudenza di merito: rivista bimestrale di giurisprudenza dei giudici di merito</i>
Giust. Civ.	<i>Giustizia civile</i>
IAE	Impuesto sobre actividades económicas
IBI	Impuesto sobre bienes inmuebles
IIVTNU	Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana
Impr. soc.	<i>Impresa sociale</i>
IP	Impuesto sobre el patrimonio
Irap	<i>Imposta regionale sulle attività produttive</i>
IRNR	Impuesto sobre la renta de no residentes
Irpeg	<i>Imposta sul reddito delle persone giuridiche</i>
IRPF	Impuesto sobre la renta de las personas físicas
IS	Impuesto sobre sociedades
ITPAJD	Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados
IVA	Impuesto sobre el valor añadido
IVTM	Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica
JO	Journal Officiel

JT	Jurisprudencia Tributaria Aranzadi
L.	<i>Legge</i>
LC	Ley de cooperativas
LF	Ley de fundaciones
LIVA	Ley del impuesto sobre el valor añadido
LITPAJD	Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados
LO	Ley orgánica
LOA	Ley orgánica reguladora del derecho de asociación
LOFAGE	Ley de la organización y funcionamiento de la Administración general del Estado
LOSP	Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados
LPA	Ley de procedimiento administrativo
LPGE	Ley de presupuestos generales del Estado
LRHL	Ley reguladora de las Haciendas locales
LV	Ley reguladora del voluntariado social
Mass. Giust. civ.	<i>Giustizia civile: Massimario annotato della Cassazione</i>
Núm.	Número
Nuova giur. civ. comm.	<i>Nuova giurisprudenza civile commentata</i>
Nuova rass.	<i>Nuova rassegna di legislazione, dottrina e giurisprudenza</i>
Nuove leggi civ. comm.	<i>Nuove leggi civili commentate</i>
O.N.L.U.S.	<i>Organizzazioni non lucrative di utilità sociale</i>
ONCE	Organización Nacional de Ciegos Españoles

ONG	Organización no gubernamental
P.	Página
PHE	Patrimonio histórico español
Pp.	Páginas
QF	Quincena fiscal: revista de actualidad fiscal
Rass. giur. umbra	<i>Rassegna giuridica umbra</i>
Rass. trib.	<i>Rassegna tributaria</i>
RD	Real Decreto
RDGRN	Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado
RDLeg.	Real Decreto Legislativo
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la renta de las personas físicas
Riv. crit. dir. priv.	<i>Rivista critica del diritto privato</i>
Riv. dir. civ.	<i>Rivista di diritto civile</i>
Riv. dir. trib.	<i>Rivista di diritto tributario</i>
Riv. Soc.	<i>Rivista delle società</i>
Riv. trim. dir. civ.	<i>Rivista trimestrale di diritto e procedura civile</i>
Riv. trim. dir. pubbl.	<i>Rivista trimestrale di diritto pubblico</i>
RJA	Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi
RTC	Repertorio Aranzadi de Jurisprudencia constitucional
S.p.A.	<i>Società per Azioni</i>
SA	Sociedad anónima
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
SAP	Sentencia de Audiencia Provincial

SGR	<i>Società di Gestione del Risparmio</i>
SRL	Sociedad de responsabilidad limitada
ss.	siguientes
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia de Tribunal Superior de Justicia
T.A.R.	<i>Tribunale Amministrativo Regionale</i>
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TF	Tribuna Fiscal
Trad. it.	<i>Traduzione italiana</i>
Tratt. dir. priv.	<i>Trattato di diritto privato</i>
Trib.	<i>Tribunale</i>
TRLIRPF	Texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas
TRLSA	Texto refundido de la Ley de sociedades anónimas
U.E.	Unión Europea
Vita not.	<i>Vita notarile</i>
Vol.	Volumen

PRESENTACIÓN

El libro que el lector tiene en sus manos representa la decantación escrita de las Ponencias y Comunicaciones presentadas al Congreso Internacional que bajo la rúbrica “Tendencias legislativas y Tercer sector. Los modelos español e italiano”, se celebró en la Facultad de Derecho de la Universidad de Santiago de Compostela durante los días 2, 3 y 4 de octubre de 2003 y cuya publicación ha sido financiada por la Acción Especial BJU2002-11903-E del Ministerio de Ciencia y Tecnología.

El Congreso, cuya pretensión fundamental era la aproximación desde el ámbito de lo jurídico a la compleja realidad que conforma el llamado Tercer sector, adoptaba un punto de vista comparatista: se trataba de enfrentar, como el haz y el envés de una hoja de complejos contornos, los modelos que para las entidades sin ánimo de lucro ofrecen los ordenamientos jurídicos español e italiano. Este prisma metodológico tuvo su explicación inicial en el hecho de que varios ponentes del Congreso forman parte de la Acción Integrada número HI2002-0139, entre las Universidades de Perugia (Italia) y Santiago de Compostela (España) y dirigida, respectivamente, por los Profesores ANTONIO PALAZZO y MARÍA PAZ GARCÍA RUBIO. No obstante, los acontecimientos legislativos y jurisprudenciales que en ambos países precedieron al Congreso, en algunos casos de manera muy próxima (las importantes sentencias de la Corte Constitucional italiana números 300 y 301, sobre las fundaciones bancarias se publicaron casi de forma coetánea al encuentro compostelano), pusieron de manifiesto la idoneidad del enfoque propuesto y la conveniencia de este tipo de estudios en un sector de importancia trascendental en todos los países de nuestro entorno, pero en el que la multiplicidad de formas jurídicas y la diversidad legislativa constituye todavía una realidad constatable. Todas estas circunstancias explican sobradamente el éxito académico del encuentro que ahora se hace accesible al público que no tuvo la oportunidad de participar en aquellas jornadas compostelanas.

El lector podrá comprobar de primera mano el interés y la calidad de las intervenciones de los participantes en el Congreso. Su lectura directa resultará mucho más esclarecedora y gratificante que cualquier resumen que yo pudiera hacer en

esta presentación. Permítanme, sin embargo, que dedique lo que queda de ella a honrar la figura de una de las personas que, con su empeño personal y su compromiso con la cultura y el conocimiento que debe encarnar la Universidad, hizo posible aquel encuentro de juristas y esta obra escrita. En el momento de redactar estas líneas MARÍA JOSÉ CIMADEVILA CEA, entonces *Conselleira de Asuntos Sociais, Emprego y Relacións Laborais*, mantiene el más denodado y cruel de los desafíos vitales con el mismo empeño y voluntad con que entonces se entregaba al servicio público. Con el mismo con el que entrega su amistad. Este libro es por todo ello un pequeño, pero sentido homenaje a su persona y al valor del que hace gala cada día.

MARÍA PAZ GARCÍA RUBIO

Catedrática de Derecho civil

Universidad de Santiago de Compostela

Santiago de Compostela, 29 de diciembre de 2004.

INAUGURACIÓN DEL CONGRESO INTERNACIONAL

“TENDENCIAS LEGISLATIVAS Y TERCER SECTOR: LOS MODELOS ESPAÑOL E ITALIANO”

Buenos días,

Ilustrísima Señora Doña Milagros Otero Parga, Decana de la Facultad de Derecho de la Universidad de Santiago de Compostela, Ilustrísima Señora Doña María Paz García Rubio, Directora del *Congreso Internacional “Tendencias Legislativas y Tercer sector: los modelos español e italiano”*, Ilustres Catedráticos y Profesores, queridos alumnos:

Es para mí un motivo de satisfacción inaugurar este *Congreso Internacional sobre “Tendencias Legislativas y Tercer sector: los modelos español e italiano”*. El motivo de mi satisfacción es lógico, si se atiende a mi condición de responsable de los asuntos sociales y de los asuntos de empleo; preocupaciones, las sociales y las relacionadas con la generación de empleo, que encuentran en el denominado Tercer sector, Sociedad civil o sector independiente un horizonte nuevo y muy amplio. Lo cierto es que se enfrentarán ustedes al estudio de un fenómeno en expansión y de importancia insospechada.

El espectacular crecimiento de estas organizaciones en número y magnitud, hacen pensar que se está produciendo una verdadera “revolución asociativa mundial”. Se trata de un fenómeno de límites conceptuales algo imprecisos o difusos, y supongo que entre los logros de este Congreso figurará el de contribuir a un mejor aquilataamiento conceptual de esta realidad.

Hasta ahora se ha venido definiendo el Tercer sector desde una perspectiva negativa, en oposición a los conceptos de Estado y Mercado. Quizás este Congreso pueda recordar y subrayar los rasgos básicos que definen al aludido sector y que en los últimos años han sido apuntados por la literatura especializada.

Este sector confirma una buena salud por su dinamismo, su capacidad de adaptación, la buena imagen pública, y un creciente proceso de mejora en su cali-

dad. Pero es el momento de analizar los retos a los que se enfrenta en una sociedad globalizada, donde la función de espacio de participación cívica debe combinarse con la eficacia de sus acciones, la calidad de sus servicios y la independencia para proceder a la denuncia social cuando corresponda. La transparencia y la comunicación con la sociedad aparecen como una cuestión clave de cara al futuro.

Algún autor ha señalado de modo muy ilustrativo que la referencia al Tercer sector, más que sugerir una estructura triangular cuyos vértices se corresponderían con el sector público, con el sector productivo y, finalmente, con las entidades privadas sin ánimo de lucro, sugiere la imagen de una figura poliédrica cuyas facetas no hacen si no alimentar la compleja realidad contemporánea. Es que las caras o las funciones del Estado, del Mercado y del Tercer sector no lucrativo no son tan nítidas como se pudiera pensar.

El Tercer sector no ofrece ya unos rasgos tan simples como los que podía ofrecer su antecedente en los tiempos anteriores a la creación del Estado de Bienestar. Es decir, ese surgir como elemento estratégico en la búsqueda de una “vía importante”, entre la mera confianza en el mercado y la mera confianza en el Estado.

Estamos ante un importante hecho social e, incluso, podría decirse político, pues constituye un instrumento de participación de los ciudadanos propio de las sociedades democráticas desarrolladas. Debemos trabajar en su madurez, en su fortalecimiento y en su integración. Se explica, así, el interés que muestran las instituciones comunitarias en el fomento del papel de la denominada sociedad civil en el proceso de gobernanza europea, tal como refleja el Libro Blanco sobre la gobernanza través de las organizaciones de la sociedad civil y los interlocutores sociales.

El Tercer sector es un fenómeno expresivo de la autonomía de la voluntad de los sujetos privados, que sirve a intereses supraindividuales, generales. En este sentido, abre un campo de interacción entre agentes sociales y Estado, observándose, en ocasiones, una participación directa de este último.

El Tercer sector tiene una orientación altruista y solidaria. Sin embargo, su papel económico resulta hoy indiscutible en atención a su patrimonio, los servicios que presta y, también, su posible participación en el mercado.

Pensar en un Tercer sector desprovisto de profesionales, desinteresado de la gestión económica o con procedimientos espontáneos sería un ejercicio de ingenui-

dad. Bienvenida sea esta iniciativa de la Universidad que se propone estudiar el marco institucional y normativo en el que se desarrolla el Tercer sector.

El Tercer sector tiene una base jurídica en la que conviven una percepción unitaria del fenómeno y una diversidad de regímenes aplicables en función del tipo jurídico elegido. La reciente aprobación de la Ley orgánica reguladora del derecho de Asociación y de la Ley de Fundaciones, esta última acompañada de la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, constituye una prueba evidente de la consolidación y evolución del fenómeno en nuestro país.

Dada la diversa naturaleza jurídica de las entidades que integran el referido sector, los nuevos y complejos perfiles y objetivos del mismo, dicho marco legislativo deba ser ampliado y mejorado.

El Tercer sector es una realidad cercana y en expansión – ampliación de sus actividades, ámbito de actuación...-. No en vano, el Tercer sector es un actor destacado en el fenómeno de la globalización. En este contexto plural y complejo, las fundaciones, verdaderas protagonistas de este Congreso, emergen como sujetos principales del desarrollo en los últimos años del Tercer sector en nuestro país y, de modo particular, en nuestra Comunidad Autónoma, de lo que es muestra la Ley de régimen de las fundaciones de interés gallego, posteriormente reformada en 1991.

Asegurada la vitalidad de fundaciones y otros entres sin ánimo de lucro, el reto que se presenta es el de reflexionar sobre el presente y el futuro del fenómeno, sus implicaciones y controversias, de modo que se llegue a un adecuado equilibrio entre los vértices del triángulo social. Dotar de viabilidad y de razonable independencia al Tercer sector, sin merma de las lógicas funciones de aseguramiento de la calidad que le correspondan a la Administración, es indispensable a fin de garantizar su autenticidad y de evitar, como alguien ha señalado acertadamente, que dicho Tercer sector se convierta en una simple subcontrata de un limitado estado del Bienestar o en un apéndice financieramente dependiente del mismo.

Voy concluyendo. Me refería, al principio, al Tercer sector como un sector de importancia insospechada. En términos sociales, y como Conselleira responsable de tales asuntos, créame si les digo que sería imposible allegar las políticas de bienestar a todos los ciudadanos sin el concurso del Tercer sector. Pero en mi condición de Conselleira de Empleo, créame también si les subrayo que el sector no lucrativo es una fuerza económica importante y creciente en España, que representa

una parte significativa del PIB y del empleo. Un adecuado marco legislativo redundará en la consolidación del tercer pilar en el que se sustenta la denominada Sociedad del Bienestar.

Indispuesto el mercado a la hora de satisfacer las necesidades de los no solventes, incapaz de hacerlo el Estado por sí solo en términos de universalidad y eficiencia, urge convocar a todos los actores sociales. En ese empeño nos encontramos todos: algunos desde la Administración, otros, desde la Universidad, y los integrantes del Tercer sector, desde la Sociedad Civil.

Muchas gracias.

M^a JOSÉ CIMADEVILA CEA

Conselleira de Asuntos Sociais, Emprego y Relacións Laborais

Santiago de Compostela, 2 de octubre de 2003.



¿QUÉ FUNDACIONES?

LA CONSTANTE ADAPTACION DE UNA INSTITUCIÓN CAMALEÓNICA

JOSÉ LUIS PIÑAR MAÑAS

Catedrático de Derecho Administrativo

Sumario: I.- UNA HISTORIA ESPECIALMENTE AZAROSA. II.- FUNDACIONES, SOCIEDAD CIVIL Y TERCER SECTOR. III.- EL COMPROMISO SOCIAL DE LAS FUNDACIONES Y SU CAÓTICA REGULACIÓN HASTA LA CONSTITUCIÓN DE 1978. IV.- LA EVOLUCIÓN DE LAS FUNDACIONES TRAS LA CONSTITUCIÓN Y LAS MUTACIONES EN EL CONCEPTO DE FUNDACIÓN. V.- LAS TENSIONES A QUE SE VE SOMETIDO EL CONCEPTO DE FUNDACIÓN. VI.- LA NECESIDAD DE RECONFIGURAR EL CONTROL SOBRE LAS FUNDACIONES. VII.- ¿QUÉ FUNDACIONES?

I. UNA HISTORIA ESPECIALMENTE AZAROSA

No es exagerado afirmar que las fundaciones están experimentando en estos momentos un desarrollo que no habían conocido nunca antes con tal intensidad. No sólo en España, sino más allá de nuestras fronteras. En Europa y Estados Unidos por supuesto, pero de igual modo en Iberoamérica y en Europa del Este. También en extremo oriente. Quizá sólo en los países árabes no se produce por ahora este fenómeno; y ello por razones jurídicas y culturales obvias.

En su origen las fundaciones –con la cautela que debe utilizarse el término para referirnos a situaciones previas al siglo XIX- obedecían a consideraciones claramente religiosas, ligadas al más allá, y en particular a la salvación del alma del “fundador”. Poco a poco el espíritu religioso se hizo cada vez más altruista, de modo que no sólo se pretendía salvar el alma propia, sino también las ajenas, así como atender las necesidades que en vida tenían los más menesterosos. La motivación esencial para ello radicaba en la caridad, por regla general caridad cristiana.

Las obras pías, las obras caritativas, las obras benéficas están en la base misma de la institución fundacional. Sin duda alguna.

Tras experimentar una gradual secularización (sobre todo a partir del siglo XIV), entre los siglos XVII a XIX atraviesan la que se ha venido a considerar más importante sima o crisis de su historia. La lucha contra las manos muertas, las desvinculaciones, la legislación desamortizadora, la prohibición de mayorazgos, el liberalismo, los fisiócratas, el recelo frente a los cuerpos intermedios, el anticlericalismo, todo ello supone un caldo de cultivo idóneo para acabar con las fundaciones. Y sin embargo, en el siglo XIX se encuentra asimismo la base, la semilla del actual potencial de las fundaciones. Es más, en España el Código Civil consagra definitiva y expresamente a las Fundaciones como personas jurídicas (no olvidemos que en el Código Civil de Napoleón no hay referencia alguna a las fundaciones en cuanto tipo de persona jurídica). Antes, la Ley de 1849 había abierto, en apariencia tímidamente, una puerta que ya no volvería a cerrarse.

Durante el siglo XX se dan pasos de gigante. El Decreto de 1972, la Constitución de 1978, la Ley de 1994 y las leyes autonómicas parecerían haber configurado un marco que debería ser definitivo. Pero no es así, pues en el siglo XXI se da un paso más con la Ley 50/2002, de Fundaciones.

La Ley de 2002 supone una transformación más, y de importantísimo alcance, de las fundaciones. Son varios los preceptos que dan fe de lo que acabo de señalar. Y de entre ellos me permitiré resaltar los siguientes.

Por un lado, el concepto mismo de fundación se amplía. Si no mediante la definición de lo que se entiende por “fundación” (art.2), sí a través del reconocimiento de diversos fines y formas de financiación (artículo 3 y disposición adicional séptima) y de la posibilidad de desarrollar actividades económicas en términos mucho más generosos que los previstos hasta ahora (art. 24).

Por otro, se consolida la posibilidad de que las Administraciones Públicas puedan crear fundaciones. A tal fin se regula específicamente el régimen de las llamadas (en mi opinión de forma incorrecta) “fundaciones del sector público estatal” (arts. 44 a 46).

Lo que a continuación expondré es una serie de reflexiones que pretenden poner de manifiesto que la institución fundacional, lejos de ser una figura trasnochada u obsoleta (o de haberlo sido en cada una de las etapas de su larga evolu-

ción), ha sabido adaptarse constante y reiteradamente a la realidad en que cada momento se ha desenvuelto. Lo que ha supuesto que haya experimentado constantes mutaciones en su propio fundamento y que sea difícil, hoy, delimitar con precisión su verdadera naturaleza o concepto.

II. FUNDACIONES, SOCIEDAD CIVIL Y TERCER SECTOR

La sociedad estadounidense, pasa por ser una de las más dadas al asociacionismo y a la participación ciudadana en beneficio de la colectividad. TOCQUEVILLE nos dice: "Las instituciones libres que poseen los habitantes de los Estados Unidos , y los derechos políticos de que hacen tanto uso, recuerdan constantemente, y de mil maneras, a todo ciudadano que vive en sociedad. A cada momento dirigen su espíritu hacia la idea de que el deber y el interés de los hombres consisten en ser útiles para sus semejantes; y como no encuentran ningún motivo particular para aborrecerlos, puesto que no son jamás ni sus señores ni sus esclavos, su corazón se inclina fácilmente al lado de la benevolencia. Se ocupan en primer término del interés general por necesidad y después por conveniencia; lo que era cálculo se convierte en instinto; y a fuerza de trabajar por el bien de sus conciudadanos, adquieren finalmente el gusto y el hábito de servirlos"¹. El asociacionismo en Estados Unidos surge de la iniciativa de los propios ciudadanos. No se impone desde arriba. No son los movimientos ilustrados o religiosos los que mueven a la colaboración benéfica o filantrópica, sino los individuos mismos. Por eso no encontramos en Estados Unidos un recelo hacia los llamados cuerpos intermedios como el que caracterizó la Europa de los siglos XVIII y XIX, incluso los primeros años del XX. No hay lucha contra las manos muertas porque la iniciativa social surge de las manos vivas. Lo cual se refleja incluso en el marco constitucional. En virtud de la Primera Enmienda a la Constitución (1787) "El Congreso no podrá aprobar ninguna ley conducente al establecimiento de religión alguna, ni a prohibir el libre ejercicio de ninguna de ellas. Tampoco aprobará ley alguna que coarte la libertad de palabra y de imprenta, o el derecho del pueblo a reunirse pacíficamente y a solicitar reparación de cualquier agravio". Esta enmienda, basada en la propia realidad de Estados Unidos, refleja y al mismo tiempo produce el desconocimiento de un poder religioso de la entidad del que existe en Europa, que tan decisivo ha sido en la vertebración de las

¹ *La Democracia en América*, Libro II, Parte II, Capítulo IV. Aguilar, Madrid, 1971, p. 193.

entidades no lucrativas. Además, el principio de "fragmentación constitucional de la soberanía"² refuerza directa e indirectamente el desarrollo de un tejido social de gran presencia y sumamente activo, al tiempo que con idea de protagonismo.

En Europa, como digo, el impulso se da, sin embargo, desde la Iglesia y la Aristocracia. Los cuerpos intermedios más que en la idea de participación se basan en la idea de propiedad (en alguna ocasión he dicho, sin embargo, que el derecho de fundación es manifestación del derecho de participación). De ahí la crisis de las Manos Muertas, que tienen un exponente en las duras palabras de TURGOT en la Enciclopedia de DIDEROT y D'ALAMBERT. Además no hay fragmentación de la soberanía, sino atribución a la representación popular articulada en torno a los Parlamentos Nacionales, sin reconocimiento de otras posibles fuentes.

Hoy ambos sistemas tienden a confluir. La llamada Sociedad Civil se ve cada vez más reforzada en Europa, al tiempo que se produce una evidente "fragmentación del poder". Además, tanto en América como en Europa se buscan nuevas fórmulas de colaboración social que refuercen el llamado Tercer sector o Sector no lucrativo.

Pero en cualquier caso lo cierto es que la evolución de las Fundaciones en Europa (España e Italia incluidas) está muy directamente vinculada, como digo, a la iniciativa de quienes tienen posibilidad de vincular bienes suficientes al cumplimiento de fines benéficos. Fines puramente religiosos primero; civiles después, pero siempre vinculados, hasta bien entrado el siglo XVIII, a lo religioso.

III.- EL COMPROMISO SOCIAL DE LAS FUNDACIONES Y SU CAÓTICA REGULACIÓN HASTA LA CONSTITUCIÓN DE 1978

Dicho esto, debe de inmediato señalarse, como ya antes adelantaba, que la labor desarrollada por las fundaciones durante al menos el siglo XIX sirvió para paliar la ausencia de intervención de los poderes públicos en sectores imprescindibles para el desarrollo social: lo que hoy llamaríamos actividad prestacional en, al menos, los sectores asistencial y educativo. El antecedente más cercano de las actuales fundaciones se encuentra en efecto en los establecimientos benéfico-asistenciales y benéfico-docentes. De modo que muy bien puede decirse que los

² Vid. D. C. HAMMACK y D. R. YOUNG, "Perspectives on Nonprofits in the Marketplace", en HAMMACK y YOUNG (Eds.), *Nonprofit Organizations in a Market Economy*, Jossey-Bass Publishers, San Francisco, 1993, pp. 1-2 y 9 y ss.

avances más importantes desde el punto de vista asistencial y educativo se produjeron hasta principios del siglo XX de la mano de las fundaciones. Seguramente aquí se encuentra una de las razones de la aprobación de la Ley General de Beneficencia de 1849, cuyo artículo 1º parte de la base de que “los establecimientos de beneficencia son públicos”, pero de inmediato admite, siquiera sea por vía de excepción, la existencia de establecimientos “particulares”. En cualquier caso, el recelo que se había ido gestando desde mediados del siglo XVI hacia la beneficencia dio lugar a una legislación sumamente restrictiva (Instrucciones de 1899 y 1912) que tenía como objetivo regular el rígido control a que quedaban sometidos tanto los establecimientos públicos como privados.

La revolución social e industrial del primer cuarto del siglo XX y los primeros pasos del estado social trasladaron el protagonismo asistencial al Estado, que debía asumir el compromiso de atender las necesidades de sus ciudadanos no por razones caritativas, sino por obligación moral y jurídica. Por ello el recelo de lo público hacia la beneficencia privada se mantuvo hasta pasada la primera mitad del siglo XX. Y también por ello, en parte, el legislador no prestó atención alguna a las fundaciones, que en 1978, al aprobarse la Constitución, y sin perjuicio de las disposiciones del Código Civil, seguían sometidas al régimen legal surgido de la Ley de 1849, con excepción del Decreto de 1972 sobre establecimientos benéfico-docentes.

La Constitución de 1978 ha supuesto para las fundaciones el más importante acontecimiento que, desde 1820, se ha producido en su evolución. Con el artículo 34 de la Constitución todo ha cambiado. Así como con la posibilidad, ya hecha realidad, de que las Comunidades Autónomas aprueben sus propias leyes de fundaciones. La Constitución reconoce como derecho fundamental el derecho de fundación para fines de interés general. Los avatares que habían pasado las fundaciones a lo largo de la historia, sobre todo en los últimos siglos, al menos los avatares jurídicos, podían quedar finalmente atrás. El cambio era y es, desde luego, de un alcance extraordinario: de considerar a las fundaciones desde el recelo y la restricción, ha de pasarse a considerarlas como manifestación de un derecho fundamental, es decir, desde el prisma de la libertad.

En cualquier caso, y tal como ya he señalado en alguna ocasión, erraría quien quisiera hacerse una idea de la situación de las fundaciones hasta 1978, y quizá hasta la Ley de 1994, con la sola lectura de los textos legales. Leer los textos legales que, como la Ley de 1849, estuvieron vigentes hasta la Ley de 1994 -me refiero a los

textos legales en vigor en el ámbito estatal, no aquellos de las Comunidades Autónomas que contaban entonces con regulación sustancial en la materia- no era reflejo en absoluto de cual era la realidad social de las Fundaciones. Si a algún investigador extranjero le hubiésemos encargado un estudio sobre las Fundaciones en España y como solo material le hubiésemos entregado la normativa sobre Fundaciones con la que contábamos antes de 1994, sin duda habría llegado a una conclusión muy lejana a la real. Pensaría que entre nosotros las Fundaciones eran entidades decimonónicas, ancladas en el pasado, sometidas a un rigurosísimo control administrativo, que debían rendir cuentas de todo aquello que hacían y debían pedir autorización para hacer todo aquello que hacían y todo aquello que querrían hacer y no podían.

Esto, evidentemente no era así. Quien esté relacionado de alguna manera con el mundo fundacional sabe que las Fundaciones actuaban pese a la regulación a que estaban sometidas. Actuaban, en no pocas ocasiones, al margen de la normativa formalmente aplicable. No significa esto, por supuesto, que actuasen de forma ilegal; significa que actuaban como podían. Tampoco que en los Protectorados se estuviese incumpliendo la función administrativa que les correspondía.

Esta caótica situación (y nada se exagera al calificarla como tal), vino a ser superada, tras la Constitución de 1978, con la aprobación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones. Ya sólo el hecho de contar con una Ley postconstitucional merecía el más decidido de los aplausos. No admitía ya más demora acabar con la situación previa en la que las normas, por inoperantes las más de las veces, suponían un verdadero obstáculo para el desarrollo de las Fundaciones.

Esa Ley posconstitucional sustituyó a una de las normas jurídicas más antiguas de las que todavía se encontraban en vigor en nuestro ordenamiento: la Ley General de Beneficencia de 1849. Por eso, debemos caer en la cuenta de que al aprobar la Ley de Fundaciones y de Mecenazgo, y sobre todo al aprobar la parte sustantiva de la Ley, es decir su Título I, se estaba dando un paso importante en la modernización de nuestro ordenamiento jurídico. Paso que debería haberse dado antes, por cuanto no ya desde la aprobación de la Constitución sino con anterioridad, era imprescindible y necesario aprobar una Ley que regulase tales personas jurídicas. Ciertamente es que ya el Código Civil y posteriormente el Decreto de 21 de julio de 1972, por el que se aprobó el Reglamento de las Fundaciones Culturales privadas y del Protectorado sobre las mismas, habían supuesto innovaciones importantes en la materia y cierto es también que en el ámbito de las Comunidades Autónomas tanto Cataluña, como Galicia, Cana-

rias, y el País Vasco habían aprobado ya sus respectivas Leyes de Fundaciones mucho más modernas que la normativa anterior, simplificando enormemente la situación del ordenamiento jurídico sobre la materia. Pero faltaba una Ley general, una Ley de ámbito estatal, una Ley que regulase, como lo hizo la de 1994, el ejercicio del derecho de fundación. En este sentido puede decirse que la Ley de Fundaciones y Mecenazgo fue, como ya he apuntado en otra ocasión, la primera Ley general de Fundaciones en la historia de España.

IV.- LA EVOLUCIÓN DE LAS FUNDACIONES TRAS LA CONSTITUCIÓN Y LAS MUTACIONES EN EL CONCEPTO DE FUNDACIÓN

La evolución que a partir de la Constitución y, sobre todo, de la Ley de 1994, se ha producido en España ha sido sencillamente espectacular. Pero esta evolución ha influido también notablemente en la propia configuración de las fundaciones, que una vez más han sabido adaptarse a la nueva situación. Lo que ocurre es que las transformaciones que están produciéndose pueden llegar a afectar al concepto mismo de fundación. Sobre todo, en España, tras la Ley 50/2002. En Italia, por otra parte, la utilización de la institución fundacional para facilitar la reorganización del sector financiero, a través de las fundaciones bancarias, sugiere asimismo una replanteamiento en el concepto mismo de fundación.

Cuando se pensó en redactar una nueva Ley de fundaciones, lo que daría lugar a la de 1994, se tenía muy claro que debía superarse la vieja distinción entre fundaciones asistenciales, docentes, culturales, laborales, benéfico-constructoras, etc. La idea era conseguir, por fin y desde 1911, una regulación homogénea para todas las fundaciones. Sin embargo el intento está corriendo el riesgo, ahora, de quedarse tan sólo en eso: un intento. O quizá sería más correcto decir que debería considerarse de nuevo la posibilidad de volver a un régimen diferenciado aplicable a fundaciones que tienen peculiaridades diferenciadoras. Pues si bien la Ley de 1994 no quiso hacer distinguos, no podemos dar la espalda al hecho de que en realidad existen hoy varios tipos de fundaciones que quizá requieren un tratamiento jurídico diferenciado. La Ley de 2002 ya ha dado un paso en este sentido, dedicando algunos preceptos a las fundaciones de iniciativa pública estatal. Pero quizá sea necesario hacer lo propio con las fundaciones creadas por empresas y con las vinculadas a los partidos políticos. O con las creadas por otros órganos públicos que no sean Administración, o por los sindicatos. O con las que desarrollan una

intensa labor comercial o empresarial. Caigamos en la cuenta de que se trata de tipos de fundaciones que poco tienen que ver con el concepto original de fundación y que admiten y aún requieren un régimen específico. Demuestran una vez más la capacidad de transformación o adaptación que son capaces de mostrar las fundaciones, pero pueden llegar a forzar la maquinaria de una legislación que está pensando, todavía, en el concepto clásico de fundación.

En otra ocasión, hace años, me planteaba la siguiente cuestión³: ¿cuál es el concepto de fundación?; ¿conjunto de bienes adscritos permanentemente a un fin benéfico en base a la voluntad soberana del fundador?; ¿conjunto de bienes adscritos permanentemente a un fin de interés general (benéfico o no) en base a la voluntad soberana del fundador?; ¿conjunto de bienes adscritos permanentemente a un fin de interés general o particular en base a la voluntad soberana del fundador?; ¿organización sin ánimo de lucro que dispone de bienes suficientes para poner en marcha un proyecto de cumplimiento de fines temporales de interés general en base a la voluntad soberana del fundador?; ¿organización sin ánimo de lucro que dispone de bienes suficientes para poner en marcha un proyecto de cumplimiento de fines temporales de interés general en base a la voluntad externamente modificable del fundador?; ¿persona jurídica que con unos bienes iniciales y la posibilidad de obtener otros en el futuro pone en marcha un proyecto de fines temporales de interés general en base a la voluntad externamente modificable del fundador y que para la consecución de sus fines puede desarrollar actividades comerciales o mercantiles aunque sin ánimo de lucro? No cabe duda de que el concepto de fundación puede y debe evolucionar. Pero la cuestión es ¿hasta dónde puede evolucionar el concepto sin desligarse del objeto conceptualizado? En relación con las fundaciones es posible concluir que su concepto ha ido evolucionando con el tiempo, como también ha evolucionado el objeto mismo “fundación”. Por ejemplo, a partir de una realidad social se enuncia un concepto, el de obra pía, que evoluciona hacia el de fundación. El objeto conceptualizado evoluciona y también lo hace el concepto. Pero también se habla de fundaciones particulares, fundaciones empresa, fundaciones bancarias, fundaciones hospitalarias, fundaciones sanitarias, fundaciones del sector público, fundaciones en mano pública, fundaciones gerenciales, fundaciones comunitarias, etc.

³ *Teoría del conocimiento aplicada a las fundaciones*. Conferencia pronunciada en el II Encontro Internacional de Fundações privadas, publicada en los *Anais*, Fundação Irmão José Otão, Porto Alegre, Brasil, 1997, pp. 32 y ss.

¿Existe un concepto unívoco de fundación? ¿Se denomina del mismo modo –fundación– a una pluralidad de realidades? Pues es evidente que podemos distinguir, cuando menos:

La fundación en cuanto instrumento cuasi-religiosos de salvación de quien funda y de quien resulta beneficiado por la fundación (obras pías).

La fundación en cuanto persona jurídica en el tráfico jurídico-privado.

La fundación en cuanto entidad sometida al control público.

La fundación en cuanto instrumento de apoyo social y cultural.

La fundación en cuanto unidad económica de producción.

La fundación en cuanto sujeto tributario (en cuanto sujeto que debe tributar y en cuanto sujeto que permite obtener beneficios fiscales).

La fundación en cuanto instrumento de participación de la sociedad civil.

La fundación en cuanto instrumento de corrupción.

La fundación en cuanto elemento para satisfacer la vanidad del fundador (idea que plasma y denuncia Turgot en su artículo “Fundación” de la Enciclopedia de Diderot y D’Alambert).

La fundación en cuanto instrumento de promoción y marketing de grandes empresas y corporaciones.

La fundación en cuanto expresión de la responsabilidad social de las empresas y de sus buenas prácticas corporativas.

La fundación en cuanto instrumento utilizado por las Administraciones Públicas para eludir la aplicación del Derecho Administrativo.

Todos los anteriores planteamientos deben hacernos reconsiderar muy seriamente el concepto mismo de fundación en nuestros días y el uso que de tal institución está haciéndose en la actualidad. Y cuestionarnos hasta qué punto estamos asistiendo a una sobreutilización de las fundaciones. Quiero decir que en muchas ocasiones el recurso a las fundaciones está absolutamente justificado, pero no así en otras, en las que otras figuras jurídicas podrían alcanzar con menos distorsiones el objetivo pretendido.

Recapitulando lo hasta ahora dicho podemos afirmar que la fundación ha sabido adaptarse a lo largo de la historia a muy diversas situaciones; ha sobrevivido frente a los ataques recibidos y en todo momento se ha mostrado como institución idónea para hacer frente a situaciones de carencia asistencial de muy diverso tipo y naturaleza. Las fundaciones, como muy pocas instituciones, han sido capaces de servir a la modernización de la sociedad. Pero hoy se corre el grave y real riesgo de desfigurarla totalmente como consecuencia del uso que de la misma se está haciendo y de algunas de las recientes reformas legislativas. Veamos.

V. LAS TENSIONES A QUE SE VE SOMETIDO EL CONCEPTO DE FUNDACIÓN

Ante todo debemos llamar la atención acerca de la sobreutilización que se está produciendo de la figura fundacional. El viejo concepto de fundación ha quedado desbordado por las circunstancias. Nada hay de malo en que el concepto se modernice, pero es difícil explicar que la Administración recurra a dicha institución para cumplir sus fines, o que entidades de naturaleza corporativa (asociaciones) se hayan transformado en fundaciones (entidades institucionales) sin alterar para nada ni sus fines ni su sustancia. Los motivos para que esto sea así son de muy variada índole. Sobre las fundaciones de iniciativa pública volveré después. En el ámbito privado es incontestable que la figura fundacional tiene un enorme atractivo por muy diversos motivos. Por el reconocimiento social de que disfruta (reconocimiento que sin embargo corre parejo con un sentimiento de recelo que todavía subsiste), por el régimen fiscal favorable (las asociaciones sólo pueden disfrutar de un régimen fiscal semejante al de las fundaciones pasados dos años de su constitución y sólo si obtienen la declaración de utilidad pública), por la posibilidad de obtener subvenciones y ayudas de muy diverso tipo, por la buena imagen corporativa y de marketing que brinda a las empresas que crean fundaciones, por el régimen de funcionamiento de la fundación, esencialmente autoritario (frente al funcionamiento democrático de las asociaciones), por lo simple que resulta su creación (sin necesidad, además de llevar a cabo inicialmente un desembolso dotacional importante)...

Uno de los motivos que he apuntado tiene que ver con las muy diversas vías de financiación externa que se le presentan a las fundaciones. De hecho hoy son minoría las fundaciones que se constituyen con una dotación generosa y suficiente para cumplir holgadamente los fines propuestos. Ciertamente la Ley 50/2002 dispone que la dotación "ha de ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines

fundacionales” (art. 12), pero esta exigencia resulta muy atenuada desde el momento en que se presume que es suficiente la dotación cuyo valor económico alcance los 30.000 euros, se permite la llamada dotación sucesiva y se acepta como dotación “el compromiso de aportaciones de terceros”. Nada hay que objetar ante el hecho de que se facilite la creación de fundaciones, pero lo cierto es que en la actualidad se ha generalizado la existencia de fundaciones que en mi opinión dependen en exceso de la financiación externa, y más en concreto pública. Esa dependencia se compadece mal con el cumplimiento de fines de interés general con vocación de permanencia en el tiempo y no es lo más adecuado para la independencia que deben tener las fundaciones en su actuación. La dependencia de financiación externa es mucho más evidente en las fundaciones de iniciativa pública. La Ley incluso condiciona el concepto mismo de tales fundaciones al hecho de que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de la Administración, o que su patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50 % por bienes o derechos aportados o cedidos por la Administración (art. 44 de la Ley 50/2002).

Pero mucho más grave es lo que la Ley ha previsto en relación con las “fundaciones vinculadas a los partidos políticos”. Su disposición adicional séptima es sencillamente asombrosa. Dice la Ley que los recursos de tales fundaciones “podrán proceder de la financiación pública a través de los presupuestos de las distintas Administraciones públicas en los términos establecidos en la legislación presupuestaria aplicable y, en su caso, mediante las correspondientes convocatorias públicas”. Ya sólo esta previsión sería suficiente para reflexionar acerca de la virtualidad de las fundaciones en nuestros días.

La Ley 50/2002 contiene otras previsiones que merecen una reflexión en orden a determinar cómo las fundaciones están adaptándose a nuevas realidades, aun a costa de tensar el propio concepto de fundación. Me refiero en particular a la posibilidad de que desarrollen actividades económicas.

Ya el Decreto de 1972 preveía que las fundaciones pudiesen realizar “las actividades industriales o mercantiles que sean estrictamente necesarias para el mejor cumplimiento del fin fundacional, dando cuenta al Protectorado”. En los demás casos, las fundaciones no podían ejercer “por sí mismas actividades industriales o mercantiles sin previa y expresa autorización del Protectorado” (art. 28). La Ley 30/1994 admitía también el ejercicio de actividades mercantiles e industriales, si bien sólo se ocupaba de la regulación de la participación de las fundaciones en

sociedades mercantiles (art. 22). La Ley de 2002 ha dado, sin embargo, un salto cualitativo que expresa una vez más la evolución que en el concepto de fundación se está produciendo. El artículo 24 parte de la base de que “las fundaciones podrán desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia”. Pero asimismo admite que puedan “intervenir en cualesquiera actividades económicas a través de su participación en sociedades”, siempre que la participación no suponga la responsabilidad personal por las deudas sociales.

Queda claro, pues, que se abre la vía al pleno y libre desarrollo de actividades económicas relacionadas con el fin fundacional y a la intervención en actividades económicas de cualquier naturaleza. Lo cual seguramente es acorde con la realidad de las fundaciones en nuestros días, pero se aleja bastante del concepto de fundación que seguramente tuvo en la cabeza el constituyente de 1978.

Otro de los supuestos que enrarece el concepto de fundación y al mismo tiempo demuestra la versatilidad de la institución es la posibilidad de que las Administraciones puedan constituir fundaciones⁴.

Las fundaciones creadas por entidades públicas a que me refiero son verdaderas fundaciones privadas. No fundaciones públicas. Las fundaciones públicas forman parte de las entidades institucionales de la Administración. Son Administración institucional. Su régimen jurídico, por tanto, es de derecho público. Por el contrario, las fundaciones a que ahora me refiero son entidades privadas, creadas, eso sí, por entidades públicas, pero sometidas al derecho privado.

Significa esto que una vez constituida la fundación, se regirá por lo dispuesto en la Ley 50/2002, de fundaciones. La especialidad de su régimen se encuentra en el proceso de formación de la voluntad de la entidad pública que funda, que por supuesto está sometido a normas de derecho público. Así como en el proceso de disposición de los bienes dotacionales, también sometido al derecho público.

Entre las fundaciones de este tipo, las que sin duda plantean mayores interrogantes son aquéllas que son constituidas en solitario por entidades públicas. Pues en

⁴ Reitero en los párrafos siguientes lo ya señalado en J. L. PIÑAR MAÑAS y A. REAL PÉREZ, *Derecho de fundaciones y voluntad del fundador*, Pons, Madrid, 2000, pp. 205 y ss. Me remito a lo allí dicho para un más completo análisis del tema.

efecto, es usual que las Administraciones Públicas participen en la creación de fundaciones junto con otras personas físicas o jurídicas. En este caso, la Administración es co-fundadora y actúa en colaboración con entidades privadas para la consecución de fines de interés general. En la integración de la voluntad fundacional participan unas y otras. En estos casos, la financiación no debería ser mayoritaria por parte de la Administración. Estamos hablando, por tanto, de supuestos en los que las entidades públicas no ejercen, en la constitución de la fundación (incluida su dotación) una "influencia dominante" (por utilizar un término ya consagrado en otros ámbitos). Pero junto a estos supuestos existen otros en los que la fundación se crea exclusivamente por entidades públicas, sin participación alguna, por tanto, de personas privadas. O se crea con una participación mayoritaria de la Administración. Son éstos los supuestos que realmente plantean problemas; problemas que incluso podrían llevar a cuestionar la validez de tal operación.

Ante todo, debe quedar claro que las fundaciones de iniciativa pública no son expresión de ningún derecho fundamental. Son tan sólo una simple técnica para cumplir determinados fines eludiendo la aplicación del derecho administrativo. En otras ocasiones he señalado que la posibilidad de constituir fundaciones no forma parte en sí misma del estatuto jurídico de las Administraciones públicas. Se trata tan sólo de una posibilidad que el legislador puede reconocer o no. Ahora bien, reconocida tal posibilidad, resulta imprescindible diseñar un régimen peculiar que evite o prevea los muchos problemas que plantea, y que ahora por razones obvias ahora no puedo analizar. Tan sólo quiero apuntar que la Ley de 2002, como ya he adelantado antes, dedica varios preceptos a las mal llamadas "fundaciones del sector público estatal", es decir las fundaciones creadas a iniciativa de la Administración del Estado. La opción bienintencionada del legislador era atajar algunos de los problemas que ya antes se habían evidenciado y que tienen que ver con las necesarias cautelas que han de tomarse a la hora de crear tales fundaciones y a su régimen jurídico. Merece la pena destacar que la ley prohíbe que puedan ejercer potestades públicas y refuerza el control presupuestario y contable a que están sometidas, así como los principios de objetividad y publicidad que deben observar en la selección de personal y en la contratación. Se trata de previsiones que deben ser bienvenidas, pero que en absoluto resuelvan los muchos problemas que plantean. Por ejemplo, y por citar uno, sigue sin resolverse el espinoso tema del ejercicio del protectorado, que en muchas ocasiones corresponde, en función de su cargo y

competencias, a quien ejerce la presidencia de la fundación controlada o forma parte de su patronato.

VI.- LA NECESIDAD DE RECONFIGURAR EL CONTROL SOBRE LAS FUNDACIONES

Pero si las consideraciones que acabo de hacer indican que el concepto de fundación está forzándose a veces en exceso, no podemos olvidar que también el régimen de control sobre las fundaciones forma parte del núcleo del régimen jurídico a que están sometidas y que tal control también debe adaptarse a la nueva situación surgida de la Constitución de 1978.

En este sentido, no es necesario recordar una vez más que la existencia misma de control, ejercido entre nosotros a través del Protectorado, no es incompatible con el reconocimiento constitucional del derecho de fundación. El propio Tribunal Constitucional lo ha señalado de forma expresa. Lo que sí ha de apuntarse es que ese control no puede ser de tal entidad como para poner en cuestión la propia esencia del derecho: un control excesivamente riguroso no es de recibo. Y en tal sentido debe afirmarse que ya la Ley de 1994 dio un paso capital al atenuar considerablemente dicho control; camino que han seguido las leyes autonómicas y por el que también ha optado, como no podía ser menos, la Ley de 2002. Dicho esto, también debe afirmarse que a veces parecería que lo que se pretende al regular ahora el Protectorado es ofrecer en cada Comunidad Autónoma un régimen más suave (por pequeña que sea la diferencia) que el estipulado en el resto, al objeto de atraer hacia sí la creación de fundaciones y someterlas al protectorado propio (algo no muy difícil si tenemos en cuenta que la elaboración de los Estatutos fundacionales permite con gran facilidad definir el ámbito de actuación de las fundaciones y en consecuencia determinar la ley y el protectorado a que va a quedar sometida la fundación una vez constituida).

Pero otro de los aspectos que ha de ser tenido en cuenta al configurar el protectorado es su propia naturaleza de control previo o posterior, discrecional o reglado. En relación con la primera opción, la ley de 2002 ha dado un paso más hacia el control *a posteriori*, suprimiendo algunas autorizaciones previas. Pero el control sigue siendo fundamentalmente discrecional. Lo cual debe ser en mi opinión corregido. Pues en efecto, el control discrecional tiene o puede tener grandes dosis de inseguridad y no siempre es previsible, lo que puede afectar al desarrollo de las

actividades de las fundaciones, que pueden ver suplida la voluntad de sus órganos de gobierno por una decisión externa basada en criterios de oportunidad. Por eso, en el proceso de adaptación a la realidad en que operan las fundaciones, el control ejercido sobre ellas debe moverse en el ámbito de los elementos reglados, más que en el de la discrecionalidad. Lo cual implica por un lado la posibilidad de incrementar las exigencias de responsabilidad hacia los órganos de gobierno de las fundaciones, y por otro, que por fin el Protectorado sea dotado de los medios suficientes que permitan ejercer con eficacia sus funciones. En esta línea, la opinión que merece la Ley de 2002 no puede ser del todo positiva. Si el legislador optó finalmente por redactar una ley nueva (y no una mera modificación de la Ley de 1994) debió aprovechar para reflexionar sobre el control y haber dado definitivamente el salto hacia un protectorado único con funciones regladas y con posibilidad de exigir o entablar acciones de responsabilidad contra los órganos de gobierno de las fundaciones.

VII.- ¿QUÉ FUNDACIONES?

Termino ya. Creo que al hablar de fundaciones estamos refiriéndonos a instituciones que durante toda su dilatada historia han demostrado una capacidad de adaptación sin igual a la realidad en la que se han desarrollado. Desde las obras pías a los establecimientos de caridad o beneficencia y desde estos a las organizaciones con personalidad jurídica que desarrollan actividades comerciales o mercantiles. Desde los patrimonios adscritos a un fin caritativo permanente a las iniciativas para recaudar fondos al objeto de alcanzar fines generales del más variado tipo. Desde la voluntad del fundador persona física a las fundaciones creadas por grandes corporaciones multinacionales o Administraciones públicas. Desde la atención a los menores, enfermos, tercera edad, a la participación en procesos de privatización de entidades financieras. Ante tal variedad, diversidad y disparidad de realidades, la pregunta necesaria es de qué fundaciones estamos hablando. O incluso de qué entidades.

La respuesta no es sencilla. Requiere ser conscientes de que las mutaciones que se han producido a lo largo de los años son muchas y algunas de gran entidad. Mutaciones que han permitido que las fundaciones se adapten a la realidad que les ha tocado vivir en cada momento. Pero que seguramente requieren un esfuerzo para identificar los elementos que definen a la persona jurídica fundacional y revi-

sar a partir de ahí su régimen jurídico al objeto de hacerlo más adecuado al tipo de instituciones que debe regular. Nada impediría prever ciertas peculiaridades (más allá de las meramente fiscales) en relación con las fundaciones creadas por empresas, como ya las hay, de alguna manera, en relación con las de iniciativa pública. Nada impediría tampoco ser especialmente riguroso con las fundaciones vinculadas a partidos políticos, dado el riesgo que con ellas se corre (financiación de partidos, solapamiento con la actividad propia de los partidos, naturaleza en cierto modo pública de los partidos y privada de las fundaciones, etc.).

En cualquier caso, estoy seguro de que las fundaciones, con una capacidad de adaptación semejante a la de los camaleones, seguirán adaptándose a las transformaciones de la sociedad y seguirán siendo entidades de referencia en el avance social, como siempre lo han sido.



EL CONTROL DE LAS FUNDACIONES

TEODORA TORRES GARCÍA
Catedrático de Derecho civil
Universidad de Valladolid

Sumario: I. INTRODUCCIÓN. II. PROTECTORADO. III. FUNCIÓN DE CONTROL. IV. PROTECTORADO ÚNICO O MÚLTIPLE.

I. INTRODUCCIÓN

Bajo el título arriba indicado se incardina el tema objeto de esta mesa redonda. El momento para su estudio sin duda es óptimo. Estamos asistiendo a una importante renovación legislativa en la regulación de las fundaciones que abarca no solo a los vetustos Códigos Civiles en cuya estructura tienen cobijo este tipo de personas jurídicas sino también aquellos otros ordenamientos en los que además del Código civil y al socaire de la distribución de competencias legislativas han legislado sobre ellas no solo el poder estatal sino también los distintos Parlamentos de las diversas Comunidades Autónomas de acuerdo con lo diseñado en sus respectivos Estatutos de Autonomía, según el panorama consagrado en los artículos 148 y 149 CE.

Al primer modelo corresponde sin duda el Libro 2 del Nuevo Código Civil de Holanda que bajo la rúbrica de "Personas jurídicas" dedica los artículos 285 y ss a las fundaciones¹. También el Código Civil alemán (BGB) modifica sus párrafos 80 a 88 y 2.043 aunque sea parcialmente por la Ley 15 julio 2002² sustituyendo el sistema de reconocimiento de la fundación como persona jurídica mediante autorización administrativa que era la que hasta ese momento imperaba, por un sistema

¹ Vid. VAN REIGERSBERG VERSLUYS, J. G., *Derecho Comercial Neerlandés. Las Personas jurídicas*, Imprime Graficas Urania, Málaga 1999, L-2. 88. Este libro 2º entró en vigor el 1.1.1976.

² Vid. Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts, de 15 julio 1002, cuya fecha de entrada en vigor fue el 1.9.2002.

de reconocimiento reglado si se cumplen todos los requisitos de forma y contenido, establecidos por el parágrafo 80 BGB³. A lo anterior cabe añadir la línea seguida en el Derecho Italiano. En él, la persona jurídica fundación se encuentra regulada en los artículos 14 y ss del Codice Civile bajo la rúbrica “Delle persone Giuridiche” además de alguna ley especial que desarrolla ciertos tipos de fundación⁴ prueba de ello es la fundación de origen bancario que nace por Ley de 30 julio de 1990 siendo a su vez objeto de reforma por la Ley 23 diciembre 1998⁵ o la fundación de los entes líricos Legs 23 aprile 1998⁶.

Si bien, el cambio legislativo se origina sin duda por el nuevo régimen que se establece en el reconocimiento a estos entes de la personalidad jurídica, proceso que se inicia con la Ley 15 maggio 1997 n° 127⁷ para culminar con la Ley n° 192, de 22 junio del 2000⁸. En ella se establecen los presupuestos para la reforma que se lleva a efecto por el D. Lgs 10 febrero 2000⁹ en su artículo 1 sin olvidar la atribución de la personalidad jurídica con el fin de reducir los que anteriormente se veni-

³ Vid. FERRER RIBA, J., “La Modernización del Derecho alemán de fundaciones”, Working-Paper n° 120. Barcelona 2003 Indret.com, donde se detalla la rica polémica que surgió en Alemania la reforma de la fundación y que culminó previa aprobación en el año 2000 de la Ley de incentivos fiscales, con esta modificación del BGB.

⁴ Vid. PONZANELLI, G., “La fondazioni tra riforma del Codice Civile e legislazione speciale”, *Rivista del Notariato*, 1998, n° 1 p. 641 y ss.

⁵ Vid. GENTILE, A., “La Riforma delle Fondazione di Origine Bancaria”, In AMBROSINO E F. CAPRIGLIONE (a cura di), *Le fondazione bancarie della legge n. 218/90 al Decreto Lgs 153/1999*, Ed. Cedam. Padova 2000 p. 26 y ss.

⁶ Vid. ZOPPINI, A: “Associazioni e fondazioni. Del Codice Civile alle riforme annunciate.”, *Convegno di Studi in onore di PRIETO RESIGNO*, a cura di DONATO CARUSI. Ed. Giuffrè. Milano 2001, p. 73 y ss.

⁷ Vid. ZOPPINI, A., “Riformato il sistema di riconoscimento delle persone giuridiche”, *Il Commento. Corriere Giuridico*, n° 3/2001, p. 294 y ss.

⁸ Vid. GIORGI, M^a V., “L’ Abrogazione degli Artt. 600, 786 CC e la modifica dell Art. 473 CC (Come rielaborare Il Codice attraverso la “ Bassanini-Bis” en *Studium Iuris*. II Ed. Cedam Padova, p. 1.198 y ss.

⁹ Vid. GIORGI, M^a V., “La Riforma del procedimento per l’attribuzione della personalità Giuridica agli enti regolati nel primo libro CC”, *Le nuove leggi civile commentate*. Año 2000, p. 1.322 y ss.

an exigiendo por le artículo 12 CC hoy derogado y de este modo agilizar su constitución (artículo 4, D Lgs 10 febrero 2000)¹⁰.

En el Derecho español se presenta también con caracteres novedosos; ello no solo por la propia configuración de la fundación sino por las especiales características que dentro de nuestro ordenamiento jurídico ofrece su regulación. En el Código civil la fundación es una persona jurídica, artículo 35 nº 1 CC que se regirá por las reglas de su institución debidamente aprobadas por disposición administrativa, cuando este requisito fuere necesario, artículo 37 CC. Pero no nos ofrece ni una definición de esta persona jurídica ni siquiera como se llega a su constitución. Cuestión por otra parte bastante compleja que no se encuentra auxiliada por la normativa añeja que ha estado vigente hasta que entró en vigor la Ley 24 noviembre 1994 sobre Fundaciones e Incentivos Fiscales¹¹ la cual si por algo se caracterizó, fue por conformarse con normas de rango diverso por ser estas abundantes aunque aquejadas de dispersión y por responder a situaciones que muy poco tienen que ver con las que se ofrecen en la actualidad¹². Sin embargo es a partir de la entrada en vigor de la CE en su artículo 34 CE, al reconocer el derecho de fundación para fines de interés general con arreglo a la ley¹³ cuando se hace imprescindible una reglamentación del derecho de fundación pero también lo es que a partir de ello este proceso no resulta exclusivo del Estado sino que este tendrá que compartirlo con las diversas Comunidades Autónomas previa la atribución de Competencias legislativas según previsión de sus propios Estatutos de Autonomía artículos 148 y 149 CE. De esta suerte, algunas Comunidades se adelantan en la regulación de las fundaciones a la Ley 30/1994 de 24 noviembre de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada. Basta con citar la Ley 2 mayo 2002 de Funda-

¹⁰ Vid. ZOPPINI, A., "Note sulla Costituzione della Fondazione", *Rivista di Diritto Commerciale*, 1997 I, p. 297 y ss.

¹¹ Vid. Exposición de Motivos III y Disposición Derogatoria Única de la Ley 30/1994, de 24 noviembre. Vid. MARIN LÓPEZ, J. J., "Prologo a la Legislación de Fundaciones", Ed. Tecnos. Madrid 1998, p. 3 y ss, dice como una de las tareas pendientes del legislador era clarificar en beneficio de la seguridad jurídica, el Derecho fundacional vigente hasta ese momento.

¹² Vid. PIÑAR MAÑAS, J. L.- REAL PÉREZ, A., "Legislación sobre Instituciones de beneficencia particular. Fundaciones benéfico-asistenciales puras y mixtas", *Estudios*. Ed. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social. Madrid 1987, p. 61 y ss.

¹³ Vid. LACRUZ BERDEJO, J. L., "Las Fundaciones en la Constitución Española de 1978", *Anuario de Derecho Civil*, Año 1985, p. 1.455 y ss.

ciones (Normas reguladoras) de Cataluña que sustituye a la Ley de Fundaciones privadas de 3 marzo 1982¹⁴. Por el contrario en otras Comunidades autónomas como Castilla y León, la regulación de fundaciones llega como consecuencia de la modificación previa del propio Estatuto de Autonomía por Ley Orgánica 11/1994, de 24 marzo, para así hacer posible que se aprobara la ley de fundaciones, Ley 13/2002, de 15 julio, de Castilla y León¹⁵.

Sin embargo y a pesar de la novedad que supuso la ley de fundaciones de 1994 pronto sus carencias hicieron que fuera necesaria una profunda revisión que dio lugar a la vigente Ley 50/2002 de 26 diciembre, de Fundaciones. En ella, su capítulo VII es el que reformula las funciones del Protectorado destacando "*las de apoyo y asesoramiento de aquellas fundaciones sobre las que ejerce su competencia*", además atribuyendo a este, si la fundación ha sido constituida testamentariamente y el testador se hubiere limitado a manifestar su voluntad de crear en el testamento la fundación y a dotarla, disponiendo de bienes y derechos, la misión de otorgar la escritura pública, previa autorización judicial en la que se contengan los demás requisitos exigidos por la ley, artículo 9.4 LF¹⁶. Podemos añadir además como novedades de esta ley de fundaciones que en el artículo 3.1 enumera aunque de manera enunciativa una serie de fines de interés general así como la exclusión de su texto normativo de todas aquellas normas de carácter fiscal que acompañaban a la anterior reglamentación (artículos 40 a 70) y que conformaban el Capítulo II de la Ley 30/1994, de 26 noviembre¹⁷.

¹⁴ Vid. "Código de Fundaciones", Ed. Thomson-Aranzadi. Pamplona 2003 p. 279 y ss. Completo repertorio de la legislación estatal y autonómica, incluyendo todas las disposiciones vigentes sobre la materia.

¹⁵ Vid. TORRES GARCÍA, T. F., "La Constitución Testamentaria de fundaciones en la Ley 13/2002, de 15 julio, de Fundaciones de Castilla y León", *Revista Jurídica de Castilla y León*, nº 2, año 2004, p. 764 y ss.

¹⁶ Vid. Sobre la crítica a esta competencia del artículo 9.4 LF conferida al protectorado, previa autorización judicial. vid. GONZALEZ CUETO, T., *Comentarios a la Ley de Fundaciones Ley 50/2002, de 26 diciembre*, Ed. Thomson-Aranzadi. Pamplona 2003, p. 96-97.

¹⁷ Vid. LORENZO GARCÍA, R. - CABRA DE LUNA, M. A., *Comentarios Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Ed. Civitas. Madrid 1995, p.12 y ss.

II. PROTECTORADO

Dos únicos preceptos, artículos 34 y 35, son los dedicados por la Ley 50/2002, de 26 diciembre, de Fundaciones, a la regulación del protectorado. Y aunque en la Exposición de Motivos, párrafo duodécimo del apartado III mantiene que se reformulan “*las funciones del Protectorado*” nada se señala en ella sobre lo que debe entenderse por Protectorado. Sin embargo, su presencia ha sido constante en la historia de las fundaciones así como que su atribución ha sido encomendada a servicios de la Administración¹⁸ al igual que el Registro de fundaciones que depende también de un órgano administrativo¹⁹, así el artículo 36 LF lo atribuye para las fundaciones de competencia Estatal al Ministerio de Justicia.

Pero ¿qué es el Protectorado?, ¿cuál es su razón de ser?. La existencia del Protectorado esta íntimamente unido con la propia naturaleza de la fundación. Esta es definida en el artículo 2 LF: “Las fundaciones son 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”²⁰.

La STC 49/1988, de 22 marzo²¹ en su fundamento de derecho 5º dice : “*la fundación nace de un acto de disposición de bienes que realiza el fundador, quien les vincula a un fin determinado y establece las reglas por las que han de administrarse al objeto de que sirvan para cumplir los fines deseados de manera perma-*

¹⁸ Vid. Artículo 34.2 LF. “*El Protectorado será ejercido por la Administración General de Estado en la forma que reglamentariamente se determine, respecto de las fundaciones de competencia estatal*”.

¹⁹ Vid. Cantabria, Decreto 26/1997, de 11 abril. Creación y regulación del Protectorado y del Registro de Fundaciones o Decreto 404/1994, 18 octubre, del País Vasco, que aprueba el texto del Reglamento de funcionamiento del Protectorado y del Registro de Fundaciones. En esta legislación se aprecia la estrecha relación entre ambos.

²⁰ Vid. PALAZZO, A., “*Instituti alternativi al Testamento*” en *Trattato di Diritto Civile*, del Consiglio Nazionale del Notariato. Ed. Scientifiche italiano. Napoli 2003, p. 183 y ss, considera a la fundación como una institución alternativa del testamento dirigida al mantenimiento de los bienes en la familia.

²¹ Vid. (RTC 1988, 49) Ponente: Excmo. Sr. D. LUIS DIEZ PICAZO. Vid. DIEZ PICAZO, L., “*Sobre la naturaleza Jurídica de las Cajas de Ahorro*”, *Anales Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, nº 33, Madrid.2003, p. 433 y ss. Ib./ STS 8 mayo 1999 (RJA nº 3.369). Ponente Excmo. Sr. PEDRO GONZÁLEZ POVEDA.

nente o al menos duradero. Tanto la manifestación de voluntad como la organización han de 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". De manera mas explícita, el Tribunal Supremo en sentencias de la Sala de lo Contencioso Administrativo, (Sala 4ª) ha declarado que la intromisión de la Administración Pública, en la actividad de las fundaciones privadas, calificada de "protectorado" y que viene a ser una especie de acción de "policía", tiene su justificación en el hecho de que a través de estas fundaciones bienes patrimoniales son apartados de su dedicación para satisfacer necesidades o convivencias particulares y egoístas, adscribiéndose a un fin de carácter social y al bien común, STS 31 mayo 1985²². Otras veces el Tribunal Supremo en STS 24 diciembre 1985 Sala 4ª²³ apela a que "la voluntad del fundador es a la que hay que atender y que el Protectorado ha de velar porque esa voluntad sea respetada" en lo que interesa a colectividades determinadas". La adscripción a un Protectorado en las fundaciones privadas se realiza hasta la Ley 30/1994, de 24 noviembre, a través de la técnica de "la clasificación" en relación con la cual tuvo su importancia el Real Decreto 6 julio 1853 sobre clasificación de establecimientos²⁴ posteriormente modificada por el Real Decreto e Instrucción sobre reorganización de servicios de beneficencia particulares e Instrucción para el ejercicio del Protectorado del Gobierno²⁵ y aunque este se limitó a un tipo de fundación -de beneficencia particular- su importancia radica en que ha estado en vigor hasta que la Ley 30/94, de 24 noviembre, lo derogó en todos aquellos aspectos que se opongan a la presente Ley.

²² Vid. (RJA nº 6404) Ponente: Excmo. Sr. D. FRANCISCO GONZÁLEZ NAVARRO. El tema debatido en casación se refiere a la designación de Patronos de la misma fundación benéfico docente de la STS -Sala 4ª- de 31 mayo de 1985.

²³ Vid. (RJA nº 3.194). Ponente: Excmo. Sr. D. MANUEL DELGADO- IRIBARREN. En su Fundamento 3º recopila la STS 17 abril 1979 -Sala 4ª- (RJA nº 1.580) Ponente Excmo. Sr. D. ÁNGEL MARTÍN DEL BURGO Y MARCHAN.

²⁴ Vid. PIÑAR MAÑAS, J. L.- REAL PÉREZ .A., "Legislación sobre Instituciones de beneficencia particular", *op. cit.* p. 98 y ss.

²⁵ Vid. BLANCO RUIZ J. F., "El protectorado de fundaciones en el R. D. e Instrucciones de 14 mayo 1899. Estudio Crítico Comentarios y Concordancias" *Estudios*. Ed. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social. Madrid 1988, p. 30 y ss. Ib/: Exposición de Motivos, Ley 30/1994, apartado III.

Sin embargo en la Ley 50/2002 de 26 diciembre de Fundaciones al igual que ya se hizo en la anterior, parece como si estuviéramos asistiendo a un cambio en la fundamentación del Protectorado: De garantía del cumplimiento de la voluntad del fundador que es clara en el artículo 6 -del Real Decreto de 14 marzo de 1899- para las de beneficencia particular y posteriormente en las docentes y culturales²⁶, así como la representación de esos intereses generales de los beneficiarios de las fundaciones a la de control de la adecuación de los actos a los fines fundacionales. En este sentido el artículo 35 LF enumera ampliamente cuales son las funciones del protectorado a las que podemos añadir a tenor de la cláusula amplia de la letra I del nº 1 del precepto, el otorgamiento de la escritura pública en el caso del artículo 9.4 LF²⁷ constitución testamentaria de la fundación en cuyo acto el testador se ha limitado a expresar su voluntad fundacional y a dotar a la fundación, y lo dispuesto en la Disposición Adicional Quinta “*Obligaciones de los Notarios*” de la citada Ley.

III. FUNCIÓN DE CONTROL

Encomendada a la Administración la función de control, esta comprende no solamente las actividades de contenido jurídico –asesorar tanto a las fundaciones en periodo de constitución como a las ya inscritas- sino también económico – si la dotación es suficiente, régimen económico-financiero y contable, velar porque los recursos económicos sean aplicados a los fines fundacionales así como ejercer provisionalmente funciones de gobierno o designar nuevos patronos cuando los inicialmente designados no la han inscrito en los términos del artículo 13.2 LF “*seis meses desde el otorgamiento de la escritura fundacional*”²⁸.

²⁶ Vid. un exponente “de este respeto a la voluntad del testador” en las STS de la Sala 4ª citadas en notas 21 y 22. Ib/ STS 1 marzo 1995 (RIA nº 1.769). Ponente Excmo. Sr. D. ALFONSO VILLAGÓMEZ RODIL.

²⁷ Vid. PIÑAR MAÑAS, J. L.- REAL PÉREZ, A., *Derecho de Fundaciones y Voluntad del Fundador*, Ed. Marcial Pons Madrid 2000, p. 194 y ss, donde se hace un completo estudio sobre el Protectorado en la Ley 30/1994 de 24 noviembre de fundaciones hoy derogada.

²⁸ Vid. PAU PEDRÓN, A., “Las Fundaciones en el Trafico jurídico”, *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, nº 33. Año 2003 p. 50 sobre la función del protectorado y su diferencia del Registro vía artículo 37 LF. Ib/ LÓPEZ-MEDEL BASCONES, J., “La Nueva Ley de Fundaciones”, *La Ley*, Año XXIV, nº 5725, 14 febrero 2003, p. 2 y ss.

Ahora bien, esta tutela por parte de la Administración prevista en el artículo 34 LF no es única de nuestro ordenamiento jurídico. Por utilizar la comparación con el Derecho italiano es suficiente con acudir a los artículos 25 y ss *Codice Civile* en el que se confiere el control sobre la administración de la fundación al Prefecto Regional o provincial competente²⁹. El D.p.r de 17 de mayo 2001 n° 287 (UTG) ha transformado la “prefectura” en uffici territoriales del gobierno (UTG). La razón que justifica este control público está en la protección de los intereses de la persona jurídica en defecto de un órgano interno de control lo que supone una vasta inmisión de la Administración pública en el Derecho privado.

Este control se extiende: a) Trasformación de la fundación, cuando el fin no puede cumplirse o el patrimonio es insuficiente, artículo 28 CC; b) Destitución de administradores o representantes cuando no pueden cumplir lo ordenado en el acto de constitución artículo 25 CC; c) la anulación de los acuerdos de los administradores que infringen gravemente con su actuación normas imperativas, acto de la fundación, orden público o buenas costumbres³⁰.

IV. PROTECTORADO ÚNICO O MÚLTIPLE

Uno de los temas discutidos a la entrada en vigor de la Ley 30/1994, de 26 de noviembre, de Fundaciones fue el de si en dicha ley se quiso establecer aunque fuera para las fundaciones de competencia estatal, pues ya en esa fecha alguna Comunidad Autónoma tenía legislación propia en materia de fundaciones – Ley 3 marzo 1982 de fundaciones privadas de Cataluña- un Protectorado único o varios Protectorados en cuanto que el artículo 32.2 decía lo siguiente: “*El Protectorado será ejercido por la Administración general del Estado, en la forma que reglamentariamente se determine, respecto de las fundaciones de competencia estatal...*”. Fue el Real Decreto 316/1996, de 23 febrero por el que se aprueba el Re-

²⁹ Vid. RESIGNO. P., “Per una nuova disciplina delle persone Giuridiche Private (E delle fondazioni in Particolare)”, *Scintillae Iuris Studi in memoria di G. Gorla*, Ed. Giuffrè. Milano 1994. p. 1.733.

³⁰ Vid. DE GIORGI, M^a V., “La riforma dei Procedimenti per L’attribuzione della Personalità agli enti Regolati nel Primo Libro CC”, *Le nuove leggi Civili Commentate*, op. cit p.1.337 es el artículo 5 (D.p.r.10 febrero 2000) n° 361 el que regula quien es el órgano encargado de este control específico como lo dispuesto en el artículo 25 CC Ib/ D.p.r de 17 de mayo 2001 n° 287 (UTG).

glamento de las fundaciones de competencia estatal el que opta por la diversidad de protectorados frente a lo que según PIÑAR MAÑAS-REAL PÉREZ³¹ parecía que hubiera sido mas lógico en ese momento de acuerdo con el cambio que sobre la función del protectorado se opera en la Ley 30/1994: decantarse por un Protectorado único.

Frente a Comunidades Autónomas que han optado por un sistema de Protectorado Único, así la Comunidad Autónoma de Canarias, la Ley 2/1998, de 6 de Abril, recoge en los artículos 34 a 38 el Protectorado, con base en la Orden 9 abril 1986, que regula el Registro de fundaciones privadas de Canarias en su artículo 8.1 donde señala que *“la Dirección General de Administración Territorial será el órgano competente para ejercer el protectorado...”*³² o la Ley 8/1998, de 9 diciembre de Fundaciones de la Comunidad Valenciana en cuyo artículo 28 dice que *“el Protectorado es el órgano administrativo de la Generalitat que ejerce...”* y la Disposición Transitoria Tercera 1ª añade que: *“...el Protectorado seguirá siendo ejercido por la Conselleria de Presidencia... teniendo entre sus funciones el Registro de fundaciones”*. Otras, en cambio, lo han hecho por un Protectorado múltiple. Así la Ley 1/1998 de 2 marzo de Fundaciones de la Comunidad de Madrid en su artículo 28, bajo la rúbrica del “Protectorado” en su punto 3 dice: *“El Protectorado se ejercerá por la Comunidad de Madrid, a través de las Consejerías que reglamentariamente se determine”*. Con igual criterio el Decreto 28/1997, de 23 mayo, que atribuye competencias en materia de fundaciones a la Comunidad de Murcia, justificando en su preámbulo el sistema de protectorado múltiple dice que: *“un modelo descentralizado en el que cada Conserjería ejerza el Protectorado respecto de las fundaciones relacionadas con sus competencias puede coadyuvar decisivamente para conseguir una mayor cercanía sectorial entre Administración y las fundaciones...”* A ello responde su artículo 1º: *“El Protectorado de las fundaciones que desarrollen principalmente sus actividades en el ámbito de la Comunidad Autónoma corresponde a las Consejerías que en cada momento sean competentes por*

³¹ Vid. “Derecho de Fundación y voluntad del fundador”, *op. cit.* p.186, los protectorados son los clásicos, mas los que consideró oportuno el Consejo de Ministros según la posibilidad que le confiere la Disposición Adicional Primera del Real Decreto mencionado.

³² Vid. “Código de fundaciones”, *op. cit.* p. 229 y ss, 246, 333 y ss. Ib/ SOSA WAGNER, F., “La fundación en el horizonte de las formas de gestión de los servicios públicos locales en el derecho administrativo en el umbral del siglo XXI”, Separata. Del libro homenaje a R. Martín Mateo. Ed. Tirant lo Blanch 2000, p. 1.930.

razón de los fines perseguidos por la fundación” y también podemos ubicar en este sistema a la Ley de Fundaciones de Castilla y León, Ley 13/2002, de 15 julio, al remitir en su artículo 32.2 a los órganos de la Administración Autonómica que determine reglamentariamente la Junta de Castilla y León”. Pero hasta que esto proceda el Decreto 121/1996,9 de mayo, crea el Registro de fundaciones de Castilla y León, en su Disposición Adicional primera dice que: “*Se atribuye a la Consejería de la Presidencia y Administración Territorial las siguientes funciones en relación a todas las fundaciones: Ejercicio del Protectorado de aquellas fundaciones que por su objeto fundacional no pueden ser afectadas a una Conserjería determinada*”. En este sentido, también la Disposición Transitoria Primera “*realizarán las funciones del Registro de Fundaciones, hasta tanto se de su efectiva puesta en marcha... Las consejerías que ejerzan de protectorado*”. Como consecuencia de lo anterior podemos señalar como la legislación de estas Comunidades Autónomas sobre fundaciones con independencia del sistema de Protectorado al que opten, lo que si han establecido es un Registro Único de Fundaciones³³.

Si establecemos una comparación con el Derecho Italiano en principio la Administración -Control conferido por el artículo 5 del D. legs, r 10 febrero 2000 n° 361 al Prefecto de la Región o de la provincia autónoma, hoy UTG (D.p.r 17 mag 2001 n° 284) hace que tengamos que afirmar que esta es única. Sin embargo a ello podemos objetar que para las fundaciones regidas por leyes especiales en atención a los fines que interesa desarrollar, fundación de entes líricos- o fundación bancaria e incluso las fundación universitaria tienen su órgano de control propio de acuerdo con lo establecido en la ley que las crea³⁴, y como cabe la posibilidad de que la autoridad gubernativa (UTG) pueda unificar la administración de varias fundaciones respetando siempre la voluntad del testador, artículo 26 CC por ello, el artículo 2 D.p.r. 10 febrero 2000 n° 361 lo considera como un supuesto de modificación del título constitutivo de la fundación y por ende, del órgano de control, de

³³ Vid. PAU PADRÓN, A., “ Las fundaciones en el tráfico jurídico”, *op. cit.* p. 46 y ss. Ib/ ESPÍN CÁNOVAS, D., “El respeto a la voluntad del fundador en la Ley 50/2002, de 26 diciembre, de Fundaciones”, N° 33, *Anales Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*. Madrid 2003, p. 339 y ss.

³⁴ Vid. CIAN, G. - TRABUCCHI, A., *Commentari breve al Codice Civile*, sesta edizione a cura di G.CIAN. Ed. Cedam. Padova año 2002, p. 231. Ib/ CAPPOZZI, E., *I controlli amministrato sulle persone giuridiche private*, Napoli 1991, p. 11 y ss.

ahí la exigencia de los mismos requisitos que para el reconocimiento de la personalidad jurídica se prevé en el Art.1 del d.p.r. 10 febrero 2000 n° 361³⁵.

La Ley 50/2002, de 26 diciembre, de fundaciones, se vuelve a replantear no su necesidad, sino la cuestión del Protectorado único o Protectorado múltiple o variado, justificado por la remisión genérica de que será la Administración General del Estado la que ejerza el Protectorado, respecto de las fundaciones de competencia estatal, artículo 34.2 LF, esto es, un órgano de la Administración.

Se mantiene al igual que como se hizo ya en la Ley 30/1994 en su artículo 32 la no referencia a la voluntad del testador como límite en su actividad así como que ha dejado de cumplir la tarea fiscalizadora impuesta a partir de la Ley de desvinculación de 1.820 de 27 septiembre, seguida por la Ley de Beneficencia de 1822, de 23 enero y la de Beneficencia General de 1849, de 20 junio³⁶.

Respeto a la voluntad del Fundador, que no obstante figura como una de las funciones que incumbe al Protectorado, Art.35 1º e), el velar por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales, de acuerdo con la voluntad del fundador teniendo en cuenta la consecución del interés general, supone una perfecta identificación entre la voluntad del fundador y un mayor y mejor cumplimiento del interés general que en ningún caso podrá identificarse con el del Protectorado sino con el de la Sociedad en general³⁷. Ello en parte, porque el Protectorado actuará sobre la fundación ya constituida de suerte que su control se proyectará sobre la actividad desarrollada por la fundación bien con anterioridad a su ejercicio o bien *a posteriori*. En relación con el primero, este será preventivo en cambio con el segundo se parte de una total libertad en la actuación pero ante supuestos concretos el control actúa por vía de represión. Ejemplos de uno y otra forma de ejercicio del control

³⁵ Vid. DE GIORGI, Mº V., "La riforma del Procedimenti per L'attribuzione della Personalita agli enti Regolati nel Primo Libro CC", *op. cit.*, p. 1.333 y ss.

³⁶ Vid. TOMÁS Y VALIENTE, F., "Estudio Previo. Comentarios. Ley de Fundaciones e Incentivos Fiscales. Vol. I. Ed. Escuela libre- Marcial Pons. Madrid 1995, p. XXXIII. Ib/ MALUQUER DE MOTES, C., *Codificación. Persona y Negocio jurídico*, Ed. Bosch. Barcelona 2003, p. 224 y ss.

³⁷ Vid. artículo 35.2 párr. 2 LF. Legítima al Protectorado para impugnar los actos y acuerdos del Patronato a los preceptos legales o Estatutarios por los que se rige la fundación. Ib/ GONZÁLEZ CUETO, T., *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 diciembre*, *op. cit.* p. 279 y ss, siendo la Jurisdicción civil ante la que se impugne los referidos actos: art. 43.3 LF.

del Protectorado se encuentran en la Ley 50/2002, en el punto segundo de la Exposición de motivos y en las regulaciones normativas de las Comunidades Autónomas sobre fundaciones. ¿Cómo se cumplen mas óptimamente los postulados señalados al Protectorado siendo este único o atribuyéndose a varios?

Tanto la doctrina como alguna legislación autonómica se han decantado con claridad. Pero la Ley 50/2002 más bien sigue el camino de la derogada Ley 30/94 *“El Protectorado será ejercido por la Administración General del Estado...”* respecto de las fundaciones de competencia estatal. A ello hay que añadir lo dispuesto en el artículo 36.1 LF que aunque referido al Registro de fundaciones dice expresamente que *“en él se inscribirán... que desarrollen su actividad en todo el territorio del Estado o principalmente en el territorio de mas de una Comunidad Autónoma”* o el artículo 46.2 LF: *“El Protectorado de estas fundaciones se ejercerá, con independencia del ámbito territorial de actuación de las mismas... o la continuidad que prevé la Disposición Transitoria Tercera,” Hasta tanto se apruebe la regulación reglamentariamente del Protectorado de las fundaciones de Competencia estatal, las fundaciones de este carácter continuaran adscritas a los Protectorados actualmente existentes”*.

La Ley 50/2002, de 26 diciembre, de Fundaciones si por algo se caracteriza en este punto es por ser neutral. Sin duda que existen argumentos a favor de uno u otro sistema. Cualquier alternativa es válida pues todas ellas se mueven en el marco diseñado por la Ley. También podemos decir que el Fundador puede elegir el Protectorado a cuya actuación va a someter la fundación por él constituida; basta para ello con determinar un ámbito territorial más o menos amplio limitado a una Comunidad Autónoma o a varias de ellas.

A favor del Protectorado único podemos aducir y no por los inconvenientes que plantea el protectorado diversificado sino por la ventaja que como señala GONZÁLEZ CUETO³⁸ que ofrece el único, que van desde la aplicación del principio de eficacia que con carácter general consagra la Constitución en el artículo 103 y que se plasmaría así en materia de fundaciones «en que evitaría una competencia no deseable entre los diversos Ministerios para captar fundaciones y ejercer sobre ellas el Protectorado»; se pondría fin a la situación que se origina en la distribución

³⁸ Vid Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 diciembre, op. cit., p. 208. El autor es defensor del Protectorado único porque este proporciona más seguridad jurídica, tratamiento único para todos y consiguiente actuación del principio de confianza legislativa.

de protectorados cuando los órganos del Estado dividen competencias y esta afecta aquellos³⁹ también se evitaría la no siempre buena libre elección de Protectorado que puede conseguirse describiendo los fines fundacionales a voluntad del fundador⁴⁰. Por el contrario el Protectorado múltiple está avalado por la tradición histórica de las fundaciones en España, el Ministerio de Gobernación, Ministerio de Trabajo, Ministerio de Educación y Cultura⁴¹ han sido quien ha ejercido el Protectorado durante mas de un siglo; que por la diversidad de fines de interés general a que se refiere el artículo 3.1 LF de tan distinta naturaleza aconseja desterrar el Protectorado único. Porque se concede al fundador la posibilidad de elegir respetando el fin general el Protectorado que quiere que controle la fundación por el constituida. Porque este sistema favorece la especialidad en la gestión y acerca a la fundación al ciudadano y por último que sus posibles inconvenientes son suplidos por las ventajas que le acompañan. Quizá la coincidencia entre las dos posiciones acerca del Protectorado puede fijarse en que ambas consideran que es la vía reglamentaria la que debe resolver la situación planteada.

³⁹ Vid. STS 27 abril 2001 - Sala 3ª- (RJA nº 4.464). Ponente Excmo. Sr. D. FERNANDO MARTÍN GONZÁLEZ. "No es inaudito que el cambio de gobierno o su eventual remodelación acarree distribución de competencias en varios ministerios o a la inversa, unificación de varios de ellos".

⁴⁰ Vid. GONZÁLEZ CUETO, T., *Comentarios a la Ley de fundaciones. Ley 50/2002, de 26 diciembre, op. cit.* p. 404, donde estudia la Disposición Transitoria Tercera.

⁴¹ Vid. HIDALGO GARCÍA, S., *La Sucesión por el Estado. El Derecho de las instituciones de interés General y de algunas Comunidades Autónoma*, Ed. José Mª Bosch. S.A. Barcelona 1995, p. 254 en especial.



CONTROL Y RESPONSABILIDAD EN LAS FUNDACIONES

ALICIA REAL PÉREZ

Profesora titular de Derecho civil
Universidad Complutense

Sumario: I.- CONTROL Y RESPONSABILIDAD: ÁMBITOS E INTERACCIONES. 1.-Control. 2.-Responsabilidad. II.- CONTROL Y RESPONSABILIDAD EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES. 1.- Antes de la Constitución de 1978. 2.- La Constitución de 1978. 3.-Después de la Constitución de 1978.

El tema que se propone a debate en esta mesa redonda me sugiere una serie de cuestiones que me gustaría compartir hoy con ustedes, y que intentaré a continuación expresar en su esencia, ajustándome a un sencillo esquema que nos sirva de pauta para reflexionar sobre ellas. Todas son conocidas, pero no por ello son menos importantes. Y, desde luego, admiten matices que intentaré destacar desde la óptica del Derecho español.

En primer término expondré los conceptos de control y responsabilidad a los que me voy a referir, así como sus ámbitos e interacciones. Después analizaré brevemente cómo los ha regulado la legislación española de fundaciones antes y después de la Constitución de 1978. Prescindiré de las implicaciones y controles fiscales, que son objeto de una ponencia específica en este Congreso; y, además, no son exclusivos para las fundaciones, pues también someten a las asociaciones de utilidad pública.

I. CONTROL Y RESPONSABILIDAD: ÁMBITOS E INTERACCIONES

Control y responsabilidad son dos categorías integradas inseparablemente en el propio concepto de fundación, implícitas en el mismo. Así resulta de la lectu-

ra de las normas que en España han regulado las fundaciones desde el siglo XIX. Y, por supuesto, es particularmente evidente desde que la Constitución de 1978 reconoció el derecho de fundación (art. 34 CE).

1.- Control

Al hablar de *control* de las fundaciones nos referimos a la necesaria supervisión que a toda fundación se impone durante toda su existencia, desde su nacimiento hasta su extinción. Independientemente de cómo se articule dicho control.

En nuestro sistema jurídico no podemos imaginar la existencia de verdaderas fundaciones libres de algún control externo. Ello es así fundamentalmente por dos motivos: por la propia naturaleza institucional de las fundaciones y por su intrínseca dedicación a fines de interés general. Me explico.

Por un lado, es obvio que cualquier organización con personalidad jurídica – y la fundación lo es – tiene que ajustarse a unas reglas de funcionamiento conforme a las cuales sus actividades y medios se encaucen hacia el cumplimiento de los fines que le son propios. Las personas jurídicas de base asociativa (*universitas personarum*) son capaces de controlar por sí mismas, desde su interior, si su funcionamiento es adecuado a su finalidad. Eso es así porque, en última instancia, corresponde a los propios miembros de la organización decidir el rumbo de la persona jurídica y, claro es, las directrices conforme a las que tiene que actuar su órgano de gobierno. Pero, en cambio, las personas jurídicas de base institucional (*universitas bonorum*), al carecer de miembros, son incapaces por su propia naturaleza de ese control interno. Y, en consecuencia, es ineludible un control externo a la propia fundación que vigile su correcto actuar.

Además, el control externo se impone para garantizar que el patrimonio fundacional se mantenga adscrito a los fines de interés general, que son los que justifican la propia existencia de las genuinas fundaciones y el reconocimiento legal de personalidad jurídica a las mismas. Recordemos que nuestro sistema no admite fundaciones cuya finalidad sea alcanzar fines meramente particulares, y que está vedada la personalidad jurídica a las adscripciones de bienes a fines que no sean de interés general. De modo que, como la Constitución Española exige que los fines perseguidos por cualesquiera fundaciones sean necesariamente de interés general (art. 34.1), resulta imprescindible que el ordenamiento jurídico articule controles

eficaces que impidan que el patrimonio destinado al cumplimiento de tal elevados fines se distraiga de éstos.

Pues bien, en el sentido recién expresado se puede afirmar que el control o supervisión de las fundaciones debe encaminarse, principalmente, a garantizar que la fundación no se desvíe de sus fines y que las actividades fundacionales sean adecuadas a la realización de aquéllos. Se debe dirigir también a corregir las actividades de la fundación que resulten inadecuadas para la realización de los fines de interés general. A estimular el funcionamiento de la fundación. Y, desde luego, a remediar —en su caso— su eventual inactividad.

2.- Responsabilidad

Hasta aquí una primera indicación en orden al *control*. Por lo que se refiere a la *responsabilidad*, es claro que estamos ante un concepto inherente a cualquier persona jurídica, pero que reviste matices especiales si hablamos de fundaciones. En tanto en cuanto éstas encuentran su razón de ser en procurar la consecución de fines de interés general, cobra en ellas especial sentido lo que hoy se suele llamar “responsabilidad social” de las personas jurídicas; en este caso, responsabilidad de las fundaciones ante la comunidad cuyos intereses generales deben servir.

Evidentemente, además de la recién indicada acepción del término responsabilidad, en el Derecho de fundaciones se dan cita otras varias. Por supuesto, las fundaciones también son responsables en tanto en cuanto son personas jurídicas y pueden actuar eficazmente en el tráfico.

Así, podemos hablar de responsabilidad por los actos que la fundación realice y, desde luego, por las obligaciones que contraiga (responsabilidad de la fundación). Pero también es responsabilidad la del órgano de gobierno de la fundación (patronato) frente a la propia fundación por los perjuicios que ésta sufra como consecuencia de una gestión inadecuada de aquél. Incluso sería admisible entender el término “responsabilidad” como capacidad de endeudamiento.... Y, sobre todas ellas, la antes mencionada responsabilidad social.

En suma, y recapitulando las anteriores consideraciones, podemos sentar como premisas iniciales que en el seno del Derecho de fundaciones *control* y *responsabilidad* son dos conceptos estrechamente unidos e interdependientes: a mayor control menor responsabilidad, y a menor control mayor responsabilidad. No puede

ser de otra manera. Y en este punto, el Derecho de fundaciones, inmediatamente después de contestar a la pregunta *¿por qué el control?*, debe ofrecer respuesta a otras tan capitales como éstas: *¿quién debe controlar?*, *¿qué se debe controlar?*, *¿cómo se debe controlar?*.... *¿quién es responsable?* *¿ante quién se es responsable?* *¿de qué se es responsable?*.....

En abstracto, son posibles numerosas respuestas a estas cuestiones. Unas y otras han encontrado eco en los diferentes ordenamientos jurídicos y en los distintos momentos históricos.

II. CONTROL Y RESPONSABILIDAD EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES

1.- Antes de la Constitución de 1978

Recordemos la absoluta prevención contra las fundaciones –y en general contra todas las *manos muertas*– que, deudora de las ideas revolucionarias, se instaló en el Derecho español de las primeras décadas del siglo XIX. La desvinculación y la desamortización asestaron un durísimo golpe a las fundaciones, pero no consiguieron hacerlas desaparecer.

Ahora bien, en la España del XIX los poderes públicos no estaban preparados para afrontar las necesidades sanitarias, educativas ni de atención social del más variado tipo que requería la sociedad española, ni tampoco les era favorable el clima político-social que tocó vivir en aquellos turbulentos años. Por eso, pese a la falta de regulación sustantiva con la que el poder político ignoraba a las fundaciones, la enseñanza, la sanidad, la atención a los huérfanos, a las viudas, a los incapaces.... siguió correspondiendo a las tradicionales instituciones benéfico-privadas, de las que no podía prescindir el Estado decimonónico.

El importantísimo papel que esas instituciones privadas desempeñaban en España en la primera mitad del siglo XIX contrastaba sobremedida con la reticencia del Derecho a regular su realidad y sus actividades.

Hubo que esperar hasta 1849, fecha en que la Ley General de Beneficencia de 20 de junio, contempló la existencia de establecimientos de beneficencia privados. No estableció un régimen jurídico completo de los mismos, sino sólo dispuso su sumisión al Protectorado del Gobierno. Así pues, correspondió desde entonces a

la Administración Pública el control de las fundaciones con la amplitud que pasamos a bosquejar.

En efecto, la Ley de 20 de junio de 1849 –derogada por la Ley 30/1994, de Fundaciones, y que se mantuvo en vigor, pues, casi un siglo y medio–, desde la afirmación de que “los establecimientos de beneficencia son públicos” (art. 1.1), desarrollaba la regulación jurídica de estos últimos, y no así de los privados. Ahora bien, con carácter excepcional admitía la existencia de establecimientos particulares¹, sometiendo a control la regularidad de su administración y el cumplimiento de sus obligaciones². Exigía también para los establecimientos privados la formación de presupuestos y rendición anual de cuentas al órgano público de control³. Ordenaba que los patronos no percibieran retribución alguna por el ejercicio de sus cargos⁴. Facultaba al Gobierno para crear o suprimir establecimientos, agregar o segregar sus rentas en todo o en parte, si su objeto hubiera caducado o no pudiera cumplirse adecuadamente⁵. Y, en fin, disponía que en caso de extinción, el rema-

¹ “Se exceptúan únicamente, y se considerarán como particulares si cumpliesen con el objeto de su fundación, los que se costeen exclusivamente con fondos propios, donados o legados por particulares, cuya dirección y administración esté confiada a Corporaciones autorizadas por el Gobierno para este efecto, o a patronos designados por el fundador” (art. 1.2 Ley General de Beneficencia de 20 de junio de 1849).

² “Por ningún establecimiento de Beneficencia, sean públicos o particulares, ni por sus patronatos, podrá oponerse la menor dificultad o entorpecimiento a las visitas que el Presidente de la Junta General o los Jefes políticos por sí o por delegados especiales suyos girasen a los mismos. La autoridad de inspección de estos representantes del Gobierno es omnímoda en el acto de visita sobre cuanto tenga relación con examinar el estado económico del establecimiento, la regularidad de su administración y el cumplimiento de las obligaciones a que por reglamento se halla consagrado” (art. 11.5º de la misma Ley).

³ “Todos los establecimientos de beneficencia están obligados a formar sus presupuestos y a rendir anualmente cuentas circunstanciadas de su respectiva administración” (art. 11.7º, también de la Ley General de Beneficencia).

⁴ “Todos los cargos de la dirección de Beneficencia encomendada a las Juntas Generales, provinciales y municipales, excepto sus secretarías, serán gratuitos” (art. 11.8º).

⁵ “Se reserva al Gobierno la facultad de crear o suprimir establecimientos, agregar o segregar sus rentas en todo o en parte.... También podrá el Gobierno usar de iguales facultades respecto de los establecimientos particulares, cuyo objeto haya caducado o no pueda llenarse cumplidamente por la disminución de sus rentas...” (art. 15 de la Ley de 22 de junio de 1849).

nente de bienes se incorporase a otro establecimiento benéfico⁶. Lo cual, desde luego, no era poco, y suponía la instauración definitiva del control público sobre las fundaciones privadas.

Junto a este control público imperativo e ineludible podía coexistir un control privado de las fundaciones, que, si así lo había dispuesto el fundador, se aplicaría conforme a su voluntad legítima manifestada en el acto constitutivo de la fundación.

Ya entonces, pues, la responsabilidad de las fundaciones se articulaba en dos planos. Responsabilidad de carácter administrativo, ante los órganos públicos de control, ante el Protectorado. Y responsabilidad conforme a las reglas de Derecho privado en los campos indicados más arriba: responsabilidad de la fundación por las obligaciones contraídas; responsabilidad de los patronos frente a la fundación por los perjuicios que a ésta le hubiesen ocasionado en el ejercicio de sus funciones; responsabilidad conforme a los controles privados de actuación del patronato que, en su caso, pudieran haber sido establecidos por el fundador.....

El Código Civil español de 1889, reconoció la personalidad jurídica de las “fundaciones de interés público... desde el instante mismo en que, con arreglo a derecho, hubiesen quedado válidamente constituidas” (del art. 35). Personalidad jurídica que, claro está, acarrea capacidad civil conforme “a las reglas de su institución” (del art. 37), y capacidad para “adquirir y poseer bienes de todas clases, así como contraer obligaciones y ejercitar acciones...” (del art. 38). Pues bien, estos concisos principios, breves y contundentes, dotaron a las fundaciones privadas de un marco jurídico con rango de ley que resultó suficiente para su viabilidad y desarrollo hasta la última década del siglo XX.

En contraste con la parquedad de las leyes en materia de fundaciones, fueron aprobadas desde finales del siglo XIX numerosas normas reglamentarias sobre esta materia⁷.

⁶ “La supresión de cualquier establecimiento de Beneficencia, *público o particular*, supone siempre la incorporación de sus bienes, rentas y derechos en otro establecimiento de Beneficencia” (art. 16 de la misma Ley General de Beneficencia).

⁷ Dicha legislación se puede consultar, por ejemplo, en PIÑAR MAÑAS y REAL PÉREZ, *Legislación sobre Instituciones de Beneficencia Particular*, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1987. En DE LORENZO GARCÍA y CABRA DE LUNA, *Presente y futuro de las*

De entre ellas destaca el Real Decreto de 14 de marzo de 1899 y su correspondiente Instrucción para el ejercicio del Protectorado del Gobierno -de la misma fecha-, dictados por la Administración Pública y sin rango de Ley, que regularon detalladamente el control público sobre las fundaciones privadas. Las normas contenidas en este Real Decreto e Instrucción se mantuvieron en vigor hasta la aprobación de la Ley 30/1994, de Fundaciones. Y -todo hay que decirlo- es discutible si, incluso hoy, algunos de sus preceptos continúan vigentes.

Pues bien, el Real Decreto de 1899, partiendo de un respeto importante a la voluntad del fundador manifestada conforme a Derecho⁸, articulaba el control y la responsabilidad de las fundaciones conforme a las siguientes reglas:

- Se admite que el fundador proscriba eficazmente, aunque de forma parcial, el control administrativo de la fundación. Así, por ejemplo, si la fundación se hubiera constituido “a fe y conciencia”, el Protectorado no podía intervenir en la adecuación de las actividades de la fundación con los fines fundacionales. Del mismo modo, los patronos podían ser relevados por el fundador de la presentación de cuentas ante el Protectorado⁹.
- Los bienes de las fundaciones no podían ser embargados. En caso de ser sentenciada una fundación al cumplimiento de las obligaciones contraídas, el Protectorado resolvería sobre la forma de pagarlas¹⁰.
- De entre las principales manifestaciones del control que el Protectorado podía ejercer sobre las fundaciones, pueden destacarse ahora algunas. Así, en relación con la propia fundación, el Protectorado podía clasificarla,

fundaciones, Civitas-Fundación ONCE, Madrid, 1990, pp. 279 y ss. Y en MARÍN LÓPEZ, J. J., *Legislación sobre Fundaciones*, Tecnos, Biblioteca de Textos Legales, Madrid, 1998.

⁸ Art. 6 del Real Decreto: “En las fundaciones benéficas particulares se respetará siempre la voluntad de los fundadores y sus patronos, cualquiera que sea el origen legal de su cargo, serán protegidos en el ejercicio de sus derechos”. Ver también, entre otros, los arts. 1, 5 y 6 de la Instrucción.

⁹ Arts. 5 y 6 de la Instrucción, entre otros.

¹⁰ Art. 10 de la Instrucción: “Ningún Tribunal podrá despachar mandamiento de ejecución ni dictar providencias de embargo contra las rentas y bienes de las Instituciones de Beneficencia. Si por consecuencia de sentencia o resolución firme de los Tribunales, hubiese de hacerse efectiva alguna cantidad, ... el Protectorado resolverá la forma de cumplir las obligaciones que contra tales Instituciones resulten”. Ver también art. 66 de la misma Instrucción.

agregarla a otra, segregarla, modificarla.... en armonía con las nuevas conveniencias sociales y cumpliendo siempre la voluntad del fundador. Por lo que se refiere a las actividades y a los bienes de la fundación, correspondía al Protectorado autorizar con carácter previo numerosos actos de las fundaciones; controlar anualmente el estado de sus presupuestos y cuentas; inspeccionar la fundación cuando lo estimase conveniente... Los patronos podrían ser suspendidos o destituidos por el Protectorado en los supuestos reglamentariamente establecidos.

En fin, estas reglas también fueron acogidas por las distintas normas sobre fundaciones benéfico-docentes aprobadas a partir de la segunda década del siglo XX y que tuvieron su mayor exponente en el Decreto 2930/1972, Reglamento de las Fundaciones Culturales Privadas.

Las fundaciones, por otra parte, gozaban de beneficios fiscales en tanto en cuanto instituciones cuyas actividades atendían la satisfacción de intereses de carácter general. Evidentemente, en paralelo con los controles que correspondían al Protectorado, las fundaciones eran controladas por la Administración fiscal dentro del ámbito propio de esta última.

2.- La Constitución de 1978

Así las cosas, el artículo 34 de la Constitución de 1978 reconoce el derecho de fundación por primera vez en la historia del Derecho español¹¹. Derecho éste que, como mínimo, puede ser abordado desde dos puntos de vista distintos y complementarios. Por un lado, derecho a fundar, es decir, a constituir fundaciones. Por otro, garantía de que el ordenamiento reconocerá personalidad a las organizaciones que persigan fines de interés general mediante la adscripción duradera de bienes, siempre y cuando se constituyan y actúen conforme a ley.

¹¹ Art. 34 C.E.: "1.- Se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la ley. 2.- Regirá también para las fundaciones lo dispuesto en los apartados 2 y 4 del artículo 22". Art. 22 C.E.: "1.-..... 2.- Las asociaciones que persigan fines o utilicen medios tipificados como delito son ilegales. 3.-..... 4.- Las asociaciones sólo podrán ser disueltas o suspendidas en sus actividades en virtud de resolución judicial motivada" 5.-.....".

La trascendencia de este texto constitucional es evidente, y ha inspirado alguna de las pocas Constituciones del mundo que reconocen el derecho de fundación. Recordaré brevemente algunas de las principales consecuencias que se derivan del reconocimiento del derecho de fundación¹² y que guardan relación estrecha con los conceptos de control y responsabilidad de las fundaciones. Siempre partiendo de la base -claro es- de que toda norma que vulnere el derecho reconocido en el mencionado art. 34 podrá ser tachada de inconstitucional por el Tribunal Constitucional¹³:

En primer término, la Constitución garantiza que en el futuro las fundaciones serán reguladas por ley. De modo que, evidentemente, la regulación de las líneas maestras en cuestiones tan importantes como las que nos ocupan esta tarde -responsabilidad de las fundaciones y control de las mismas- no puede abandonarse a normas reglamentarias emanadas de la Administración Pública. Sólo una ley -y ya no un reglamento- podrá establecer desde la entrada en vigor de la Constitución *quién* debe controlar a las fundaciones, *qué* hay que controlar en las fundaciones, *cómo* se tiene que controlar....

Además, la ley que regule las fundaciones necesariamente ha de respetar su "contenido esencial": la Constitución española garantiza que las leyes reconocerán, ahora y en el futuro, la existencia de fundaciones, caracterizadas conforme a los principios, reglas y líneas maestras que identificasen dicha institución en el momento en que fue aprobado el texto constitucional. En este sentido, las fundaciones gozan de la llamada garantía institucional. Ello impide que el legislador pueda desconocerlas o alterar la regulación de las mismas de modo que resulten irrecono-

¹² Derivan, sustancialmente, de lo ordenado por el art. 53.1 C.E.: "Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161, 1, a)". Ver las exposiciones de PIÑAR MAÑAS, "Las fundaciones y la Constitución Española", en *Estudios sobre la Constitución Española en homenaje al profesor García de Enterría*, T. II, 1991, p. 1301 y ss., "El derecho de fundación como derecho fundamental", en *Derecho Privado y Constitución*, nº 9, mayo-agosto, 1996, p. 147 y ss. "Fundaciones constituidas por entidades públicas. Algunas cuestiones", *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 97, 1998, p. 37 y ss. También PIÑAR MAÑAS y REAL PÉREZ, *Derecho de fundaciones y voluntad del fundador*, Pons, Madrid, 2000, p. 81 y ss.

¹³ Ver art. 161 C.E.

cibles. El concepto de fundación y su regulación jurídica podrán –y probablemente deberán- evolucionar, pero respetando en todo caso su “contenido esencial”.

Pues bien, para lo que aquí y ahora nos importa, parece claro que la necesidad de control forma parte del contenido esencial del derecho de fundación. Como indiqué al principio, y por las razones que vimos, el control externo es algo intrínseco a la propia esencia de las fundaciones, y, como tal, no puede ser soslayado. El Derecho español de fundaciones contempló y reguló detalladamente los controles sobre las mismas. Es más, como he dicho otras veces, se puede afirmar que la mayor parte de la abundante y farragosa legislación de fundaciones española elaborada entre mediados del siglo XIX y las últimas décadas del siglo XX era más legislación sobre control de las fundaciones que regulación de éstas como instituciones jurídicas de Derecho privado.

En resumidas cuentas, por imperativo del art. 34 C.E., la ley no puede ignorar la existencia de control de las fundaciones. Y debe establecer y regular un control eficaz de las mismas, arriesgándose a la declaración de inconstitucionalidad en caso contrario... Pero la Constitución no exige un tipo específico de control. De modo que será decisión del legislador ordinario determinar *qué* control, *cómo* controlar, *qué* controlar....

Por último, el reconocimiento del derecho de fundación implica que todos los poderes públicos están vinculados por él y, por tanto, no podrán desconocerlo en el futuro. Ninguna ley podrá prohibir la existencia y reconocimiento de fundaciones para fines de interés general sin ser tachada de inconstitucional.

Incluso, si ponemos en relación todas las ideas recién apuntadas, podremos concluir con facilidad que los poderes públicos están compelidos constitucionalmente a adoptar respecto de las fundaciones no sólo una obligación de control eficaz, sino también una actitud de apoyo y promoción.

3.- Después de la Constitución de 1978

Una vez en vigor la norma suprema se imponía modificar la antigua legislación. No sólo para actualizarla sino, principalmente, para adaptarla a la nueva realidad derivada de la Constitución y a los principios que, conforme a ésta, inspiran el moderno Derecho de fundaciones.

Para empezar, las fundaciones –como se ha apuntado– deben ser reguladas por una ley que respete su contenido esencial. Ley estatal o autonómica, pues la Constitución de 1978 reconoce capacidad legislativa tanto al Estado como a las Comunidades Autónomas (ver arts. 148 y 149 C.E.).

Ahora bien, recordemos que las Comunidades Autónomas no pueden legislar sobre cualquier materia ni con cualquier alcance. Esto reviste una particular significación en el Derecho de fundaciones, por darse cita en él normas administrativas –la mayor parte de las que regulan el control de la Administración pública sobre las fundaciones–, normas civiles –todas las que regulan las fundaciones como instituciones jurídicas de Derecho privado–, y normas fiscales¹⁴.

Pues bien, por un lado, las Comunidades Autónomas pueden asumir –y efectivamente han asumido– competencias en materia de Protectorado sobre las fundaciones autonómicas bajo su control y supervisión (ver art. 148 C.E.), y han dictado los reglamentos correspondientes. Por otra parte, la legislación civil es competencia del Estado, reconociéndose capacidad legislativa en materia civil a las seis Comunidades Autónomas que a la entrada en vigor de la Constitución tenían Derecho foral (art. 149.1.8ª C.E.).

Conforme a la distribución de competencias dispuesta por estos artículos 148 y 149 de la C.E., el Estado español ha aprobado dos leyes de fundaciones: la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, y la Ley 50/2002, de 26 de diciembre.

También han aprobado leyes autonómicas de fundaciones las siguientes Comunidades Autónomas: Cataluña (Ley 1/1982, de 3 de marzo; y Ley 5/2001, de 2 de mayo), Galicia (Ley 7/1983, de 22 de junio), Canarias (Ley 1/1990, de 29 de enero; y Ley 2/1998, de 6 de abril), País Vasco (Ley 12/1994, de 17 de junio), Navarra (Ley 10/1996, de 2 de julio –aparte de las normas de carácter general sobre fundaciones que contiene el Fuero Nuevo de Navarra), Madrid (Ley 1/1998, de 2 de marzo), Valencia (Ley 8/1998, de 9 de diciembre), Castilla y León (Ley 13/2002, de 15 de julio)..... Y sin contar las numerosas normas reglamentarias que han dictado las diecisiete Comunidades Autónomas, principalmente sobre Protectorados y Registros autonómicos de fundaciones.... Todo lo cual es muestra evidente

¹⁴ Dejamos para la ponencia de mañana las cuestiones que se suscitan en relación con las normas fiscales.

de la distinta consideración que al legislador le merecen las fundaciones antes y después de aprobada la Constitución de 1978¹⁵.

En esta breve exposición no es posible que analicemos cómo han abordado y abordan todas estas leyes los temas de control y responsabilidad de las fundaciones, que son los que ahora nos convocan. Me limitaré, por tanto, a apuntar los regímenes de control y responsabilidad recogidos en las dos referidas leyes estatales, que siguieron los instaurados por la ley catalana.

En efecto, la primera de las leyes de fundaciones privadas aprobada después de la Constitución de 1978 fue la Ley catalana 1/1982, de 3 de marzo. Esta ley, breve y concisa, aligeró los controles administrativos sobre las fundaciones con el ánimo de permitirles actuar con mayor rapidez y flexibilidad en el tráfico jurídico; y como contrapartida estableció reglas específicas de responsabilidad de los patronos.

Como indiqué, el régimen tradicional exigía que el Protectorado autorizase previamente una buena parte de los actos jurídicos que las fundaciones se propusieran realizar. Pues bien, la Ley catalana de 1982 reservó dicho régimen para los actos jurídicos de mayor relevancia o trascendencia económica para la fundación (por ejemplo, modificación de estatutos, fusión con otra fundación –art. 14.1–; enajenación o gravamen de bienes que formen parte de la dotación –art. 4.3–; inversión de todo o parte del patrimonio fundacional en empresas mercantiles –art. 4.4–; repudiación de herencias a favor de la fundación –art. 6.3–....). En los demás casos, sustituyó los controles previos del Protectorado por un régimen de comunicaciones al mismo de las actuaciones emprendidas, que junto con la obligación de presentar los presupuestos y las cuentas anuales, y la posibilidad de que el Protectorado realizase inspecciones (ver arts. 13 y 15) se estimó suficiente. Al tiempo, se instauró con carácter general el Registro de fundaciones a cargo del Protectorado, en el que se preveía la inscripción de éstas, así como de los actos relevantes que celebrasen (ver, por ej., arts. 6.2, 7.1, 10 y 15.2.a); de modo que mediante la necesaria calificación registral previa a la inscripción, las actividades de la fundación podrían ser controladas.

¹⁵ Como a menudo ha dicho J. L. PIÑAR MAÑAS, las leyes españolas de fundaciones van a constituir la mitad de las leyes de fundaciones en vigor en todo el mundo si seguimos este ritmo de producción legislativa.

Paralelamente, claro es, la ley diseñó la responsabilidad de los patronos, exigible ante los Tribunales ordinarios por imperativo constitucional, con un alcance amplio y posibilidades de interpretación flexibles (arts. 12; 7.2, y 15.2.d). Se sustituyeron, pues, las facultades del Protectorado clásico en orden a la destitución de los patronos, por la legitimación activa de aquél para ejercitar frente a éstos las oportunas acciones de responsabilidad. Pese a ello, la práctica ha demostrado, tanto en Cataluña como en el resto de España, que raramente se exige responsabilidad a los patronos de las fundaciones. De modo que liberar de controles administrativos a las fundaciones favorece, desde luego, que sus actuaciones sean más rápidas, oportunas y eficaces. Pero es peligroso si no se compensa con un estímulo legal suficiente al “autocontrol” del patronato, y/o si no se diseñan cauces legales realmente operativos para exigir responsabilidad a los patronos.

Esta reflexión es válida para todas las leyes de fundaciones españolas – estatales y autonómicas-, pues todas ellas han seguido la senda abierta por la Ley catalana de 1982 en relación con la responsabilidad y el control de las fundaciones. Teóricamente el tándem flexibilización de los controles públicos-mayor responsabilidad de los patronos es adecuado a los tiempos que corren. Sin embargo, en la práctica es difícil de articular eficazmente sin acometer una reforma profunda del Protectorado de fundaciones.

La Ley estatal 30/1994 intentó promover este cambio. Pero, por desgracia, el Reglamento de la Ley dio marcha atrás hacia un Protectorado decimonónico. Esperemos que el futuro Reglamento de la nueva Ley estatal 50/2002, sirva para la transformación efectiva del Protectorado sobre fundaciones, que comienza a ser una necesidad vital.

En efecto, la Ley 30/1994 reformó el concepto de Protectorado consolidado en la legislación preconstitucional antes apuntada. La principal misión que debe ocupar al Protectorado moderno ya no es tanto el control, la fiscalización de los actos concretos proyectados por las fundaciones, cuanto, principalmente, la atención a las necesidades de las fundaciones y el impulso de sus actividades¹⁶. El Pro-

¹⁶ Art. 32 Ley 30/1994: “1. El Protectorado facilitará el recto ejercicio del derecho de fundación y asegurará la legalidad de su constitución y funcionamiento.

2. El Protectorado será ejercido por la Administración General del Estado, en la forma que reglamentariamente se determine, respecto de las fundaciones de competencia estatal, correspondiéndole a tal fin las siguientes funciones:

tectorado y su regulación jurídica se imponen a todo fundador, que ya no puede impedir o alterar los sistemas de control legalmente previstos: las normas que regulan el Protectorado son imperativas, y no se admite la constitución de fundaciones “a fe y conciencia” (ver arts. 1.2, 9.2 y Disposición Transitoria 1ª de la Ley 30/1994).

La nueva Ley estatal 50/2002, de fundaciones, se mantiene firme en estos mismos principios¹⁷, al igual que lo hace la nueva Ley catalana 5/2001. Esperemos que sean desarrollados por los futuros reglamentos.

-
- a) Asesorar a las fundaciones ya inscritas y a las que se encuentren en período de constitución sobre aquellos asuntos que afecten a su régimen jurídico y económico, así como sobre las cuestiones que se refieran a las actividades desarrolladas por aquéllas en el cumplimiento de sus fines, prestándoles a tal efecto el apoyo necesario.
 - b) 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.
 - c) Verificar si los recursos económicos de la fundación han sido aplicados a los fines fundacionales.
 - d) Dar publicidad a la existencia y actividades de las fundaciones.
 - e) ...
 - f) ...

3. En todo caso, el Protectorado está legitimado para ejercitar la correspondiente acción de responsabilidad por los actos relacionados en el artículo 15.2; así como para instar el cese de los patronos en el supuesto contemplado en el artículo 16.2.d), y para impugnar los actos y acuerdos del patronato que sean contrarios a los preceptos legales o estatutarios por los que se rige la fundación”.

¹⁷ Art. 34.1 de la Ley 50/2002: “1. El Protectorado velará por el correcto ejercicio del derecho de fundación y por la legalidad de la constitución y funcionamiento de las fundaciones”.

Art. 35 de la Ley 50/2002: “1. Son funciones del Protectorado:

- a) Informar, con carácter preceptivo y vinculante para el Registro de Fundaciones, sobre la idoneidad de los fines y sobre la suficiencia dotacional de las fundaciones que se encuentren en proceso de constitución, de acuerdo con lo previsto en los artículos 3 y 12 de la presente Ley.
- b) Asesorar a las fundaciones que se encuentren en proceso de constitución, en relación con la normativa aplicable a dicho proceso.
- c) Asesorar a las fundaciones ya inscritas sobre su régimen jurídico, económico-financiero y contable, así como sobre cualquier cuestión relativa a las actividades

Añadiré alguna consideración en orden a la responsabilidad del patronato en la reciente ley estatal de fundaciones 50/2002. A ella se refieren los artículos 13.2; 17; 18.2.e); 18.3; 20.2; 21.3.2º; 22; 35.1.h); 35.2.1º; 43.3. La regulación de la responsabilidad de los patronos es, atendiendo al número de preceptos que la regulan y a los tajantes términos que emplean, una preocupación importante de la Ley, que en estos extremos ha intentado solventar alguna de las disfunciones que planteaba la anterior Ley 30/1994, de fundaciones.

El Protectorado ya no puede suspender o destituir a los patronos, debiendo, en su caso, iniciar ante los Tribunales ordinarios las correspondientes acciones de

por ellas desarrolladas en el cumplimiento de sus fines, prestándoles a tal efecto el apoyo necesario.

- d) Dar a conocer la existencia y actividades de las fundaciones.
- e) 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.
- f) Verificar si los recursos económicos de la fundación han sido aplicados a los fines fundacionales, pudiendo solicitar del Patronato la información que a tal efecto resulte necesaria, previo informe pericial realizado en las condiciones que reglamentariamente se determine.
- g) Ejercer provisionalmente las funciones del órgano de gobierno de la fundación si por cualquier motivo faltasen todas las personas llamadas a integrarlo.
- h) Designar nuevos patronos de las fundaciones en período de constitución cuando los patronos inicialmente designados no hubieran promovido su inscripción registral, en los términos previstos en el artículo 13.2 de la presente Ley.
- i) Cuantas otras funciones se establezcan en ésta o en otras leyes.

2. En todo caso, el Protectorado está legitimado para ejercitar la correspondiente acción de responsabilidad por los actos relacionados en el artículo 17.2 y para instar el cese de los patronos en el supuesto contemplado en el párrafo d) del artículo 18.2. Asimismo, está legitimado para impugnar los actos y acuerdos del Patronato que sean contrarios a los preceptos legales o estatutarios por los que se rige la fundación.

3. Cuando el Protectorado encuentre indicios racionales de ilicitud penal en la actividad de una fundación, dictará resolución motivada, dando traslado de toda la documentación al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional competente, comunicando esta circunstancia a la fundación interesada”.

El Protectorado también puede instar de la autoridad judicial que decrete la intervención temporal de la fundación si advierte una grave irregularidad en su gestión económica que ponga en peligro la subsistencia de la fundación, o una desviación grave entre los fines fundacionales y las actividades realizadas (art. 34 Ley 30/1994).

responsabilidad frente a los patronos. Sin embargo, la experiencia nos indica cuán reticentes son los Protectorados a ejercitar este tipo de acciones. Y, de momento, podemos afirmar que hace décadas era más numeroso el número de patronos destituidos o suspendidos por el Protectorado, que el número de patronos frente a los cuales el Protectorado ejerce hoy acciones de responsabilidad. Lo que es particularmente preocupante si tenemos en cuenta que hoy existen en España muchísimas más fundaciones que antes, que las fundaciones actúan con mucha más soltura en el tráfico y que —este es otro tema— pueden realizar, incluso directamente, actividades mercantiles.



ES EL MOMENTO DE LAS FUNDACIONES

ANTONIA NIETO ALONSO

Profesora Titular de Derecho civil
Universidad de Santiago de Compostela

“El derecho de fundación es un derecho de libertad, de libre disposición de la propiedad, para dar cumplimiento a la función social de este derecho”.

FRANCISCO TOMÁS Y VALIENTE
[“Estudio previo”, *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Pons, 1995].

Sumario: I. PROEMIO.- II. LA FUNGIBILIDAD DE LOS FINES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS. LA DENOMINADA “NEUTRALIDAD CAUSAL” DE LAS SOCIEDADES.- III. LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS POR LAS FUNDACIONES.- IV. *CARL ZEISS STIFTUNG*: EL PARADIGMA DE LA FUNDACIÓN-EMPRESA.- V. ALGUNAS CUESTIONES QUE SE PLANTEAN EN RELACIÓN CON LA FUNDACIÓN. 1. ¿Es posible el concurso de la fundación a la luz de la ley 22/2003, concursal? 2. ¿Es viable que el derecho de inembargabilidad sea reconocido a la fundación? - VI. LA HORA DE LAS FUNDACIONES (LA PROLIFERACIÓN DE LA PERSONA JURÍDICA TIPO FUNDACIÓN).- VII. RECAPITULACIÓN.

I. PROEMIO

En cierto modo DE CÁSTRO, el gran estudioso de la persona jurídica, presagiaba su evolución al estimar que “La persona jurídica, o persona moral, o persona mística, o persona social, que con todos estos nombres se la denomina, constituye hoy uno de los grandes tópicos de la ciencia jurídica”¹.

¹ DE CASTRO Y BRAVO, F., *Temas de Derecho civil*, Madrid, Marisal, 1972, p. 67.

Es una realidad que la fundación ha adquirido en los últimos años un innegable protagonismo en un sector tan importante en nuestros días como la acción social. La actividad fundacional aparece hoy como un inapreciable instrumento para un tejido social necesariamente abocado a coparticipar con el sector público en el sostenimiento y el estímulo de las actividades de interés general.

La causa del dinamismo e importancia de la actividad de las fundaciones la tiene, sin duda, la proclamación por el art. 34 de la Constitución española de 1978 del Derecho de fundación: "Se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la Ley"².

Hasta el momento, esta previsión constitucional se encontraba cumplida mediante la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, que regulaba en un solo cuerpo legal el régimen jurídico de los entes fundacionales y las ventajas de carácter impositivo que se conceden a las personas privadas, físicas o jurídicas (sin limitarse a las de naturaleza fundacional), por sus aportaciones económicas en apoyo de determinadas finalidades de interés público o social³.

Hoy ocupa su lugar, la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, que a diferencia de la anterior -Ley 30/1994- dedica su atención exclusivamente a los aspectos civiles de las fundaciones, siendo objeto de otra Ley -49/2002, de 23 de diciembre- el Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo -que constituía el contenido del Título II de la anterior Ley 30/1994-.

Según la Exposición de Motivos de la Ley 50/2002, tres son los objetivos que se pretenden alcanzar con esta nueva regulación del derecho de fundación: en

² Por su parte, el art. 53.1 del texto constitucional reserva a la Ley la regulación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo Segundo del Título I, entre los que se encuentra el de fundación, especificando que dichas normas legales deben en todo caso respetar el contenido esencial de tales derechos y libertades.

³ Dicha Ley puso fin a un régimen regulador de las fundaciones que cabría calificar, como hace la Exposición de Motivos de la Ley 50/2002, de vetusto (algunas de sus normas datan de mediados del siglo XIX), fragmentario, incompleto y aun contradictorio, satisfaciendo las legítimas demandas y aspiraciones reiteradamente planteadas por el sector, y adaptando, en suma, esta normativa a las exigencias del nuevo orden constitucional, singularmente en lo que se refiere al sistema de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

Hacia la neutralidad de los fines de las fundaciones

primer término, reducir la intervención de los poderes públicos en el funcionamiento de las fundaciones. Así, se ha sustituido en la mayor parte de los casos la exigencia de autorización previa de actos y negocios jurídicos por parte del protectorado, por la de simple comunicación al mismo del acto o negocio realizado. Por otra parte, se han flexibilizado y simplificado los procedimientos, especialmente los de carácter económico y financiero, eximiendo además a las fundaciones de menor tamaño del cumplimiento de ciertas obligaciones exigibles a las de mayor entidad –cfr. art. 25.5, en relación con la necesidad de auditorías externas-. Por último, la Ley pretende, a lo largo de todo su articulado, 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 general⁴.

⁴ Entre las novedades más significativas del nuevo texto legal, la Exposición de Motivos de la Ley 50/2002 destaca las siguientes: en el Capítulo I la regulación de las fundaciones extranjeras, que queda circunscrita a aquéllas que pretendan ejercer actividades en España de manera estable. Deberán mantener una delegación en territorio español que constituirá su domicilio e inscribirse en el Registro de Fundaciones –art. 7-. En el Capítulo II, la Ley establece una presunción de suficiencia de la dotación a partir de 3000 €, a fin de garantizar la viabilidad económica de la nueva entidad, sin perjuicio de que esta cantidad pueda ser reducida cuando el Protectorado lo considere necesario, en atención a los fines específicos de cada fundación –cfr. arts. 12 y 35 a)-. En el Capítulo III se admite la posibilidad, hasta ahora inédita en la Ley, de que el Patronato acuerde una retribución adecuada a los patronos que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato, siempre que el fundador no lo hubiese prohibido –art. 15.4-. En este sentido y, precisamente, con fundamento en el citado art. 15.4 de la Ley 50/2002, la STS de 16 de febrero de 2004 (RJ 2004/1882) admite una retribución a una persona que reúne la doble condición de Patrono y Director Gerente de la Fundación César Manrique. El Tribunal Supremo declara que lo que pretende dicha Fundación –aquella retribución- es jurídicamente viable. Adviértase que se mantiene en la Ley, además, el derecho de los patronos a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el cargo les ocasione en el ejercicio de su función; posibilidad, esta última, ya reconocida en el art. 13.6 de la Ley 30/1994. 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, al sustituirse, en determinados supuestos, el sistema de autorización previa por parte del Protectorado por la simple comunicación al mismo del acto o negocio realizado [así, se necesitaba autorización en la Ley 30/1994 –art. 20- que es sustituida por la comunicación del Patronato al Protectorado en la aceptación de legados con cargas o donaciones onerosas o remuneratorias y para la repudiación de herencias, donaciones o legados sin cargas –art. 22.2 Ley 50/2002-]. En el Capítulo V, de nuevo, admite que las fundaciones puedan desarrollar actividades económicas, cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia –art. 24- (note-se que la Ley 30/1994 ya había sido pionera en el reconocimiento de la capacidad de las

En fin, las fundaciones forman parte de lo que en la jerga sociológica recibe el término de "Tercer sector". Para acentuar el carácter ambiguo que presentan aquellas figuras en las que resulta difícil establecer las pertinentes diferencias entre lo público y lo privado. Y, sobre todo, plantean la cuestión de cómo definir esas zonas de sombra donde todo un conjunto de actividades no caen realmente bajo ninguno de estos dos polos. Como todas las categorías residuales abarca todo un conjunto de actividades heterogéneas, que solo tienen en común el no estar orientadas al beneficio económico ni por la búsqueda de una dimensión pública en sentido estricto. Aquí caen las actividades de las ONG, de las cooperativas, de los grupos de autoayuda, el voluntariado o las fundaciones.

Destaca la gran heterogeneidad de las fundaciones y su proliferación en los últimos tiempos, que resulta digno de todo encomio por la necesaria promoción de la solidaridad y el altruismo desde dentro del mismo orden social, recuérdese que el art. 1.1 de nuestra Constitución de 1978 reconoce el Estado social y democrático de Derecho.

Detrás de la densa red de fundaciones late toda la complejidad de la sociedad civil y los mecanismos de los que se vale para promocionar fines privados y públi-

fundaciones en la realización de actividades mercantiles e industriales –art. 22- [cfr. la monografía de A. NIETO ALONSO, *Fundaciones: su capacidad. Especial consideración a la realización de actividades mercantiles e industriales*, A Coruña, Fundación "Pedro Barrié de la Maza Conde de FENOSA", 1996]]. El Capítulo VII reformula las funciones del Protectorado, potenciando las de apoyo y asesoramiento a las fundaciones sobre las que ejerce su competencia, en especial a las que se encuentran en proceso de constitución –art. 35-. En el Capítulo VIII, regulador del Registro de Fundaciones de competencia estatal, se prevé por primera vez la creación de una sección de denominaciones, en la que se anotarán los nombres de las fundaciones inscritas en los Registros estatal y autonómicos –art. 36-. El Capítulo IX se intitula: "El Consejo Superior de Fundaciones" y se crea en dicho Consejo una Comisión de cooperación e información registral que se encargará de establecer mecanismos para la colaboración e información mutua entre Registros –art. 40-. El Capítulo XI diseña el régimen aplicable a las fundaciones constituidas mayoritariamente por entidades del sector público estatal, aplicando la técnica fundacional al ámbito de la gestión pública. En las Disposiciones Adicionales y Finales se excluye la aplicación de la Ley a las fundaciones gestionadas por el Patrimonio Nacional, denominadas Reales Patronatos, y se dispone el estricto respeto a lo dispuesto en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con la Iglesia Católica y con otras iglesias y confesiones, en relación con las fundaciones creadas o fomentadas por las mismas.

cos. Esa “dialéctica histórica entre lo subjetivo de los sentimientos y lo objetivo de sus consecuencias”⁵.

II. LA FUNGIBILIDAD DE LOS FINES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS. LA DENOMINADA “NEUTRALIDAD CAUSAL” DE LAS SOCIEDADES

Al disponer el art. 34 de la Constitución Española de 1978 que “Se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la Ley”⁶, se observan como límites de este derecho: el interés general y lo dispuesto en la Ley. Por este motivo no encuentro obstáculo alguno para –dentro de esos límites– admitir la posibilidad de que las fundaciones puedan ampliar sus fines en relación a los que tradicionalmente se han considerado objetivos exclusivos a realizar por las fundaciones; recuérdese que la fundación genuina, propia del primer estadio histórico de su Derecho, se configura como fundación benéfica en sentido estricto, en cuanto referida a las necesidades vitales del hombre, de naturaleza alimentaria o concernientes a las carencias más elementales (sustento, habitación, educación)⁷.

Hoy, la sustancial *neutralidad de los fines* es requerida por las personas jurídicas civiles y mercantiles para dar efectividad a los Principios Constitucionales de la libertad de Empresa, art. 38 CE y la función social de la propiedad, art. 33 CE, no en vano el art. 34 CE que reconoce, como se ha visto, el derecho de fundación,

⁵ Vid. la interesante obra de SÁENZ DE MIERA, A., *El azul del puzzle. La identidad del Tercer sector*, Oviedo, Novel, 2000. La relevancia de las fundaciones la pone de manifiesto, al comentar esta obra, VALLESPÍN, F., en el artículo titulado: “Tiempo de Fundaciones”, en la Sección Babelia de *El País*, de 21 de octubre de 2000, p. 14.

⁶ TOMÁS Y VALIENTE en su “Estudio previo” a los *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales* [coordinada por DE LORENZO GARCÍA, R., Madrid, Marcial Pons, 1995, p. XXX] ha estimado acertadamente que “... no es indiferente sustituir, como hizo el constituyente, la expresión “interés público” del art. 35 del Código Civil, por la de “interés general” atribuida a los fines propios de las fundaciones. Es lo general, lo común a muchos, lo que interesa a un amplio grupo de ciudadanos o en hipótesis a todos ellos, lo que se justifica por la Constitución como ámbito de los fines propios de las fundaciones: no lo público, que hace referencia a la esfera de los poderes del Estado”.

⁷ Vid. CABRA DE LUNA, M. Á., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, obra coordinada por DE LORENZO GARCÍA, R. y AA. VV., Madrid, Pons, 1995, p. 182.

es corolario del art. 33 CE, que recoge el principio de la función social de la propiedad⁸.

Por lo que a las sociedades mercantiles concierne resulta imprescindible la referencia al art. 3 LSA –RDL 1564/1989- y art. 3 LSRL –Ley 2/1995- que concuerdan cuando señalan que dichas sociedades –anónima y de responsabilidad limitada- tendrán carácter mercantil, *cualquiera que sea su objeto* –la cursiva es mía-. La amplitud de la expresión utilizada por el art. 3 de la LSA y LSRL ha dado pie a buena parte de la doctrina a llevar más allá la indiferencia del objeto social en la sociedad anónima y en la sociedad de responsabilidad limitada y así han admitido que el objeto social pueda concretarse en una actividad que no tenga la consideración de lucrativa⁹.

Sin embargo, es preciso hacer constar que esta tesis dista de ser admitida por la mayoría de la doctrina y de la jurisprudencia. En efecto, MENÉNDEZ MENÉNDEZ ha considerado que dentro de nuestro Derecho de sociedades, no parece fácil admitir que el art. 3 LSA rompa con la noción general de sociedad consagrada en los artículos 1665 CC y 116 Código de Comercio; “más bien hay que pensar que al decir ‘cualquiera que sea su objeto’ el art. 3 de la Ley de Sociedades Anónimas está pensando en el objeto como ‘actividad a desarrollar’ y no en la exclusión del

⁸ Entiéndase “neutralidad” como cualidad o actitud de neutral, esto es, como dispone el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española: “Que no es ni de uno ni de otro; que entre dos partes que contienden, permanece sin inclinarse a ninguna de ellas. Dícese de personas o cosas...”, por lo tanto es una cualidad también referida a cosas y personas, ¿cómo no a personas jurídicas? Piénsese que las personas jurídicas mercantiles no deben inclinarse únicamente al lucro, también conviene que la contribución al interés general sea uno de sus objetivos aunque no sea el predominante y, del mismo modo, las fundaciones no pueden permanecer anquilosadas en actividades de beneficencia *strictu sensu*, deben tener la posibilidad de realizar actividades económicas aunque sea para reinvertir sus beneficios en intereses sociales.

⁹ En este sentido, SÁNCHEZ CALERO, al comentar el art. 3 LSA, intitula un apartado: *Sobre la admisibilidad de sociedades anónimas no lucrativas*. Vid., pp. 102-105, en: *Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas*, Madrid, EDESA, 1997, t. I. Se refiere el autor a la innegable existencia de sociedades anónimas que ni directa ni indirectamente son lucrativas, lo cual es signo de una tendencia hacia la “desfuncionalización absoluta de las formas jurídicas” y recuerda que existe un proceso de *descoloramiento* del fin lucrativo, proceso que conduce, dice, a la conversión de la forma anónima en “estructura neutra”, susceptible de ser colmada con cualquier finalidad, y no necesariamente con el fin de lucro en sentido técnico jurídico.

fin lucrativo como elemento causal del contrato”¹⁰. Por otra parte, la RDGRN de 2 de febrero de 1966 (RJ 1966/1398) –que después se estudiará con más detenimiento– estimó que al ser el fin último de la Sociedad la obtención de un lucro o ganancia, el objeto social no puede estar en contradicción con aquél, por lo que no sería procedente la inscripción de los Estatutos de una sociedad Mercantil en los que se consagrara como normal y habitual dentro del giro y tráfico de la empresa, y comprendido por tanto dentro de las facultades de los Administradores la realización de actos a título gratuito, pues constituiría una contradicción con la misma esencia del contrato societario –Cuarto Considerando–¹¹.

Ahora bien, un amplio sector doctrinal defiende la neutralidad de los fines. En particular, PAZ-ARES se refiere a “La crisis funcional del ánimo de lucro dentro del ordenamiento societario”¹². Sostiene que la evolución actual del derecho de

¹⁰ MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A., *Estudios jurídicos sobre la Sociedad Anónima*, Madrid, Civitas, 1995, p. 51. Si bien el autor en esta obra reconoce que no puede ocultar la simpatía que siente hacia un esfuerzo de reconstrucción de nuestro ordenamiento que se acerca a las tendencias modernas en materia de sociedades –en aras a esa neutralidad de los fines–; pero “tampoco puedo silenciar algunas de las dificultades positivas que encontramos para una interpretación progresiva...”, pp. 49 y 50, –de ahí la afirmación que se recoge en el texto–.

¹¹ Nótese, sin embargo, que en esta Resolución, a la postre, la Dirección General declara inscribible la escritura de donación calificada y afirma en el Sexto Considerando que “... no hay obstáculo que impida puedan ser otorgados determinados *actos aislados* con carácter de liberalidad...” –la cursiva es mía–.

También, la STS de 4 de abril de 1988 (RJ 1988/2651) niega la condición de sociedad civil o mercantil a las realidades de base asociativa cuya finalidad sea ajena a cualquier propósito lucrativo –cfr. FD Cuarto.

¹² PAZ ARES, C., “Ánimo de lucro y concepto de sociedad (Breves consideraciones a propósito del art. 2.2 LAIE)”, en: *Estudios en Homenaje a José Girón Tena*, Madrid, Civitas, 1991, pp. 734-743. Explica que la sociedad anónima que no tenga objeto mercantil, sea o no lucrativa, en el caso de que los socios renuncien a inscribirla, se transforma, por ministerio de la ley, en sociedad civil (art. 16 LSA) y concluye: la previsión de esta posibilidad sólo puede explicarse desde la hipótesis de la “irrelevancia conceptual del ánimo de lucro en la configuración de la sociedad civil”, Y ya que el artículo lo dedica, fundamentalmente al estudio de la Ley de Agrupaciones de Interés Económico, recuerda que la agrupación se configura por parte del legislador como sociedad que, como dispone textualmente su art. 2.2: “La agrupación de interés económico no tiene ánimo de lucro para sí misma”.

Además, este autor cuando se refiere al contrato de sociedad señala que las razones que originariamente provocaron la reserva del sistema societario a *fines lucrativos* han caído en el contexto de nuestro sistema constitucional. Se produce, entonces lo que el autor denomina constante “erosión del ánimo de lucro”, Se refiere a la neutralidad al reconocer el carác-

sociedades se halla presidida por la constante “erosión del ánimo de lucro” y definiendo la que denomina “neutralidad causal” de las sociedades anónima y de responsabilidad limitada¹³. Fundamenta, esencialmente, su argumento, en esa ocasión, en el hecho de que estos tipos sociales puedan emplearse para el desarrollo de “cualquier objeto” como parece deducir de los arts. 3 de la LSA y LSRL, justamente entendido como factor decisivo para estimar que la sociedad anónima (y en definitiva la sociedad) puedan aplicarse a la consecución de un fin no lucrativo. Con buen juicio el autor manifiesta que la “plena fungibilidad causal” de esta clase de sociedades ha sido ratificada por el art. 34 LSA, que no elenca entre las causas de nulidad la falta de causa lucrativa. Hay que añadir que, con la misma *ratio legis*, el art. 16 LSRL tampoco dispone dicha causa de nulidad; es más, en los citados preceptos, al final se establece claramente que fuera de los casos enunciados no podrá declararse la inexistencia ni la nulidad de la sociedad ni tampoco acordarse su anulación. El que sí puede considerarse un límite y que, además, está enunciado como causa de nulidad de estos tipos de sociedades en los citados artículos es el siguiente: “Por resultar el objeto social ilícito o contrario al orden público”. En esta línea de preocupaciones, PANTALEÓN PRIETO considera que no existe ninguna razón legal ni dogmática sólida en contra de que una Sociedad Anónima, Comanditaria por Acciones o Limitada tenga por objeto social una actividad no económica¹⁴.

ter societario: a entidades de base Mutualista: Cooperativas (art. 1 LGCoop.), Sociedad Mutua de Seguros (arts. 13 y 14 LOSP); neutralidad en las SA y SRL (arts. 3 LSA y 3 LSRL): tipos sociales a utilizar para el desarrollo de “cualquier objeto”, Esto es: “ideológicamente neutral”; también se refiere a la “desfuncionalización” o “despolitización” del ánimo de lucro al defender una concepción amplia de la sociedad. *Vid.*, su comentario a los arts. 1665 a 1708 del Código Civil, en: *Comentario del Código Civil*, Madrid, Ministerio de Justicia, 1993, especialmente pp. 1307-1313 cuando analiza el art. 1665 CC y hace “Especial referencia al ánimo de lucro”.

¹³ Precisamente, utiliza la expresión de PAZ ARES de “neutralidad causal” la SAP-BARCELONA de 11 de junio de 2000 (AC 2000/2498) que reconoce que la admisión legal –art. 3 LSA– de sociedades anónimas cualquiera que sea su objeto ha llevado a algún sector doctrinal a hablar de una neutralidad causal de las sociedades anónimas y a admitir que se dediquen a un fin no lucrativo. Adviértase que esta STS cita y aplica la misma doctrina que la seguida por la importante RDGRN de 22 de noviembre de 1991 (RJ 1991/8637) –que se estudiará de forma más detenida en este apartado.

¹⁴ PANTALEÓN PRIETO, F., “Asociación y Sociedad (A propósito de una errata del Código civil)”, *Anuario de Derecho Civil*, enero-marzo, 1993, p. 44, nota a pie de página n.º 82.

Destaco, en el Derecho italiano, la postura de SANTINI que defiende la “neutralidad” respecto a la estructura Societaria, esto es –afirma– de una estructura destinada a ser rellena sí de una finalidad concreta pero no necesariamente de un fin lucrativo técnicamente intenso¹⁵. Con la misma *ratio*, GALGANO se refiere a la “*Superfluità dello scopo di lucro*”¹⁶.

Aunque dejo para el final de estas consideraciones la opinión de FERRARA, “*last but not least*” –lo último pero no por eso lo menos importante–, después de recordar que han sido los escritores de Francia los que han puesto de manifiesto la antítesis entre la sociedad como grupo *egoísta* y la asociación como grupo *altruista*¹⁷, declara esta distinción inaceptable, porque, según él, la cualidad del fin no influye en la esencia de la relación. Por lo demás, considera que si es verdad que una gran parte de asociaciones tienen un fin ideal, puede haber también asociaciones de fin económico, “como por otra parte no es necesario conceptualmente que la sociedad tenga un fin lucrativo”¹⁸. Distingue tres tipos de negocios: las sociedades en sentido técnico (con fin lucrativo), las sociedades sin fin de lucro, como contrato innominado afín y en contraposición a estas dos, las asociaciones¹⁹. Considero que no debería ser necesario conceptualizar de contrato innominado afín a las sociedades

¹⁵ Vid. SANTINI, G., “Tramonto dello Scoppo lucrativo nelle società di capitli”, *Revista di diritto civile*, Parte I, 1973, pp. 151-157. El autor admite la estructura societaria también cuando el lucro sea meramente eventual. Por su parte ASCARELLI, T. en “Tipología delle Società per Azioni e disciplina giuridica”, *Rivista delle società*, 1959, p. 1013, se refiere al “fin de lucro que se presenta por su naturaleza como neutro”.

¹⁶ Vid. GALGANO, F., *L'Imprenditore*, Bologna, Zanichelli, 1970, pp. 26-30.

¹⁷ Cfr. PIC, «Du contratt d'association et du contrat de société», *Revue trim. du droit civil*, 1905, p. 473.

¹⁸ Así, el Código alemán (párr. 705) se refiere solamente a un objeto común que los socios se proponen conseguir.

FERRARA facilita algún ejemplo: si varios sabios se asocian poniendo juntos su actividad y sus medios para hacer una colección de todos los documentos que se refieran a la historia de nuestro resurgimiento, o varias personas se unen para hacer una expedición científica, no hay obstáculo alguno teórico para reconocer en tales formas sociedades. Véase la referencia en la nota siguiente.

¹⁹ FERRARA, F., *Teoría de las personas jurídicas*, trad. esp. de la 2.ª ed. italiana por E. Ovejero, Madrid, Reus, 1929, p. 456, en el estudio, concreto (punto 85): “De la sociedad civil. Diferencia entre sociedad y asociación”.

sin fin de lucro, sino que éstas bien pueden incluirse como una categoría más dentro de la sociedad típica.

Adviértase, eso sí, que puede ocurrir que personas morales ya existentes se transformen pura y simplemente en Fundaciones y que aquéllas personas morales fuesen “lucrativas”, nos proporciona ejemplos SAUVEL²⁰ y cita a “*L’Institut Pasteur*” (1887), que después de haber tomado la forma comercial se transforma en Fundación. El *Institut Pasteur* pertenece a las denominadas *operational Foundations*, cuyos recursos son destinados a las actividades de la propia fundación. Otro ejemplo de transformación: “*L’École Libre des Sciences Politiques*” (1872), que, después de haber sido durante largo tiempo Sociedad Anónima, cede todo su haber a la *Fondation Nationale* (1945).

Un caso paradigmático de la tendencia actual a desmitificar el establecimiento de compartimentos estancos para sociedades mercantiles y fundaciones, según se persigan o no finalidades de lucro, se encuentra en la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 22 de noviembre de 1991 (RJ 1991/8637) que plantea el problema de fondo de si una Sociedad Anónima puede o no establecer en sus Estatutos una determinación en virtud de la cual una cantidad de los beneficios legales pueda destinarse a realizar donaciones y aportaciones a fundaciones²¹; el Registrador Mercantil manifestó su disconformidad, frente al Notario autorizante de la Escritura que se basaba fundamentalmente en el art. 10 del TRLSA²², principio de la autonomía de la voluntad y señalaba que el Registrador confunde el derecho abstracto al beneficio, que es un derecho general de los socios; pero que permite, como es natural, la existencia de modificaciones, e incluso de actos que lo disminuyan y el derecho concreto al beneficio que deriva de un dividendo concertado. Se añade que no se perjudica a los acreedores porque para su

²⁰ Vid. SAUVEL, T., “Les Fondations. Leurs origines, leur évolution », *Revue Française du Droit Public*, 1954, p. 341.

²¹ En el presente recurso se debate sobre la inscripción de determinada cláusula de los estatutos de una Sociedad anónima por la que se establece que “la Sociedad destinará cada año una parte de sus beneficios a efectuar aportaciones o donaciones a las fundaciones promovidas por ‘MAFRE’. La cuantía de esa aportación se determinará por la Junta General y no podrá exceder del 5 por 100 del beneficio del ejercicio”.

²² El art. 10 TRLSA (RDL 1564/1989, de 22 de diciembre) establece que “En la escritura se podrán incluir, además, todos los pactos y condiciones que los socios fundadores juzguen conveniente establecer, siempre que no se opongan a las Leyes ni contradigan los principios configuradores de la sociedad Anónima” (*cfr.* arts. 1116 y 1255 CC).

protección están las normas sobre composición del capital social y patrimonio, por cuanto que las cantidades que se detraen de los beneficios de la Sociedad, éstas son de libre disposición, sin que los acreedores puedan intervenir en ellas.

La Dirección General en esta Resolución acuerda estimar el recurso interpuesto y revocar el acuerdo y la nota del Registrador. En efecto, el Alto Cuerpo Directivo admite la cláusula estatutaria debatida –a saber: dedicación de parte de los beneficios a aportaciones a fundaciones determinadas-, considera que la cláusula debatida queda reducida a una simple autorización estatutaria a la Junta General, para que pueda acordar la aplicación de una parte, *ciertamente moderada*, [la cursiva es mía] de los beneficios del ejercicio a la satisfacción de fines de interés general o público –que por definición legal constituye el objetivo propio de toda fundación- [vid. arts. 34 CE y 35 CC] –cfr. FD Segundo-.

Destaca la Dirección General que en la configuración legal del tipo social de la anónima, se reflejan como elementos caracterizadores de la misma el ánimo de obtener una ganancia común y partible mediante el desenvolvimiento de la actividad societaria y su posterior reparto entre los socios (vid. arts. 1665 CC, 116 C de C, 48 a) y 213 LSA). Ahora bien, –aclara- estas notas definidoras no contradicen la posibilidad de que la Sociedad Anónima –Entidad dotada de capacidad general para realizar cualquier acto de la vida compatible con su específica naturaleza (vid. Art. 7 LSA)- cumpliendo deberes no exigibles de solidaridad social, contribuya gratuita y voluntariamente, como cualquier persona física, a la satisfacción de fines de interés general, mediante aportaciones que por su *moderación y marginalidad* [la cursiva es mía] no comprometan la preponderancia de aquel sustancial objetivo lucrativo –cfr. FD Tercero-²³.

²³ Esta compatibilidad cuenta –FD Cuarto- con el implícito reconocimiento legal –si bien con ocasión de la regulación de los aspectos fiscales de la actividad societaria [vid. art. 13.m) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre del Impuesto de Sociedades], en conjunción con la libertad de estipulación que el marco legal de la anónima posibilita [vid. art. 10 LSA] determinan la admisibilidad de la previsión estatutaria cuestionada. Advuértase que el art. 13.m) de la Ley 61/1978 disponía, entre las partidas deducibles, las cantidades donadas a establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones... Hoy, ha de tenerse en cuenta el RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que matiza lo anteriormente expuesto ya que sólo considera parcialmente exentos del Impuesto, según el art. 9.3 a) las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior –que se refería a las entidades sin fines lucrativos reguladas en la Ley 49/2002, de mecenazgo- y nos remite al capítulo XV del título VII de esta Ley, que regula el régimen de las entidades parcialmente exentas. Resulta

Precursora de la RDGRN de 22 de noviembre de 1991 ha sido la RDGRN de 2 de febrero de 1966 (RJ 1966/1398) al concluir que “no existe obstáculo que impida a las sociedades otorgar determinados actos aislados con carácter de liberalidad” -6.º Considerando-. Obsérvese la importante precisión: “actos aislados”, en caso contrario se faltaría al respeto al art. 10 LSA que manda que los pactos no contradigan los principios configuradores de la Sociedad Anónima. También la Resolución de 1991 utiliza clarificadoras expresiones como: aplicación de una parte “ciertamente moderada” y aportaciones que se caracterizan por su “moderación y marginalidad”.

Considera esta RDGRN de 1966 que no hay obstáculo, bien porque –como sucede con los regalos propagandísticos- beneficien indirectamente a la Sociedad y podrán entrar dentro del concepto de gasto ordinario o extraordinario de la Empresa social a que hace referencia el art. 105 LSA²⁴, bien porque se hagan con cargo a beneficios o reservas libres o porque se pretenda remunerar en cuantía no exorbitante ciertos servicios prestados por un antiguo empleado no exigibles legalmente –

necesario cohonestar lo que se ha señalado con lo dispuesto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo que, después de señalar que tiene por objeto regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos –como las fundaciones o las asociaciones declaradas de utilidad pública-, en su art. 6 –dentro del Capítulo intitulado: Impuesto de Sociedades- dispone, entre las rentas exentas del Impuesto de Sociedades, las derivadas, por ejemplo y para lo que ahora importa: “Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad...”.

Esta RDGRN de 22 de noviembre de 1991 (RJ 1991/8637) ha sido comentada [en materia del ejercicio de explotaciones económicas y su tributación en las fundaciones y otras Entidades sin ánimo de lucro] por A. GUEZURAGA UGALDE, “El ejercicio de explotaciones económicas y su tributación en las Fundaciones sin ánimo de lucro”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. Parte Estudio núm. 12/2002 (2002). BIB 2002/1673. También comentada [en materia de fundaciones educativas, explotaciones económicas y competencia desleal], por el mismo autor en: “Fundaciones educativas, explotaciones económicas y competencia desleal: un paso atrás”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. Parte Presentación, núm. 13/2002 (2002). BIB 2002/1762.

²⁴ Se refiere al art. 105 de la LSA de 1951. Actualmente se puede confrontar el art. 189 en relación a los gastos al establecer el “Esquema de la cuenta de pérdidas y ganancias” y en su apartado A. 9. incluye los gastos extraordinarios, además en el apartado A.3 a) incorpora como “Gastos de personal”: sueldos, salarios y *otros asimilados* –la cursiva es mía-. Adviértase que el art. 37 b) del RDL 4/2004, de 5 de marzo, del Impuesto de Sociedades deduce por actividades de explotación el 25 por100 del importe satisfecho en gastos de propaganda.

Hacia la neutralidad de los fines de las fundaciones

contemplados en el art. 619 CC- y que parecen ser los que motivaron la donación cuya inscribibilidad se examina²⁵.

Es el momento de que prestemos especial atención a la persona jurídica tipo fundación y observemos la incidencia en ella del principio que se propugna: la neutralidad de los fines. Admite esta neutralidad LACRUZ BERDEJO, cuando se refiere a la posibilidad de hacer compatible la vocación de ganancia con la prohibición de lucro que pesa sobre las fundaciones²⁶. Pero, sobre todo, destaca la doctrina italiana en esta defensa de la neutralidad de los fines. Así, RESCIGNO se refiere a la

²⁵ El Alto Cuerpo Directivo aclara que no debe confundirse “el objeto social y el acto aislado verificado por una Sociedad Mercantil” -7.º Considerando-. Nótese que en esta misma Resolución, además de lo señalado -posibilidad de que sean otorgados determinados actos aislados con carácter de liberalidad- se dispone que “... al ser el fin último de la Sociedad la obtención de lucro o ganancia, el objeto social no puede estar en contradicción con aquél, por lo que no sería procedente la inscripción de los Estatutos de una Sociedad Mercantil en los que se consagrara como normal y habitual dentro del giro y tráfico de la Empresa... la realización de actos a título gratuito, pues constituiría una contradicción con la misma esencia del contrato...” -cfr. 4.º Considerando-.

La Dirección General, en esta Resolución, acordó revocar el auto apelado y la nota del registrador y declarar inscribible la escritura de donación inmobiliaria calificada.

Esta RDGRN ha sido utilizada y citada por la STS de 24 de febrero de 1998 (RJ 1998/977) y por la RDGRN de 28 de enero de 1999 (RJ 1999/614). También citada y aplicada en el mismo sentido, en materia de sociedades y finalidad lucrativa por la SAP-BARCELONA de 11 de junio de 2000 (AC 2000/2498). En esta última Sentencia de declaró la procedencia de la impugnación de un acuerdo social adoptado sin la voluntad del demandante por el que se acordó dotar a la Fundación OAK House School con los activos patrimoniales básicos de la Sociedad Colegio OAK House School S.A. y provocar su disolución dando lugar a que la actora se viera privada de participar en el patrimonio resultante de la liquidación. Eso sí, la Sentencia no desconoce la denominada “neutralidad causal” de las sociedades anónimas y se remite a las RRDGRN de 2 de febrero de 1966 (RJ 1966/1398) y de 22 de de noviembre de 1991 (RJ 1991/8637) -cfr. FD Decimocuarto de esta SAP-BARCELONA-.

Es tal la conexión que puede llegar a existir entre estos dos tipos de personas jurídicas: sociedad y fundación, que no resulta extraño descubrir una Sociedad cuyo socio único es una fundación, al tratarse de una sociedad participada al 100 por 100 por la fundación, en este sentido, *vid.* RDGRN de 26 de noviembre de 1996 (RJ 1996/7933) y el comentario que realiza J. J. MARÍN LÓPEZ, “Fundación, sociedad mercantil y actividad empresarial. [Algunas consideraciones al hilo de la RGRN de 26 de noviembre de 1996 (RJ 1996/7933)]”, *Revista de Sociedades*, núm. 10 (1998), 318-340. BIB 1998/866.

²⁶ LACRUZ BERDEJO, J. L., “Aportación para una futura Ley de Fundaciones”, *Hacia un Estatuto de las Fundaciones en España*, Temas de Fundaciones, n.º 2, Madrid, Centro de Fundaciones, 1979, pp. 135 y 136.

progresiva *neutralità* de la forma jurídica respecto al contenido económico que hace superar el obstáculo representado por la tradicional concepción del instituto en el que aparece como esencial el perseguir fines altruistas, intereses no individuales. El autor destaca como ejemplo paradigmático la Fundación Zeiss²⁷ —a la que se hace referencia en este mismo estudio—, concreto modelo histórico de *pluralità e larghezza* de los fines estatutarios y distingue entre fines de carácter introempresariales y fines de carácter extraempresariales²⁸.

Admite la amplitud de fines de las fundaciones si bien condicionados a que sean de interés general: “fines ideales que son propios de las fundaciones”, el Profesor de Bolonia GALGANO al reconocer que a falta de límites estatutarios, las fundaciones son libres de ejercitar *qualsiasi attività idonea* para conseguir el fin consentido: podrá tratarse, como normalmente resulta, de actividad no económica, pero podrá del mismo modo tratarse, a la par que en la sociedad, de actividad económica, o sea organizada para la producción y el cambio de bienes y servicios, siempre preordenada, se entiende, a la consecución de los fines ideales que son propios de las fundaciones²⁹.

²⁷ GOYDER, G., *El porvenir de la Empresa privada*, Madrid, Aguilar, 1957. A ella me referiré al estudiar la Fundación-Empresa.

²⁸ RESCIGNO, P., “Fondazione e Impresa”, *Revista delle società*, 1967, donde se refiere a la “*neutralità delle forme giuridiche rispetto dell'attività economica*”, pp. 829, 832 y 833. Esa feliz expresión de RESCIGNO también es tenida en cuenta por VITTORIA, para hacer referencia a la incomodidad que supone para la doctrina y la jurisprudencia establecer una línea neta de individualización y separación entre los entes del Libro I y del Libro V del Código Civil italiano. Lo que *mutatis mutandis* reconoce es la dificultad de colocar los mojones adecuados entre los entes civiles y mercantiles. *Vid.* VITTORIA, D., “Gli enti del Primo Libro del Codice Civile: l'attuale assetto normativo e le prospettive di riforma”, en: *Le Fondazioni in Italia e all'estero*, a cargo de RESCIGNO, P., Padova, CEDAM, 1989, pp. 107-111.

²⁹ Además estudia la que denomina “fundación *holding*”, al señalar que el ejercicio de la empresa desarrollada por la fundación en concurso con otra actividad no económica, puede ser definido como objeto principal cuando se revele idóneo, por sí solo. No surge, en línea de principio, con el rango de objeto principal la empresa ejercitada por la fundación con genéricos fines lucrativos: ella realiza solo en “vía mediata” el fin del ente; implica el desarrollo, con los útiles de la empresa, de una actividad ulterior que, a su vez, realizará en “vía inmediata” el fin de la fundación. *Cfr.* GALGANO, F., *Le Associazioni. Le Fondazioni. I Comitati*, Padova, CEDAM, 1987, pp. 391-395.

Existen, sin embargo, voces discordantes. En este sentido destaca SAUVEL que no admite la posible compatibilidad, atacando la nota de neutralidad de la forma jurídica respecto al contenido económico. Al ser partidario de la homogeneidad del contenido fundacional, afirma sin ambages que “*Les temps des mots vagues est terminé*”³⁰.

No cabe la menor duda que, observando la realidad socio-económica, se advierte que la previsión de fines extremadamente amplios y elásticos constituyen la regla actual de las fundaciones de mayor relevancia. El resultado de esta afirmación no es diverso del que se realiza en las sociedades de capital, a través de la generalidad y omnicomprensividad de la indicación del objeto social. Para esto está bien que los Estatutos contengan indicaciones genéricas de los fines fundacionales.

Nuestro Ordenamiento Jurídico no ha permanecido al margen de estas ideas de ampliar los fines de las fundaciones. En efecto, la Ley 50/2004, de 26 de diciembre, de Fundaciones ha ampliado los fines que deben perseguir las fundaciones según el art. 2.1 de la anterior Ley 30/1994, de donde se deduce el interés del legislador en esa tendencia a la generalidad, y en su art. 3.1 dispone: “Las fundaciones deberán perseguir fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, y de fomento de la economía social, de promoción y atención a las personas de riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores constitucionales y 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”³¹.

Un caso de fundación holding, es examinado por la jurisprudencia italiana y se ha pronunciado en relación con ella el Tribunal de Chiavari, 11 julio 1959 (en *Giur. it.*, 1962, I, 2, c. 101).

³⁰ SAUVEL, T., “Les Fondations. Leurs origines, leur évolution », *Revue Française de Droit Public*, 1954, p. 351.

³¹ Adviértase que 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 su art. 3.1, establece un elenco de requisitos que deben perseguir determinadas entidades, entre ellas las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública que se concretan en los fines que deben

En otras ocasiones se ha optado por dar un concepto genérico de lo que deben ser los fines de una fundación, en la línea seguida por el Código Civil Suizo, art. 80, cuando utiliza la laconica expresión “*but spécial*”: “La fundación tiene por objeto la afectación de bienes a favor de un fin especial”. De esta norma infiere PAVEL³² que sólo serían inadmisibles fines imposibles, ilícitos, o contrarios a las buenas costumbres. Esa misma *ratio legis* –del CC Suizo– la han seguido algunas Leyes de fundaciones autonómicas, al propugnar, simplemente, como exigencia, la licitud de los fines. En este sentido destacan: la Ley de Fundaciones de interés gallego, Ley 7/1983, art. 2.2; Ley de Fundaciones del País Vasco, Ley 12/1994, art. 3.1; Ley de Fundaciones de Cataluña, Ley 5/2001, art. 4; Ley de Fundaciones de Castilla y León, Ley 13/2002, art. 3³³.

perseguir para beneficiarse del régimen fiscal que regula dicha Ley. Catálogo de fines que coincide, prácticamente, con la enumeración que hace el art. 3.1 de la Ley 50/2002, de Fundaciones. Considero que nada empece que las fundaciones persigan fines no comprendidos en la referida relación de fines si bien, es verdad, que en tal caso no serán las fundaciones a las que se refiere la Ley 49/2002. Más discutible es si se puede considerar fundación la que persiga fines distintos a los enumerados en el art. 3.1 de la Ley 50/2002 ya que su redacción es clara: Las fundaciones “deberán perseguir” fines de interés general, claro que la expresión “como pueden ser, entre otros...” no deja lugar a dudas de que la amplia enumeración de fines considerados de interés general que hace el art. 3.1 –tanto de la Ley 49/2002 como de la Ley 50/2002– no es cerrada sino indicativa, no cabe duda, la relación en ningún caso pretende ser exhaustiva, sino tan solo orientadora de los fines que deben considerarse de interés general. Con la misma *ratio legis* se pronunciaba la anterior Ley de fundaciones: Ley 29/1994, en su art. 2.1 que utilizaba estas expresiones: “tales como...” y “cualesquiera otros de naturaleza análoga”, José Luis PIÑAR MAÑAS, al comentar el art. 2 de la Ley 29/1994 estimó: “... podrán ser constituidas como fundaciones las que persigan fines de interés general. Los que enumera el art. 2.º lo son simplemente a título de ejemplo, sin que sea necesario reconducir los fines fundacionales hacia ellos (pese a que se trata de fines suficientemente amplios en su formulación)”, en la obra coordinada por DE LORENZO y AA. VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Madrid, Marcial Pons, 1995, pp. 15 y 16.

³² PAVEL U., “Suisse”, en: *Les Fondations en Europe. Un étude comparative*, IdW-Verlag GmbH, Düsseldorf, 1973, p. 79.

³³ Sin embargo, se decantan por el señalamiento de fines perfectamente delimitados, y no con la indicación genérica de la licitud de los fines, en el sentido que hace actualmente la Ley 50/2002, de Fundaciones, art. 3.1, la anterior Ley 30/1994, art. 2.1; Ley 1/1998, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, art. 1.1 y la Ley 8/1998, de Fundaciones de la Comunidad Valenciana, art. 3.1.

III. LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS POR LAS FUNDACIONES

La realización de actividades económicas, tal vez constituye una de las manifestaciones más relevantes de la heterogeneidad de los fines de las fundaciones. Ya la Ley precursora de la actual Ley 50/2002, de Fundaciones, Ley 30/1994, en su art. 22 admitía la posibilidad de realizar actividades mercantiles e industriales por este tipo de persona jurídica³⁴. Hoy, la Ley 50/2002, con una dicción más amplia, dispone en su art. 24, intitulado: *Actividades económicas* [frente al anterior art. 22 de la Ley 30/1994, que aparecía con la rúbrica: *Actividades mercantiles e industriales*]: “1. Las fundaciones podrán desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la competencia³⁵. Además, podrán intervenir en cualesquiera actividades económicas a través de su participación en sociedades, con arreglo a lo previsto en los siguientes apartados³⁶. 2. Las fundaciones podrán participar en sociedades mercantiles en las que no se responda personalmente de las deudas sociales. Cuando esta participación sea mayoritaria deberán dar cuenta al Protectorado en cuanto dicha circunstancia se produzca³⁷. 3. Si la fundación recibiere por cualquier título, bien como parte de la dotación inicial, bien en un momento posterior, alguna participación en sociedades en las que deba responder personalmente de las deudas sociales, deberá enajenar dicha participación salvo que en el plazo máximo de un año, se produzca la transforma-

³⁴ Vid. NIETO ALONSO, A., *Las Fundaciones: su capacidad. Especial consideración a la realización de actividades mercantiles e industriales*, A Coruña, Fundación “Pedro Barrié de la Maza, Conde de FENOSA”, 1996.

³⁵ Cfr. la Ley 16/1989, de 17 de julio, de defensa de la Competencia. Recuérdese que la defensa de la competencia ha de concebirse como un mandato a los poderes públicos que entronca con el art. 38 de la Constitución. La competencia constituye la primera y más importante forma en que se manifiesta el ejercicio de la libertad de empresa.

³⁶ Este primer apartado del art. 24 constituye una novedad, respecto a la Ley 30/1994, art. 22, digna de todo encomio, por propiciar un más amplio objeto de orden económico en las fundaciones.

³⁷ Obsérvese que en las Leyes de Sociedades Anónimas –TRLSA RDLeg. 1564/1989–, art. 1, y de Sociedades de Responsabilidad Limitada –Ley 2/1995–, art. 1, los socios no responderán personalmente de las deudas sociales. Cfr., por el contrario: arts. 127 y 137 C. de C. –para Sociedades Colectivas– y 148 C. de C. –para Sociedades Comanditarias–.

ción de tales sociedades en otras en las que quede limitada la responsabilidad de la fundación”³⁸.

³⁸ Nótese que los párrafos segundo y tercero no hacen más que recoger la *ratio legis* del art. 22 de la anterior Ley 30/1994, y la redacción del art. 22 de la Ley 1/1998, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, art. 19 que se intitula: *Actividades mercantiles e industriales*.

En la Ley 7/1983, de Fundaciones de interés gallego, faltan uno o varios preceptos *ad hoc* que regulen las actividades económicas de las fundaciones, ha habido que esperar al Reglamento gallego de fundaciones, Decreto 248/1992, de 18 de junio, que en el art. 21, con la rúbrica: “Actividades económicas y fundacionales”, admite la retribución de los servicios prestados por la fundación a sus beneficiarios si son actividades de interés general para la Comunidad Autónoma; que las percepciones recibidas no sean superiores al coste real de los servicios o actividad prestados y, además se necesitará autorización del Protectorado. Y ya en relación con las actividades económicas *strictu sensu*, el párrafo primero del citado artículo dispone: “Las fundaciones podrán realizar directamente las actividades económicas que consideren procedentes para el mejor cumplimiento de los fines fundacionales, pero deberán informar al Protectorado, a través de la memoria anual, de la estructura y funcionamiento de ellas, con la debida separación”, Como se observa adolece de la falta de una buena regulación, por ejemplo, se echan en falta los límites para participar en sociedades mercantiles ya que sólo podrán participar en las que limiten su responsabilidad; por lo tanto, este art. 21.1 deberá interpretarse a la luz del art. 24 de la Ley 50/2002 si se quiere que se respete debidamente el contenido esencial del Derecho de fundación —Cfr. art. 53.1 CE— Ya que el art. 34.1 CE reconoce el Derecho de fundación, pero “... con arreglo a la Ley”.

La Ley 12/1994, de Fundaciones del País Vasco, art. 25, admite que las fundaciones puedan realizar actividades empresariales, mercantiles o industriales, cuando éstas tengan relación con los fines fundacionales o estén al servicio de los mismos. En todos los demás supuestos deberán realizar dichas actividades a través de sociedades, incluidas las de economía social, que tengan limitada la responsabilidad de sus socios. Las actividades empresariales deberán ser puestas en conocimiento del Protectorado.

La Ley 5/2001, de Fundaciones de Cataluña, dedica los arts. 35 a 39 a regular las “Actividades económicas” de las fundaciones. De una interpretación conjunta de estos preceptos se deducen, fundamentalmente y para lo que interesa en este punto que se analiza, las siguientes conclusiones: la regla general, que admite determinadas excepciones, y, por lo tanto, la *ratio legis*, es que solamente se permite que las fundaciones constituyan sociedades o participen en el capital de sociedades que limiten la responsabilidad de los socios, y se condiciona la participación de las fundaciones en la gestión de sociedades a que sea compatible con las finalidades fundacionales, también se permite que las fundaciones puedan llevar a cabo directamente explotaciones económicas, de acuerdo con la legalidad vigente y será posible si con esa actividad se cumplen los fines fundacionales o se trata de una actividad accesoria, complementaria o subordinada en relación con el fin fundacional. Además, en el marco de esta regulación referida a actividades económicas, permite que las fundaciones puedan percibir, por razón del servicio que prestan, una remuneración por sus actividades que no desvirtúe el interés general de la finalidad de la fundación ni el carácter no lucrativo de la entidad [también en la Ley 50/2002, art. 26 —en los mismos términos que lo establecía

Hacia la neutralidad de los fines de las fundaciones

Aunque comentando el art. 22 de la Ley 30/1994; pero que se corresponde, fundamentalmente, por su sentido similar, con el art. 24 de la Ley 50/2002, CABRA DE LUNA señala que nos encontramos ante un precepto señero, que nos sugiere un doble enfoque: de un lado, el ejercicio de actividades empresariales por las fundaciones, ya sea para el cumplimiento de sus fines o para la consecución de ingresos necesarios para la financiación de sus programas de acción, y, de otro lado, la titularidad accionarial de las fundaciones en las sociedades mercantiles³⁹. Además resulta interesante la tercera vía o enfoque que sugiere el apartado primero del art. 24 de la Ley 50/2002 y es la viabilidad amplia que ofrece de realizar por las fundaciones cualesquiera actividades económicas con la única cortapisa del sometimiento a las normas reguladoras de la competencia y, por supuesto, relacionadas con los fines fundacionales o complementarias o accesorias de las mismas⁴⁰.

la Ley 30/1994, art. 24- se tolera la obtención por las fundaciones de ingresos por sus actividades; pero el límite es distinto al de la Ley catalana y es: que no implique -esa percepción de ingresos- una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios].

Una regulación peculiar de las actividades económicas se realiza en la Ley 13/2002, de Fundaciones de Castilla y León, ya que no prohíbe participar en sociedades personalistas ya que sólo en el supuesto de que se trate de actividades no coincidentes con los fines de la fundación -independientes de los fines fundacionales- podrán llevarse a cabo actividades mercantiles o industriales, a través de sociedades mercantiles no personalistas; con una interpretación amplia y a contrario sensu, podría pensarse que sí pueden participar en sociedades personalistas si se tratase de actividades mercantiles acordes con los fines de la fundación. En ese sentido en el art. 22, que aparece con la rúbrica: "Actividades mercantiles e industriales", se dispone que la realización de actividades mercantiles independientes de los fines fundacionales sólo podrá efectuarse a través de sociedades mercantiles no personalistas y previa autorización del Protectorado. A estos efectos considera como actividad mercantil independiente de los fines fundacionales, la participación mayoritaria en sociedades mercantiles no personalistas cuyo objeto no coincida con los fines fundacionales.

³⁹ CABRA DE LUNA, M. Á, *Op. cit.*, p. 182.

⁴⁰ Un trabajo que centra su atención, como confirman sus autoras, en la participación de las fundaciones en empresas ordinarias, y más en concreto en sociedades y uno de cuyos epígrafes se intitula: "El caso de la Fundación Amancio Ortega Gaona" lo constituye la comunicación presentada a las XI Jornadas de la Asociación de Profesores de Derecho civil - pendiente de publicación- por las Profesoras TRIGO GARCÍA, B. y GARCÍA RUBIO, M.ª P., "Fundaciones, sociedades y patrimonio familiar".

IV. *CARL ZEISS STIFTUNG*: EL PARADIGMA DE LA FUNDACIÓN-EMPRESA

La jurisprudencia se ha ocupado de aclarar la diferencia entre actividades empresariales de las fundaciones y la fundación-empresa. En este sentido, la STS de 7 de julio de 1999 (RJ 1999/6323) se refiere a las actividades empresariales que puede realizar una fundación (actividades económicas realizadas con ánimo de lucro) surgidas en el ámbito de las fundaciones como medio para conseguir su subsistencia mediante el ejercicio de actividades económicas adecuadas a la actividad del fin fundacional y también como instrumento adecuado para establecer empresas específicas con un alto componente de investigación –al llegar a este punto el Alto Tribunal cita como paradigma a la Fundación *Zeiss* [a la que me refiero en este apartado]–, o, aun conseguir la reactivación de empresas industriales después de conflictos bélicos mediante una amplia implicación económica y laboral de la sociedad; con lo que, como señala este fallo, se ha tratado de distinguir entre actividades empresariales de las fundaciones y la fundación empresa, sin que falten corrientes doctrinales contrarias a ello junto a otras que lo admiten en cuanto sea razonable y adecuado al ordenamiento cumpliendo las exigencias del mismo –cfr. FD Único–. Con esta última apreciación estoy totalmente de acuerdo ya que debe respetarse el contenido esencial del Derecho de fundación –cfr. arts. 53.1 y 34 CE⁴¹.

Adviértase que la fundación tiene una infraestructura organizativa que se asemeja a la de la empresa, si bien la diferencia esencial está en que mientras que la empresa mercantil nace para la obtención de beneficios, a la fundación no la mueve el ánimo de lucro.

⁴¹ En esta Sentencia la cuestión de fondo debatida y resuelta es que dentro del privilegio de inembargabilidad de los bienes de las fundaciones no ha de hallarse el importe de los servicios prestados por concierto con terceros entes dispensadores de la asistencia sanitaria, así el Instituto Catalán de Salud, ya que lo así percibido no puede ser calificado como bien fundacional o renta del mismo. La cuestión debatida está referida a que el “Hospital de la Santa Cruz y San Pablo”, Fundación Benéfico Privada de Barcelona es deudora a la Administración de la Seguridad Social por imp.o de cuotas. Con la misma doctrina y haciendo referencia a las actividades económicas de las fundaciones confróntese: STS de 9 de julio de 2002 (RJ 2002/7989). Adviértase que a la cuestión relacionada con la embargabilidad o inembargabilidad y las fundaciones me refiero en este mismo trabajo.

Se refiere dicha Sentencia de 7 de julio de 1999 a la existencia de corrientes doctrinales contrarias a la fundación empresa y otras que la admiten. En efecto, entre los contrarios: BIANCA, C., *Diritto Civile, I, La norma giuridica- I soggetti*, Milano, Giuffrè, 1984, p. 315 y entre as posturas favorables, destaco a KRONKE y a VALERO AGÚNDEZ, a los que me referiré.

Destaca la opinión de ZOPPINI, que aborda esta cuestión al tratar de la relación entre los intereses particulares y la utilidad social; se refiere a la *neutralità delle forme giuridiche rispetto ai contenuti economiche*, donde se quiere colocar a la Empresa-Fundación, la *Unternehmensträgerstiftung* de la experiencia tedesca, la Empresa que ha asumido la forma jurídica de la fundación⁴². En contra de esta posición se coloca BIANCA, cuando afirma que la fundación no puede ejercitar una empresa comercial, ni siquiera si el provecho se utiliza para perseguir fines altruistas⁴³. Considero criticable desfavorablemente esta posición tan radical; precisamente, creo que el hecho de reinvertir, por ejemplo, lo obtenido por la Fundación-Empresa en fines altruistas es uno de los justificantes de mayor envergadura para defender su existencia; o bien sin reinvertir, directamente, sino para su mejor subsistencia y progreso, porque, a la postre, beneficie intereses generales⁴⁴.

Nótese que la cuestión no resulta pacífica. En efecto, el Tribunal Constitucional así lo ha reconocido en la STC 49/1988, de 22 de marzo [sobre Órganos Rectores de las Cajas de Ahorros] –Fundamento Jurídico 7.º–: “... el concepto de Fundación-Empresa en sus diversas modalidades constituye una de tantas importaciones de la doctrina alemana que se han realizado o se intentan realizar en nuestro derecho..., la doctrina no es unánime sobre cuáles serían las condiciones y las medidas legislativas para llevarla a cabo, especialmente cuando se trata de la Fundación-Empresa ‘funcional’ aplicada a un tipo de Empresas tan peculiar como las entidades de crédito, sino que en todo caso resultaría discutible en qué medida tal concepto encajaría en el de fundación protegida por el art. 34 de la Constitución”⁴⁵.

⁴² ZOPPINI, A., “Considerazioni sulla Fondazioni d’Impresa e sulla Fondazione Fiduciaria regolate da una recente Legge Francese”, *Revista di diritto civile*, Parte Prima, 1991, p. 588.

⁴³ BIANCA, C., *Diritto Civile, I, La norma giuridica-I soggetti*, Milano, Giuffrè, 1984, p. 315.

⁴⁴ Obsérvese, en este sentido, por ejemplo, que el art. 22 de la Ley 13/2002, de 15 de julio, de Fundaciones de Castilla y León, al referirse a las *Actividades mercantiles e industriales* de las fundaciones, en su apartado último, punto 5, dispone: “En todo caso, el resultado neto de las actividades mercantiles deberá destinarse al cumplimiento de los fines de la Fundación”.

⁴⁵ Ya la relevante STC 18/1984, de 7 de febrero (RTC 1984/18) se pronunció en relación con la naturaleza jurídica de las Cajas de Ahorro y las consideró como entes de carácter social, si bien con una intervención pública más intensa para aquellas fundadas por el Estado o las Corporaciones Locales y con un control del interés público presente en toda fundación. Apunta esta Sentencia que una de las notas características del Estado social de Dere-

En el voto particular formulado en esta Sentencia del Tribunal Constitucional por Díez-PICAZO, el jurista afirma que el art. 38 de la Constitución garantiza la libertad de empresa cualquiera que sean las características de ésta y lo mismo si tiene o no finalidad de lucro. En definitiva, se trata –señala– de que existan agentes económicos de carácter privado⁴⁶. Pienso que este argumento de tan reputada doctrina puede ser importante a la hora de dar carta de naturaleza en nuestro Derecho a la Fundación-Empresa.

Como se observa, la Sentencia del Tribunal Constitucional imputa el nacimiento de la polémica en torno a la Fundación-Empresa a la doctrina alemana que admite la Fundación como forma de empresa⁴⁷.

Se ha puesto de manifiesto por un sector doctrinal que en ciertos países, como Francia, existe una incompatibilidad entre el interés general y la finalidad lucrativa. En este sentido merece especial atención la opinión de SZYBOWICZ y MAGISTRALI⁴⁸, cuando afirman que en Francia la carga y responsabilidad de interés general incumben automáticamente al Estado. En el espíritu de los ciudadanos, el carácter de interés general excluye todo propósito lucrativo. Estas consideraciones que hace la doctrina gala se hace necesario estudiarlas hoy a la luz de la legisla-

cho es que los intereses generales se defienden a través de una interacción Estado-Sociedad, y la interpenetración de lo público y lo privado trasciende al campo de lo organizativo y de la clasificación de los entes. La función ordenadora de la sociedad puede conseguirse de muy diversas formas, que siempre han de moverse dentro del marco de la Constitución. Estima el Tribunal Constitucional que lo que sí interesa señalar es el reconocimiento constitucional de entes asociativos o fundacionales, de carácter social, y con relevancia pública. Esta relevancia pública no conduce, sin embargo, necesariamente a su publicación, sino que es propio del Estado social de derecho la existencia de entes de carácter social, no público, que cumplan fines de relevancia constitucional o de interés general –*vid.*, FJ 3.º-. Reproduce esta doctrina la STS de 10 de marzo de 2003 (RJ 2003/5407) –FD Cuarto-.

⁴⁶ *Id.*, voto particular que formuló Díez-PICAZO y PONCE DE LEÓN en los recursos núms. 990, 991 y 1007/1987, en la STC 49/1988, de 22 de marzo.

Destaca, en el mismo sentido, la consideración de las Cajas de Ahorros como “fundación de carácter peculiar”, con predominio de su carácter de entidad de crédito, la STS de 8 de mayo de 1999 (RJ 1999/3369) –FD Segundo-, que, precisamente, se remite a la citada STC 49/1988, de 22 de marzo.

⁴⁷ En efecto, y destaca, entre la doctrina tudesca, KRONKE, H., *Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung*, Tübingen, 1988.

⁴⁸ SZYBOWICZ, A. y MAGISTRALI, S., *Esponsorización y Mecenazgo*, Barcelona, 1990, pp. 19, 20 y 47.

ción francesa en relación con la *Fondation d'Entreprise*⁴⁹, Fundación de Empresa, concebida en el país vecino como persona moral con *but non lucratif* (fin no lucrativo) para la realización de una obra de *intérêt général*; permitiéndose claramente la convivencia del interés general y la Empresa⁵⁰.

Recuérdese que la STC 49/1988 reconocía que la Fundación-Empresa constituye una de tantas importaciones de la doctrina alemana que se han realizado o se intentan realizar en nuestro Derecho, pues bien, el país prototipo de esta figura de la Fundación-Empresa es Alemania, país en que está ampliamente reconocida y a la que se denomina *Unternehmenstiftung* y donde la precursora más conocida es la Fundación ZEISS: *Carl Zeiss Stiftung*⁵¹, establecida por Ernest Abbe en Jena (1896), considerada como el modelo más riguroso y el más felizmente operante de la Fundación-Empresa. Entiende el ejercicio de la empresa por medio de un sujeto distinto al de la Fundación. RESCIGNO señala que sobre este punto la doctrina tedesca está positivamente influenciada por la práctica americana: que sean netamente distintos los órganos de la Empresa y los de la Fundación⁵².

El objetivo de la *Carl Zeiss Stiftung* es el buen funcionamiento de talleres de óptica y vidrio, contando con la cooperación del fundador y manteniendo estos establecimientos industriales bajo un título de propiedad impersonal, seguridad económica de un gran número de gentes y garantizar el respeto de los derechos personales y económicos de los cotrabajadores. Una vez cumplidos este tipo de objetivos, *dentro de los talleres*, con los fondos disponibles se atenderá a cuestiones de *fuera de los talleres*, fomentando el interés general y el bien público de la

⁴⁹ Nótese que la Fundación de Empresa, regulada en el Derecho francés pasa por diversas etapas legislativas; el primer paso es la Loi n.º 87-571, de 23 de julio de 1987, sobre *le développement du mécénat* (JO 24 de julio de 1987), que prevé en el art. 20 *les Fondations d'Entreprise*, creadas por una o más Sociedades Comerciales. Un segundo estadio lo constituye la Loi n.º 90-559, de 4 de julio de 1990 *Créant les Fondations d'Entreprise et modifiant les dispositions de la Loi 87-571, de 23 de julio de 1987* (JO 6 de julio de 1990). En tercer lugar, se completa esta regulación con el Décret n.º 91-1005, de 30 de septiembre de 1991 *pris pour l'application de la Loi n.º 87-571, de 23 de julio de 1987 sobre le développement du mécénat relatives aux Fondations* (JO 2 octubre 1991).

⁵⁰ Vid. ZOPPINI, A., "Consideración sulla Fondazione d'Impresa e sulla fondazione Fiduciaria regálata da una recente legge francese", en *Rivista di diritto civile*, 1991, pp. 573-597.

⁵¹ Se refiere a esta fundación la STS de 7 de julio de 1999 (RJ 1999/6323) a la que he hecho alusión anteriormente.

⁵² RESCIGNO, P., "Fondazioe e Impresa", en *Revista delle società*, 1967, p. 846.

población trabajadora de Jena y su vecindario inmediato, así como los estudios de ciencias naturales y matemáticas⁵³.

Un amplio sector doctrinal defiende la necesidad de que la fundación para potenciar su eficacia adopte una actitud empresarial, un aspecto menos burocrático, tanto en la gestión de su patrimonio como en la realización de sus prestaciones. De tal manera que se pueda admitir la posibilidad de que la fundación actúe de forma dinámica en el mercado en orden a obtener fondos suficientes para el adecuado cumplimiento del fin fundacional, adaptándose así a las variables circunstancias económicas, debiendo aceptarse esta posibilidad siempre que las ventajas económicas se adscriban directa y efectivamente al fin fundacional. Se ve a la fundación como titular exclusiva e inmediata de la empresa y se puede afirmar con VALERO AGÚNDEZ que la fundación como sujeto jurídico puede intervenir de diversas maneras en el tráfico económico. En el caso de la Fundación-Empresa, la actividad de la empresa queda automáticamente orientada a la promoción de fines generales, de interés común..., en ella el logro de ganancias se subordina en razón de medio a fin a la promoción de fines de interés común, esenciales a la fundación⁵⁴.

V. ALGUNAS CUESTIONES QUE SE PLANTEAN EN RELACIÓN CON LA FUNDACIÓN

1. ¿Es posible el concurso de la fundación a la luz de la Ley 22/2003, concursal?

La Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal ya comienza señalando en su Exposición de Motivos (apartado III) que “Especial atención dedica la ley a los su-

⁵³ GOYDER, G., *El porvenir de la Empresa privada*, Madrid, Aguilar, 1957. Traducción del inglés por A. GÓMEZ-ACEBO, *The future of private Enterprise a study in Responsibility*. En un apéndice se encuentra el Estatuto de la Fundación Zeiss (pp. 133-197), firmado por el Dr. Ernest Abbe, en Jena, el 26 de julio de 1896, a los que siguió una carta de aceptación firmada por el Ministro de Estado, como requiere la Ley Alemana para legalizar el Estatuto. Está fechada en Weimar el 5 de diciembre de 1905.

⁵⁴ Vid. VALERO AGÚNDEZ, U., con una obra realmente precursora sobre la materia: *La fundación como forma de empresa*, Universidad de Valladolid, Secretariado de Publicaciones, Valladolid, 1969, *cfr.*, por ejemplo, pp. 482 y 483. También, en relación con las actividades económicas y la Fundación-Empresa, Vid. NIETO ALONSO, A., *Fundaciones: su capacidad. Especial consideración a la realización de actividades mercantiles e industriales*, A Coruña, Fundación “Pedro Barrié de la Maza, Conde de FENOSA”, 1996.

puestos de concurso de persona jurídica...”, sin distinguir tipos de personas jurídicas; tampoco especifica en su art. 1.1 al referirse al *Presupuesto subjetivo*: “La declaración de concurso procederá respecto de cualquier deudor, sea persona natural o jurídica”. A mi juicio la Ley Concursal también se refiere a la persona jurídica tipo fundación. Recuérdense el principio general reconocido por la jurisprudencia: “*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*” –donde la ley no hace distinciones, tampoco debemos hacerlas nosotros-⁵⁵. Lo mismo ocurre con el art. 48 que se refiere, en general, a los *Efectos sobre el deudor persona jurídica*.

Además, al regular la *Publicidad registral*, el art. 24, en sus distintos apartados se refiere a: 1. Deudor persona natural; 2. Deudor sujeto inscribible en el Registro Mercantil; 3. Personas jurídicas no inscribibles en el Registro Mercantil y que consten en otro registro público. De aquí puede deducirse que si el legislador quisiese referirse únicamente a las personas jurídicas mercantiles, inscribibles en el Registro Mercantil, sería baladí la referencia que el apartado 3 del citado art. 24 hace a otro registro público, que bien pueden ser los registros de fundaciones o de asociaciones. Precisamente, en relación con esta *universitas personarum*, la asociación, sí existe previsión expresa de la posibilidad de concurso sino en la Ley Concursal, sí en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de asociación, que en su art. 18.4, al referirse a la *Liquidación de la asociación* dispone: “En caso de insolvencia de la asociación, el órgano de representación o, si es el caso, los liquidadores han de promover inmediatamente el oportuno procedimiento concursal ante el juez competente”⁵⁶.

A mayor abundamiento, desde el momento que se permite que las fundaciones realicen actividades económicas hay que admitir, paralelamente, la posibilidad

⁵⁵ Se refieren a este apotegma, entre otras varias: STS de 31 de diciembre de 1994 (RJ 1994/10492) y SAP-CÁDIZ de 20 de febrero de 1998 (AC 1998/3986) aunque referidas a supuestos distintos del aquí estudiado; pero sí utilizando el citado brocardo.

⁵⁶ Esta regla considero que debería ser observada por el legislador de la Ley de fundaciones, Ley 50/2002, que carece de un precepto análogo. Tal vez sería conveniente observar la regla del Derecho romano: “En lo que es oscuro, suele admitirse lo que sea más verosímil o lo que suele hacerse más generalmente” (*Paul. 9 ed.*).

Indirectamente sí se enfrenta al problema la Ley 13/2002, de 15 de julio, de Fundaciones de Castilla y León, que en su art. 31.2, al regular la *Liquidación*, establece que el órgano de liquidación deberá realizar, entre otras actuaciones, y para lo que aquí importa: “... cancelación de deudas con los acreedores de todo tipo y por el orden de prelación establecido y cualquier otra que sea conveniente o necesaria para los interesados en el procedimiento”.

de concurso de esta persona jurídica –cfr. art. 24 de la Ley 50/2002, que regula las actividades económicas de las fundaciones-⁵⁷.

2. ¿Es viable que el derecho de inembargabilidad sea reconocido a la fundación?

Se plantea en este apartado si es posible un derecho de inembargabilidad de los bienes fundacionales⁵⁸. Piénsese, por ejemplo, en el caso de providencias de apremio derivadas de certificaciones de descubierto, de falta de abono de cotizaciones a la Seguridad Social... Se acudió para defender el derecho de inembargabilidad de los bienes de las fundaciones al art. 10 del Real Decreto de 14 de marzo de 1899, por el que se reorganizan los servicios de la beneficencia particular, que establecía: “Los bienes y rentas de las Instituciones de Beneficencia, no podrán ser objeto de procedimiento de apremio. El Protectorado resolverá la forma de hacer efectivas las obligaciones que contra ellas resulten”. ¿Actualmente sigue en vigor esta norma? La legislación fundacional guarda silencio en este punto, no así la jurisprudencia como veremos a continuación.

Si nos remitimos a la Disposición Derogatoria Única de la Ley 50/2002, de diciembre, de Fundaciones –en el mismo sentido que la anterior Ley 30/1994- derogamos “Cuantas disposiciones se opongan a la presente Ley” y dado que la Ley nada

⁵⁷ Como afirmó FERRARA: “cuando las personas jurídicas son comerciantes, son capaces de quiebra”. Recuerda que un procedimiento análogo de liquidación forzosa está instituido para las Cajas de Ahorro. El eminente conocedor de la persona jurídica, dedica unos apartados de su obra a *La masa de la quiebra* y a la *Capacidad procesal y de quiebra* (puntos 100 y 129). Observa que la teoría de la personalidad ha tenido un campo más vasto de desarrollo y difusión respecto de la quiebra. Aquí, dice, se concentran numerosas teorías que, con diversos atavíos y matices, consideran al patrimonio del quebrado, sustraído a la libre disposición, y puesto bajo administración judicial como una persona jurídica. Ahora bien, el autor defiende que en la quiebra no hay ni personalidad ni representación. Vid. FERRARA, F., *Teoría de la persona jurídica*, Madrid, Reus, 1929, pp. 638-651 y 861.

⁵⁸ Nótese que, como reconoce la Exposición de Motivos de la Ley 22/2003, Concursal, en el apartado III: “... El efecto más severo que la ley establece es el embargo de bienes y derechos de los administradores y liquidadores, que el juez puede acordar cuando exista fundada posibilidad de que el concurso se califique como culpable y de que la masa activa resulte insuficiente para satisfacer todas las deudas”, Esto mismo aparece dispuesto en el art. 48.3. Además, el citado artículo, en su apartado uno, es importante, dispone que “Durante la tramitación del concurso, se mantendrán los órganos de la persona jurídica deudora...”.

Hacia la neutralidad de los fines de las fundaciones

dice de la embargabilidad de los bienes de las fundaciones, habrá que entender vigente aquel Real Decreto de 1899. Ahora bien existe en el Código Civil un precepto que es preciso traer a colación y es el que se refiere a la interpretación de las normas, art. 3.1, en particular, cuando utiliza el criterio sociológico, al mandar que las normas se interpreten atendiendo a la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas. Además reiterada jurisprudencia invoca el citado precepto al tratar asuntos como los aquí tratados, y al hacer referencia al RD de 1899 ha venido estimando que "... una realidad social en la época de los hechos debatidos muy distinta a la existente cuando las normas aplicadas fueron promulgadas... por lo que no es precisamente la interpretación literal de las normas la aplicable...", en este sentido se pronuncia la STS de 7 de julio de 1999 (RJ 1999/6323)⁵⁹.

En esta línea de preocupaciones estima la STSJ-CATALUÑA de 7 de marzo de 1994 (RJCA 1994/196) que el Real Decreto de 1899, respondía a unas necesidades sociales que en modo alguno se pueden trasladar a la realidad social actual. Las entidades benéfico privadas o públicas que en 1899 atendían a la cobertura de todo un contingente de personas que no tenían de otro modo cubierta la prestación de asistencia sanitaria, cumplen en la actualidad una función meramente residual, máxime si tenemos en cuenta la decidida vocación universalista de la cobertura de dicha prestación que actualmente presta el Servicio de la Seguridad Social⁶⁰. Que-

⁵⁹ La cuestión debatida está referida a que el "Hospital de la Santa Cruz y San Pablo", Fundación Benéfico Privada de Barcelona e interés catalán es deudora a la Administración de la Seguridad Social, y concluye que dentro del privilegio de inembargabilidad de los bienes fundacionales no ha de hallarse el importe de los servicios prestados por concierto con terceros entes dispensadores de la asistencia sanitaria, así el Instituto Catalán de la Salud, ya que lo así percibido no puede ser calificado como bien fundacional o renta del mismo. Entrando en el examen del fondo de la cuestión, se afirma en la Sentencia en su FD Único que aparece en cuanto a la actividad de la Fundación recurrente que los débitos por los que la TGSS ha procedido a su exacción por vía de apremio, se han generado por una actividad empresarial realizada con carácter principal por la Fundación cuya actividad es, desde luego distinta a la beneficencia contemplada en el RD de 14 de marzo de 1899 y en general de la beneficencia. Con la misma doctrina se pronuncia la STS de 9 de julio de 2002 (RJ 2002/7989) si bien referida a un caso de procedencia de embargabilidad de las cantidades percibidas por el Hospital Comarcal de Igualada por la contraprestación de los servicios sanitarios que haya podido concertar con el Instituto Catalán de la Salud o con cualquier otra entidad.

⁶⁰ Se refiere esta Sentencia a las entidades privadas o públicas que atendían necesidades sanitarias, puede cohererarse dicha idea con la afirmación de FERRARA "... queda por demostrar que el destino a un servicio público convierta los bienes en indisponibles..." y aclara que la ejecución forzosa contra los entes públicos no puede recaer, naturalmente, más

da, por tanto, señala el Tribunal, actualmente desprovisto de amparo normativo suficiente el derecho de inembargabilidad reconocido en el Real Decreto de 1899, el cual únicamente tiene justificación en la parte actualmente insignificante, en que la Fundación (“Hospital Comarcal de Villafranca del Penedés”) ejerza su función estrictamente benéfica –FD Segundo-. Por todo esto el Tribunal Jurisdiccional entiende que las cantidades percibidas como pago de los servicios prestados no pueden ser consideradas rentas, menos aún bienes muebles, por lo tanto, no les ampara el privilegio de la inembargabilidad, al sobrepasar el espíritu de la norma, que era preservar los fines fundacionales con los cuales la Institución podía ejercitar su actividad, porque las cantidades percibidas del Instituto Catalán de la Salud lo son precisamente como pago de los servicios prestados a los beneficiarios de la Seguridad Social, los que obviamente no reciben asistencia benéfica, por lo que, concluye, cabe el embargo de las cantidades que percibe tal fundación en compensación económica por conciertos con el citado Instituto Catalán de la Salud⁶¹.

Resulta preciso traer a colación lo dispuesto en sede del Capítulo IV [arts. 19-22] de la Ley 50/2002, que se intitula: *Patrimonio de la fundación*. Así, se infiere del art. 19 cuál es la composición del patrimonio de la fundación: bienes, dere-

que sobre los bienes en el comercio, y, por consiguiente, quedan excluidos los bienes patrimoniales indisponibles. *Vid.* FERRARA, F., *op. cit.*, p. 860. En este sentido, la jurisprudencia también ha estimado que la inembargabilidad de los bienes de las fundaciones, no alcanza a las cantidades que hospitales o fundaciones deben percibir por los servicios sanitarios prestados a la entidad con la que habían celebrado el concierto –*cfr.* FD Cuarto, STS 9 de julio de 2002 (RJ 2002/7989) y FD Único STS de 7 de julio de 1999 (RJ 1999/6323)–.

⁶¹ Adviértase que esta STSJ-CATALUÑA de 7 de marzo de 1994 (RJCZ 1994/196) ha sido recurrida en casación; pero la STS de 16 de mayo de 2000 (RJ 2000/4310) declaró no haber lugar al recurso y confirmó la STSJ.

Han sido varios los fallos jurisprudenciales –todos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa- que han adoptado la misma doctrina que se ha señalado, como, por otra parte, no podía ser menos. Como señala la STS de 9 de julio de 2002 (RJ 2002/7989) –FD Cuarto- se aplican estas razones y criterios en todos esos casos porque “... se dan todas las identidades exigidas, para la aplicación del principio de igualdad, que exige fallos iguales para supuestos iguales”, Destacan, además de la STS de 7 de julio de 1999 (RJ 1999/6323) que se refiere al Hospital de la Santa Cruz y San Pablo, Fundación Benéfico Privada, la STS de 15 de febrero de 2000 (RJ 2000/1886) –Fundación Hospital General de la Santa Creu de Vic-, STS de 5 de abril de 2000 (RJ 2000/4014) –Hospital San Juan de Dios de Martorell, Fundación Benéfico Privada-, STS de 5 de abril de 2000 (RJ 2000/4015) –Hospital Asilo de Granollers, Fundación Benéfico Privada- y STS de 16 de mayo de 2000 (RJ 2000/4310) que confirma la STSJ-CATALUÑA de 7 de marzo de 1994 a la que se hace referencia en este apartado.

chos y obligaciones susceptibles de valoración económica que integren la dotación, así como aquellos que adquiriera la fundación con posterioridad a su constitución, *se afecten o no a la dotación* —la cursiva es mía—. Considero que se procedería al embargo de los bienes no afectos a la dotación. Además, el art. 21.2 entiende que los bienes y derechos de la fundación están directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales cuando dicha vinculación esté contenida en la 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 aportación voluntaria a la fundación, y siempre respecto de los bienes y derechos aportados. Asimismo la vinculación podrá realizarse por resolución motivada del Protectorado o de la autoridad judicial. Pues bien, de lo dispuesto en dicho precepto infiero que de existir dichos bienes y cantidades no vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales sí pueden considerarse susceptibles de embargo.

VI. LA HORA DE LAS FUNDACIONES (LA PROLIFERACIÓN DE LA PERSONA JURÍDICA TIPO FUNDACIÓN)

La Constitución española de 1978 reconoce “el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la Ley”. Por otra parte, el art. 53.1 del mismo Texto Constitucional reserva a la Ley la regulación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo Segundo del Título I, entre los que se encuentra el de fundación, especificando que dichas normas legales deben en todo caso respetar el contenido esencial de tales derechos y libertades. Hasta la Ley 50/2002, esta previsión constitucional —reserva de Ley— se encontraba cumplida mediante la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general⁶².

Esta circunstancia señalada —reconocimiento constitucional y Ley *ad hoc*— ha favorecido, sin duda, la constitución de fundaciones en consonancia con las nuevas

⁶² Dicha Ley 30/1994 regulaba en un solo cuerpo legal el régimen jurídico de los entes fundacionales y las ventajas de carácter impositivo que se conceden a las personas privadas, físicas o jurídicas (sin limitarse a las de naturaleza fundacional), por sus aportaciones económicas en apoyo de determinadas finalidades de interés público o social. La Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, que sustituye a la Ley 30/1994, aborda la regulación sustantiva y procedimental de las fundaciones, dejando para una norma legal distinta —Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de entidades sin fines lucrativos: Mecenazgo, que se refiere a entidades como Fundaciones, ONG o Asociaciones de Utilidad Pública.

necesidades de la sociedad civil y la promoción de las ya existentes. Como declara la Exposición de Motivos (apartado II) de la Ley 50/2002: "... la Ley pretende, a lo largo de su articulado, 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". Por lo tanto, las fundaciones son las personas jurídicas, por excelencia, coadyuvantes del Estado en la realización de fines de interés general –cfr. arts. 35 CC y 34 CE-. Adviértase que uno de los principios inspiradores y calificadores de las fundaciones es la subsidiariedad en relación con las actuaciones del Estado. Perceptibles son las ideas de *neutralidad* y *fungibilidad* de los fines fundacionales y la consideración de las fundaciones como técnica jurídica utilizable para fines absolutamente heterogéneos.

Son muchos los cometidos que pueden encomendarse a las fundaciones; sin desconocer que la Ley sustantiva civil, el Código Civil, ya admite una amplia capacidad de las fundaciones, como se deduce de sus arts. 37 y 38, sin perjuicio de otros preceptos aislados como los que se refieren a la capacidad sucesoria –cfr. arts. 746 y 994 CC-⁶³. Destaco la importancia del art. 242 CC al admitir la tutela de las personas jurídicas: "Podrán ser también tutores las personas jurídicas que no tengan finalidad lucrativa y entre cuyos fines figure la protección de menores e incapacitados". No especifica el tipo de persona jurídica; pero hemos de considerar incluidas las fundaciones ya que éstas son instituciones típicamente no lucrativas. Además, la Disposición Adicional 1.^a de la Ley 21/1987, de 11 de noviembre, por la que se modifican determinados artículos del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil en materia de tutela, cita expresamente a las fundaciones como "instituciones colaboradoras de integración familiar": "... Las Comunidades Autónomas, en virtud de su competencia en materia de protección de menores, podrán habilitar, en su territorio, como instituciones colaboradoras de integración familiar, a aquellas Asociaciones o Fundaciones no lucrativas, constituidas conforme a las Leyes... en cuyos estatutos o reglas figure como fin la protección de menores y siempre que dispongan de los medios materiales y equipos pluridisciplinarios necesarios..."⁶⁴.

⁶³ Vid. TORRES GARCÍA, T., "Constitución testamentaria de fundaciones en la Ley 13/2002, de 15 de julio, de Fundaciones de Castilla y León", *Revista Jurídica de Castilla y León*, n.º 2, febrero, 2004, pp. 75 y ss.

⁶⁴ Incluso se ha preferido la tutela de una fundación frente al orden de preferencia de tutores que dispone el art. 234 CC, como se observa en la SAP-BALEARES de 10 de octubre de

Hacia la neutralidad de los fines de las fundaciones

Un ejemplo de esta heterogeneidad de los fines que asumen las fundaciones se encuentra hoy en las denominadas “Fundaciones Comarcales”, en Galicia, por ejemplo, mejoran la calidad del comercio, desarrollan programas de creación de empleo, promocionan productos autóctonos, en suma, incentivan la participación de los sectores y agentes económicos y sociales⁶⁵.

A mi juicio se ha hecho un uso abusivo del término o expresión “fundación”⁶⁶. En este sentido, el Tribunal Supremo en la Sentencia de 8 de mayo de 1999

2002 (JUR 2003/28881), se nombró tutora a la “Fundación Aldaba” de Dña. Magdalena F. R., declarada incapaz para gobernar su persona y bienes, con preferencia a la hermana interesada que contaba con 75 años de edad y tenía su residencia en Suiza, y se decide esto porque es “el concepto de ‘beneficio del incapacitado’ el que debe presidir la designación, posponiéndose otras preferencias de tipo familiar”.

En relación con esta capacidad especial de la persona jurídica, *Vid.* RICO PÉREZ, F., “La función tutelar de las Fundaciones”, *RGLJ*, 1989, pp. 371-385 y GARCÍA CANTERO, G., “El nuevo régimen jurídico de la tutela”, *RGLJ*, 1984. El autor estudia, en concreto, y para lo que aquí importa: “La designación de una persona jurídica como tutor”, pp. 484-488.

⁶⁵ *Cfr.* NIETO ALONSO, A., “Las Fundaciones de interés gallego. Regulación y juicio crítico”, *Revista Jurídica Galega*, n.º 30, 2001, pp. 335-384.

Son fundaciones para el desarrollo de las comarcas y tienen su razón de ser en la necesidad de crear un ente específico que canalice la cooperación del sector público y privado, constituyéndose como un grupo de acción comarcal que tiene como objeto fundamental la dinamización de los recursos comarcales. En Galicia dependen de la Dirección General de Planificación y Desarrollo Comarcal y de la Consellería de Política Agroalimentaria y Desarrollo Rural.

Como homenaje a mis orígenes, destaco, como ejemplo de este tipo de fundación, la que por Orden de 20 de diciembre de 1994 se clasifica como mixta, se trata de la “Fundación para el Desarrollo de la Comarca *Terra Chá*”, además, por Orden de 29 de diciembre de 1994 se la declara de interés gallego y se ordena su inscripción en el Registro de Fundaciones, sección de la Consellería de la Presidencia y Administración Pública.

⁶⁶ Resulta preciso tener presente el concepto de fundación, y, aparte de las definiciones de las distintas leyes de fundaciones, estatal y autonómicas ha de observarse la concepción jurisprudencial. En este sentido, recuerda la STS de 12 de abril de 1995 (RJ 1995/2936) que “Lo característico o elemento definidor de las fundaciones (art. 35 CC) es la de ser un patrimonio que por voluntad de su fundador está afectado al cumplimiento de un fin público, pudiéndose afirmar que la fundación es un patrimonio al que se dota de personalidad jurídica, un patrimonio, en este caso, privado así como los beneficios o prestaciones que concede la fundación a cargo exclusivo de ese patrimonio. No concede pensiones públicas sino beneficios con el fin de complementar (que no ‘completar’) las prestaciones públicas con cargo a los fondos públicos”. En esta STS de 1995 se analiza la naturaleza jurídica de una fundación, la “Fundación Laboral Benito Cid” –que nace de convenio suscrito entre la mercantil “Butano SA” y sus trabajadores–.

(RJ 1999/3369), utiliza la locución de “fundación de carácter peculiar”, al analizar la naturaleza jurídica de las Cajas de Ahorro, reconoce el predominio de su carácter de entidad de crédito, aclara la limitación del patronazgo a la función benéfico social que desarrolla y reconoce su plena capacidad jurídica para los actos relativos a su tráfico mercantil y para su actuación procesal. Estima, además, el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 22 de marzo de 1988 (RTC 1988/49) que “... sin negar que las Cajas tengan un cierto carácter fundacional o puedan calificarse dogmáticamente de fundaciones a los efectos de encajarlas en una de las figuras jurídicas reconocidas por nuestro Derecho, lo cierto es que son, en todo caso, *fundaciones de carácter muy peculiar* en que domina su condición de entidades de crédito, que es lo que les da su fisonomía actual... la transformación sufrida por las Cajas no permite considerarlas hoy como fundaciones en el sentido de la doctrina generalmente admitida, y con ella el art. 34 de la Constitución, da a este concepto”⁶⁷.

⁶⁷ Merece especial mención la Ley 8/1998, de Fundaciones de la Comunidad Valenciana, Disposición adicional tercera, que se refiere a las “Fundaciones de la obra benéfico-social de las cajas de ahorros con domicilio social en la Comunidad Valenciana”.

Con anterioridad a la citada STC de 22 de marzo de 1988 (RTC 1988/49), este Tribunal se ha pronunciado sobre la naturaleza jurídica de las Cajas de Ahorro, en la STC de 7 de febrero de 1984 (RTC 1984/18) que en el Fundamento Jurídico 3.º dispone que la interacción Estado-Sociedad, y la interpenetración de lo público y lo privado transciende al campo de lo organizativo y de la calificación de los entes. La función ordenadora de la sociedad puede conseguirse de muy diversas formas, que siempre han de moverse dentro del marco constitucional de entes asociativos o fundacionales, de carácter social y con relevancia pública. Esta relevancia pública, según el Tribunal Constitucional, no conduce, sin embargo, necesariamente a su publicación, sino que es propio del estado social de derecho la existencia de entes de carácter social, no público, que cumplen fines de relevancia constitucional o de interés general. Tal ha sido la significación que ha tenido esta Sentencia del Tribunal Constitucional que la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, en su Exposición de Motivos (punto II) se refiere, precisamente, a ella. Con similar criterio, otra Sentencia aunque de igual fecha, la STC de 22 de marzo de 1988 (RTC 1988/48) consideró que las Cajas de Ahorro constituyen una materia específicamente individualizada frente a las fundaciones, afirma que su inicial configuración como entidades benéfico-sociales ha dado paso, en virtud del propio crecimiento y de la importancia actual de su actividad crediticia, a su consideración como entidades de crédito dentro del sistema financiero; diferenciadas de las fundaciones que, en la mayoría de los casos, aparecen referidas a actividades de carácter docente, cultural, artístico, benéfico-asistencial, etc. Con este mismo argumento se pronuncia la SAP-NAVARRA de 30 de julio de 1994 (AC 1994/1175). Esa tendencia a calificarlo todo de fundación se observa en la Dirección General de los Registros y del Notariado que ha estimado que el Patronato Farmacéutico Nacional resultaba ser una enti-

Cuando FERRARA se refiere a la capacidad de quiebra de las personas jurídicas comerciantes se refiere, también, a las Cajas de Ahorro que considera que sin ser personas jurídicas comerciantes, en cuanto su fin no es el lucro, sino el ejercicio de una función social, el concurso a obras de beneficencia o de utilidad pública... y, sin embargo, ejercen el comercio bancario⁶⁸.

Asimismo las fundaciones pueden satisfacer las funciones que cumple el *trust*. Adviértase la relación entre el fideicomiso, el *trust* y las fundaciones. Así, la STS de 3 de noviembre de 1998 (RJ 1998/9839) se refiere a la representación de los “fundadores o sostenedores” que, en todo caso, se atribuye al Ayuntamiento de Bilbao y responde según el Reglamento a la “noción fideicomisaria” respecto a la voluntad fundadora –hace alusión al Reglamento de 11 de mayo de 1897 de la Casa de Misericordia de Bilbao-.

Obsérvese, por otra parte, la reciente aparición de “Fundaciones Públicas Sanitarias”, como método nuevo de gestión de instalaciones sanitarias de la Seguridad Social. Se hace, como señala GARCÍA DE ENTERRÍA, sobre un uso convencional del concepto fundación, con el que se quiere, sobre todo, asegurar a estos entes un grado especial de autonomía, en parte construida sobre la autogestión de cada centro, lo cual es, en sí mismo, extraño al concepto técnico de fundación que se conoce y más bien propio de la corporación⁶⁹. A mi juicio resulta acertada la justificación del autor al señalar que quizá todo esto provenga de la tradición de asignar el *status* de entidad benéfica a entidades sanitarias que sí surgieron, en parte, de iniciativas fundacionales⁷⁰.

dad más próxima a las entidades de previsión social que a las fundaciones: RDGRN de 19 de julio de 1999 (RJ 1999/479).

⁶⁸ FERRARA, F., p. 861, *op. cit.*

⁶⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, Civitas, 2000, pp. 384-386, fundamentalmente, para o que importa a este estudio.

⁷⁰ En efecto, no faltan ejemplos de fundaciones privadas interferidas (normalmente con fines de protección, que es lo que justifica la salida del modelo común, y no la agravación de las cargas ordinarias) por normas públicas: así la Fundación Casa de Salud de Valdecilla, de Santander (Decreto de 10 de diciembre de 1953) o la Fundación Jiménez Díaz (Decreto de 4 de diciembre de 1953). Adviértase la existencia del actual Decreto 9/1998, de 9 de febrero, por el que se modifican los estatutos de la fundación Marqués de Valdecilla, que califica esta fundación como pública y remitiéndose a la legislación estatal de fundaciones en lo no previsto en los estatutos.

De este modo, manteniendo el carácter y esencia de servicio público de los centros y servicios sanitarios que se han de gestionar, el Real Decreto de 14 de enero de 2000, sobre Nuevas Formas de Gestión del Instituto Nacional de la Salud, enumera y desarrolla las nuevas formas de gestión sanitaria, estableciendo como tales las fundaciones de la Ley 30/1994, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, los consorcios y las sociedades estatales, todas ellas refrendadas en la Exposición de Motivos de la Ley 15/1997, de 25 de abril, sobre habilitación de nuevas formas de gestión del Sistema Nacional de Salud, así como las fundaciones públicas sanitarias reguladas por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social –art. 111-⁷¹.

Merece especial mención el Real Decreto de 14 de enero de 2000, en concreto, el Capítulo III que aparece con el título *Disposiciones específicas de las nuevas formas de gestión*, Sección 1.ª (arts. 38-45) con la rúbrica *De las fundaciones constituidas al amparo de la Ley 30/1994*. Tendrán la consideración de fundaciones en el ámbito del citado Real Decreto “... las organizaciones sanitarias sin ánimo de lucro constituidas por el Instituto Nacional de la Salud, que destinen y afecten un patrimonio a la realización de fines sanitarios de interés general y que tengan por objeto la gestión y administración de los centros, servicios y establecimientos sanitarios de protección de la salud o de atención sanitaria”⁷². Obsérvese que la

⁷¹ En relación con dicha Ley 15/1997, de 25 de abril, la Disposición adicional cuarta de la Ley 50/2002, de Fundaciones, establece que “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, seguirán rigiéndose por su normativa específica, aplicándoseles los preceptos del Capítulo XI con carácter supletorio”, Capítulo XI de la Ley 50/2002, de Fundaciones, que regula las que en el título del citado Capítulo se denominan *Fundaciones del sector público estatal*.

⁷² Adviértase que la “Confederación Estatal de Sindicatos Médicos” (CESM) interpuso recurso contencioso-administrativo contra el real Decreto 29/2000, de 14 de enero, sobre Nuevas Formas de gestión del Instituto Nacional de la Salud, al que se ha hecho referencia. Pues bien, el Tribunal Supremo en la STS de 27 de enero de 2003 RJ 2003/1073) desestima el recurso, sin que haya lugar a plantear las cuestiones de inconstitucionalidad interesadas en relación con el art. 111 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, Medidas Fiscales, administrativas y del Orden Social –de la que el Real Decreto impugnado constituye “desarrollo necesario”, según su preámbulo-, en el cual se incluye la regulación de las fundaciones públicas sanitarias. Entre otras, las dudas de inconstitucionalidad del expresado artículo se fundan en determinadas consideraciones, por ejemplo, se estima que el art. 111 de la Ley 50/1998, puede ser inconstitucional al exceder su contenido de materia presupuestaria a la

Hacia la neutralidad de los fines de las fundaciones

Resolución del Parlamento Europeo, sobre las Fundaciones en Europa (RA 304/93) –citada por la Exposición de Motivos de la Ley 50/2002– señala que “... merecen apoyo especial las fundaciones... Particularmente las que luchan por... la financiación de la cultura, *las ciencias y prácticas médicas y la investigación*” (la cursiva es mía).

que deben ajustarse las denominadas “leyes de acompañamiento”; pero el Tribunal Supremo estimó que la materia regulada no puede considerarse ajena a la materia presupuestaria. Además, la parte demandante solicita que se plantee ante el Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad por entender que el art. 111 de la Ley 50/1998 infringe el art. 103.2 de la Constitución, al deferir al Gobierno la creación de las fundaciones públicas sanitarias. A su juicio, el citado precepto constitucional exige que la creación de órganos administrativos tenga lugar por ley. Dispone el citado art. que “Los órganos de la Administración del Estado son creados, regidos y coordinados de acuerdo con la ley”, El Tribunal Supremo declara en esta resolución que no puede ser aceptada esta pretensión. La reserva de ley que establece la Constitución en relación con la creación de órganos de la Administración (la cual puede entenderse que comprende los entes instrumentales con personalidad jurídica propia que forman parte de la administración del Estado) no tienen carácter absoluto, sino relativo, como se desprende de la expresión “creados... de acuerdo con la ley” (no “por ley”).

En Galicia, destaca como fundación sanitaria la “Fundación Hospital de Verín”: la Ley 1/1994, de 30 de marzo, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma para 1994, en su art. 3.º incluye por primera vez como sociedad pública la “Fundación Pública Hospital de Verín”, calificándola como entidad pública. Lo que jurídicamente se ha considerado criticable, ya que los estatutos de la fundación no son los propios de una entidad pública a todos los efectos, sino tan sólo a los del régimen financiero y presupuestario y, además, la expresión “Fundación pública” no aparece en sus estatutos. En relación con esta fundación, *Vid.* PA-LOU BRETONES, A., *Régimen Tributario de las Fundaciones (Un caso práctico: Fundación Hospital de Verín)*, Madrid, Trivium, 1994. Además ha sido calificada de sociedad pública, subtipo de entidad pública la “Fundación Instituto Gallego de Oftalmología” (art. 3.2 de la Ley de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Galicia para 1999). Y el Decreto 172/1999, de 27 de mayo, autoriza la constitución de la “Fundación Pública Urgencias Sanitarias de Galicia-061” como institución dependiente de la Consellería de Sanidad y Servicios Sociales, encargada de la coordinación y regulación de la atención sanitaria urgente extrahospitalaria en la Comunidad Autónoma de Galicia.

Además, téngase en cuenta la Ley 7/2003, de 9 de diciembre, de Ordenación sanitaria de Galicia, que dedica la Sección 2.ª del Capítulo VIII a las *Fundaciones públicas sanitarias* (creadas por la Comunidad Autónoma de Galicia y que son de titularidad y naturaleza públicas). Y en su art. 69, en el Capítulo VIII: *Formas de gestión de los servicios sanitarios con personalidad jurídica propia* dispone que “... la gestión de los centros, servicios y establecimientos asistenciales del Servicio Gallego de Salud podrá llevarse a cabo a través de entidades dotadas de personalidad jurídica, adoptando la forma de fundaciones...”.

Continuando con esta observación de la heterogeneidad de las fundaciones, es preciso que me refiera a la denominada “huida del Derecho Administrativo”, así debe calificarse a la previsión de la legislación de la legislación de fundaciones de que “Las personas jurídico-públicas tendrán capacidad para constituir fundaciones, salvo que sus normas reguladoras establezcan lo contrario”, art. 8.4 de la Ley 50/2002 –con idéntica redacción a la del art. 6.4 de la anterior Ley 30/1994-.

La Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, en su Capítulo XI, y como novedad en la regulación legal de las fundaciones, diseña el régimen aplicable a las fundaciones constituidas mayoritariamente por entidades del sector público estatal, aplicando la técnica fundacional al ámbito de la gestión pública. En esta regulación (arts. 44 a 46) se establecen los requisitos y limitaciones exigidos por la especial naturaleza de la referida figura fundacional de carácter público. No se trata, simplemente, de la posibilidad de las personas jurídicas públicas de constituir fundaciones –cfr. art. 8 Ley 50/2002, de Fundaciones- sino que se puede hablar de fundaciones del sector público estatal cuando en ellas concorra alguno de estos requisitos: a) que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de la Administración general del Estado, sus organismos públicos o demás entidades del sector público estatal y que su patrimonio fundacional, 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-. La creación de estas fundaciones deberá ser autorizada por Acuerdo del Consejo de Ministros –art. 45-. Como algo plausible de su régimen jurídico destaco que únicamente se les permite realizar actividades relacionadas con el ámbito competencial de las entidades del sector público estatal fundadoras, debiendo *coadyuvar a la consecución de los fines de las mismas* (la cursiva es mía). Y considero reprochable que el Protectorado de estas fundaciones, esto es, el órgano de control, sea ejercido por la administración General del Estado –art. 46.2-, cuando se constituyen, precisamente, con aportación mayoritaria de dicha Administración –cfr. art. 44-.

Así se habla de la existencia, al lado de las tradicionales fundaciones privadas, de las fundaciones públicas⁷³. Para GARCÍA DE ENTERRÍA usar el término

⁷³ No resulta nada habitual que nos encontremos con fallos jurisprudenciales referidos a “fundaciones públicas”. Veamos alguno de los pocos ejemplos: la STS de 9 de junio de 1988 (RJ 1988/5319) se refiere al supuesto de hecho siguiente: se le denegó ayuda económica a la Fundación “Institución Preescolar Montserrat” de Barcelona, guardería, al imponerse como condición que dicha Fundación (guardería) facilite media pensión (comida) a

Hacia la neutralidad de los fines de las fundaciones

“Fundaciones públicas” –como hace el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales- para designar todo el conjunto de la Administración Institucional no parece pertinente, por dos razones: primero porque induce a un equívoco innecesario con el régimen de las Fundaciones privadas; segundo, porque en otros derechos y hoy en el nuestro, se habla de Fundaciones públicas; pero como una subespecie de los entes institucionales y no como tipo común de todos ellos⁷⁴.

los niños asistidos, como servicio de cocina propia. Y como quiera que la Fundación solicitante de la subvención no tiene cocina propia sino que se elabora la comida en las cocinas del Ayuntamiento de Barcelona. El Alto Tribunal estima que se desconoce, al denegar esa ayuda económica, la verdadera naturaleza que liga a una Administración matriz con los entes institucionales que de ella dependen. Es el caso del supuesto que se analiza, el Patronato de que se trata es una Fundación Pública dependiente del Ayuntamiento de Barcelona. En consecuencia, se señala, es necesario “alzar el velo” –cfr. STS de 28 de mayo de 1984 (RJ 1984/2800)- de la personalidad jurídica para apreciar la auténtica relación que une al Ayuntamiento con las fundaciones públicas que de él dependen, que es una relación fiduciaria, en virtud de la que el ente matriz –Ayuntamiento de Barcelona- “confía” al Patronato la realización de una finalidad concreta: guardería infantil. La personalidad de la Fundación, por más que sea un instrumento útil de cara a facilitar una más ágil gestión, no se puede perder de vista el carácter de simple órgano que tiene. En consecuencia, la cocina del Ayuntamiento es cocina del Patronato y de las demás organizaciones dependientes de aquél. Utiliza el Tribunal Supremo el principio de solidaridad, del art. 2 CE, que debe presidir la interrelación o interdependencia entre la Administración municipal y las organizaciones que de ella dependen. Además el sistema municipal exige evitar la duplicación de los organismos (el proceder a una duplicación de cocinas sería antieconómico) –cfr. arts. 3 y 29 LPA (1958).

⁷⁴ Recuérdese la *summa divisio* entre Corporación, como conjunto de personas, las cuales adoptan la condición formal de sus miembros y la Institución, en cambio, donde no existen propiamente miembros, aunque eventualmente puede haber interesados, destinatarios de una actividad o usuarios de las prestaciones que dichos entes proporcionan. A su vez, entre las Instituciones procedería distinguir las de Derecho Público (Instituciones públicas) y las de Derecho Privado (Fundaciones).

En Alemania (y en otros varios países que siguen este modelo: Suiza, Austria), desde que lo precisó el parágrafo 89 del BGB, La Fundación jurídico-pública constituye un tipo preciso de ente público (de aplicación excepcional). La fundación jurídico-pública está montada en Derecho alemán sobre el fin público a que queda afecta la dotación efectuada por un ente público.

Entre los casos de Fundaciones públicas creadas o regidas por Leyes especiales, destaco: la “Fundación Lázaro Galdiano” (Ley de 17 de julio de 1948, reformada por la de 15 de julio de 1952).

La Fundación “Colección Thyssen-Bornemisza” fue constituida al amparo del régimen común de fundaciones (Orden de clasificación de 3 de marzo de 1989), aunque figurando el

VII. RECAPITULACIÓN

Se defiende en este trabajo la *neutralidad* y *fungibilidad* de los fines de las fundaciones. Después de este *excursus* se plantea un problema, que ha de resolverse y para esto resulta imprescindible traer a colación la Constitución española de 1978, cohonestado algunos de sus principios con argumentos substraídos del Código Civil y de la legislación fundacional. Se plantea, pues, si es admisible que unas instituciones que han sido calificadas tradicionalmente y en la actualidad como “organizaciones constituidas sin fin de lucro” –cfr. art. 2, Ley 50/2002– actúen eficazmente en el orden económico. Por todo esto se hace necesario un replanteamiento de esta persona jurídica tipo fundación, máxime cuando se trata, en ocasiones, de la denominada Fundación-Empresa, de enormes repercusiones civiles y mercantiles, sin perjuicio de la trascendencia en el orden laboral, que hace necesaria la puesta en escena de algunos preceptos constitucionales y, siguiendo estos principios, replantearnos su armonización, de manera tal que sirvan para defender la heterogeneidad de los fines fundacionales. Me refiero, fundamentalmente, al reconocimiento del derecho de fundación, art. 34 CE, a la libertad de empresa, art. 38 CE y a la cohonestación de ambos preceptos constitucionales con otro principio constitucional: el reconocimiento de la función social de la propiedad, art. 33 CE. De las leyes de fundaciones se infieren estos intereses sociales. Así, afirma el Preámbulo de la Ley 8/1998, de Fundaciones de la Comunidad Valenciana que en dicha Ley las fundaciones se sitúan y entienden no en la alternativa entre administración o sociedad, sino más bien como instrumento privado, surgido en la esfera de la libertad, para cumplir con protección de la administración fines a los que ésta por sí sola no puede atender y que encajan en el ámbito de la función social de la propiedad. Y la Ley 30/1994, de Fundaciones en su Exposición de Motivos, seña-

Estado como cofundador. Un Decreto-Ley de 18 de junio de 1993 regula el contrato para la adquisición de esta Colección por el Estado, con obligación de aportarla a dicha Fundación, con reglas sobre la financiación de ésta y la integración de su Patronato.

En relación con el estudio de las “Fundaciones Públicas”, merecen especial mención las consideraciones de GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, Madrid, Civitas, 2000, pp. 380-386. Vid. también GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “Los tipos de Entes Públicos en el Derecho Español”, *Estudios Homenaje De Castro*, t. I, Madrid, Tecnos, 1976, pp. 639-686. GARCÍA TREVIJANO FOS, J. A., “Las personas jurídico-públicas en el Código Civil y en la Legislación de Arrendamientos”, *Revista de Administración Pública*, n.º 20, 1956, pp. 81-111.

laba, entre las necesidades que eran atendidas por dicha Ley: el dotar al campo de las actuaciones altruistas de una base jurídica fomentadora y ajustada a la demanda que la sociedad presenta. La Compilación de Navarra en su Ley 44 se refiere, también, a las Fundaciones de “interés social evidente”. Hoy, la Ley 50/2002, en su Exposición de Motivos, trae a colación una Resolución del Parlamento Europeo, sobre las fundaciones en Europa (RA 304/93), que, en este sentido, dispone que merecen apoyo especial las fundaciones que participen en la creación y desarrollo de respuestas e iniciativas, adaptadas a las necesidades sociológicas de la sociedad contemporánea. Particularmente, las que luchan por la defensa de la democracia, el fomento de la solidaridad, el bienestar de los ciudadanos, la profundización de los derechos humanos, la defensa del medio ambiente, la financiación de la cultura, las ciencias y prácticas médicas y la investigación.

La problemática se completa con la cuestión, de carácter, también, constitucional, de si la defensa de esa heterogeneidad de los fines fundacionales, como la posibilidad de realizar actividades económicas –cfr. art. 24 Ley 50/2002–, es compatible con el respeto al “contenido esencial” de los derechos, como el de fundación. Respeto al contenido esencial al que se refiere el art. 53.1 CE⁷⁵. Y es que la concepción tradicional de las fundaciones es el de instituciones sin *animus lucrandi* –cfr. art. 2.1, Ley 50/2002, al proporcionar el concepto de las fundaciones–. La garantía de instituto que confiere a las fundaciones el art. 34 CE debe ser tenido en

⁷⁵ Se puede, entonces, cuestionar si la realización de actividades económicas por las fundaciones es compatible con la prohibición del ánimo de lucro –Cfr. art. 22, Ley 30/1994 y art. 24, Ley 50/2002–. Precisamente comentando esta cuestión, al observar el citado art. 22 de la Ley 30/1994, TOMÁS Y VALIENTE ha estimado que “En todo caso, lo único cierto es que el legislador se ha aventurado por un terreno ‘realista’ con el riesgo de quebrar rigores no sólo de la lógica y de la historia, sino también de otros relacionados con los artículos 34 y 53.1 de la Constitución, pero el riesgo era y es innegable”, *Vid.*, el artículo-prólogo del autor: “Estudio previo” en *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, obra coordinada por DE LORENZO GARCÍA, R. y AA. VV., p. XLIV.

REAL PÉREZ, A., en “Fundaciones, actividades mercantiles e impuesto de sociedades”, comunicación presentada en las XI Jornadas de la Asociación de Profesores de Derecho civil –pendiente de publicación–, declara con acierto que la articulación del art. 24.1 de la Ley 50/2002, de Fundaciones, y de los arts. 2 a), 3.3.º, 7.1 y 7.11.º de la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, en tanto en cuanto admiten, amparan y fomentan que las fundaciones realicen por sí mismas actividades empresariales, probablemente producirá en un próximo futuro la necesidad de revisar el concepto clásico de fundación, así como de precisar si la fundación que puede actuar directamente como empresa estaría amparada por el art. 34 CE.

cuenta. Considera el Tribunal Constitucional en la STC 32/1981, de 28 de julio (RTC 1981/32) que la garantía institucional supone la voluntad del constituyente de la preservación de una institución en términos reconocibles para la imagen que de la misma tiene la conciencia social de cada tiempo y lugar –FJ 3.º⁷⁶.

Ahora bien, todas estas consideraciones han de ser matizadas con una interpretación sociológica de las normas, atendiendo, de este modo, al mandato del

⁷⁶ Antes de llegar a esa conclusión, el Tribunal Constitucional estima, en esta Sentencia que el orden jurídico-político establecido por la Constitución asegura la existencia de determinadas instituciones, a las que se considera como componentes esenciales y cuya preservación se juzga indispensable para asegurar los principios constitucionales, estableciendo en ellas un núcleo o reducto indisponible por el legislador. Considera que las instituciones garantizadas son elementos arquitecturales indispensables del orden constitucional.

Adviértase que esta Sentencia se refería a la Provincia. El Tribunal Constitucional en esta Sentencia estima el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra la Ley 6/1980, de 17 de diciembre: transferencia de las Diputaciones catalanas a la Generalidad. También la STC 51/2004, de 13 de abril (RTC 2004/51) dispone que la autonomía local consagrada en el art. 137 CE se traduce en una garantía institucional de los elementos esenciales del autogobierno de los entes locales territoriales.

Son muchos los fallos en los que se acude a la denominada “garantía institucional”, veamos algunos de los más recientes: STC 62/2003, de 27 de marzo (RTC 2003/62) al reconocer que la Disposición Adicional Tercera del texto constitucional establece la garantía institucional de un régimen económico y fiscal especial en las Islas Canarias. En parecido sentido: STC 16/2003, de 30 de enero (RTC 2003/16). Por otra parte, la STC 78/2004, de 29 de abril (RTC 2004/78) reconoce que la garantía institucional del sistema de la Seguridad Social lleva aparejado el carácter público del mencionado sistema, en relación con el art. 41 CE, que garantiza un régimen público de la Seguridad Social para todos los ciudadanos. En el mismo sentido que la STC 197/2003, de 30 de octubre (RTC 2003/197).

Se utiliza el término “garantía institucional” de acuerdo con la sistematización llevada a cabo por C. SCHMITT: “*Verfassungslehre*”, 1928, pp. 170 y ss. *Vid.*, en relación con esta cuestión: GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “Constitución, fundaciones y sociedad civil”, artículo publicado en el libro: *Estudios de Derecho Civil en Homenaje al Profesor Dr. José Luis Lacruz Berdejo*, vol. I, Barcelona, Bosch, 1992, pp. 356-358. Este mismo artículo aparece publicado en la Revista de Administración Pública, n.º 122, 1990, pp. 235-256. También, *Vid.*, PIÑAR MAÑAS, J. L., *Régimen Jurídico de las Fundaciones: Jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo*, Madrid, Ministerio de Asuntos Sociales, 1992, pp. 10 y 11.

Por su parte, RUBIO LLORENTE, F., en la obra: *Presente y futuro de las fundaciones* – coordinada por DE LORENZO GARCÍA y CABRA DE LUNA-, Madrid, Civitas, 1990, p. 246, manifiesta que “... el art. 34 CE –derecho de fundación– si es algo es una garantía de instituto...”. Y nótese que el derecho de fundación es un concepto delimitado por doctrina y jurisprudencia (*Cfr.* STC 49/1988).

Código Civil y, en concreto, a una de sus reglas interpretativas cual es la interpretación de las normas, teniendo en cuenta “la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas”, interpretación sociológica, que se deduce de los criterios facilitados por el art. 3.1 del Título Preliminar del Código Civil. Quizá no esté de más advertir, como hace la STS de 10 de marzo de 2003 (RJ 2003/5407) que este sintagma –“interpretación de las normas jurídicas conforme a la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas”–, que se introduce con la reforma del Título Preliminar del Código Civil que se llevó a cabo en 1973-1974, y que encuentra una de sus más elevadas aplicaciones en el principio o regla de la “interpretación conforme a la Constitución”⁷⁷, es un parámetro, dato o factor que se pone a disposición del operador jurídico para evitar las consecuencias devastadoras de las viejas reglas “*dura lex sed lex*” –la ley aun cuando sea dura, es siempre la ley- (D. 40, 9, 12, 1) y “*fiat iustitia et pereat mundus*” –hágase justicia y que se hunda el mundo-. Insiste esta Sentencia del Tribunal Supremo que “este sintagma que luce en el artículo 3.1 del Código Civil, es aceptar que hay que rechazar, por falso, que haya conceptos quietos, inmóviles y que esa regla está conminando al intérprete a aprender a pensar con nociones en marcha incesante en el tiempo” y, precisamente, el Alto Tribunal hace estas consideraciones –FD Cuarto– al analizar cómo ha ido evolucionando la legislación de fundaciones y recordar que al fin de esa evolución nos encontramos con la actual Ley estatal 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, la cual establece que las fundaciones podrán desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia; pudiendo incluso intervenir en cualesquiera actividades económicas a través de su participación en sociedades, con ciertas limitaciones (cfr. art. 24); podrán asimismo, obtener ingresos por sus actividades siempre que ello no implique una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios (art. 26).

Si bien defendiendo esa amplia posibilidad de actuación de las fundaciones, esto no empece que no reconozca la necesidad de determinados controles. Piénsese que la Constitución española de 1978 en el art. 34.2 hace una remisión a lo dispuesto en

⁷⁷ Este principio de “interpretación de las leyes de conformidad a la Constitución” es, fundamentalmente, como recuerda GOMES CANOTILHO, un principio de control que recoge el viejo principio de la jurisprudencia americana según el cual los jueces deben interpretar las leyes *in harmony with the constitution*. Vid. GOMES CANOTILHO, J. J., *Directo Constitucional e Teoria de Constituicao*, Coimbra, Almedina, 2002, p. 1294.

el art. 22.2 y 4, y dispone, *mutatis mutandis*, y para lo que aquí importa que las fundaciones que persigan fines o utilicen medios tipificados como delito son ilegales. Y la Ley 50/2002, en su art. 35.3, al estudiar las *Funciones del Protectorado*, dispone que “Cuando el Protectorado encuentre indicios racionales de ilicitud penal en la actividad de una fundación, dictará resolución motivada, dando traslado de toda la documentación al Ministerio Fiscal al órgano jurisdiccional competente, comunicando esta circunstancia a la fundación interesada”. Se habla de ilicitud penal, pues bien, el Código Penal al establecer la regulación en el Título II del Libro I “De las personas criminalmente responsables de los delitos y faltas”, dispone en su art. 31 que “1. El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre. 2. En estos supuestos, si se impusiere una pena de multa al autor del delito, será responsable del pago de la misma de manera directa y solidaria la persona jurídica en cuyo nombre o por cuya cuenta actuó”.

Adviértase que dicho párrafo segundo del art. 31 CP ha sido introducido por el Artículo Único Primero de la Ley Orgánica 15/2003, de 23 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Con esta reforma, la introducción del párrafo segundo, se aborda la responsabilidad penal de las personas jurídicas⁷⁸. De este modo se aprecia, con toda claridad, la superación del aforismo *societas delinquere non potest*⁷⁹.

⁷⁸ Asimismo en los supuestos de tráfico de drogas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas se prevé la posibilidad de que si el delito se ha cometido a través de una sociedad u organización ésta, además de poder ser clausurada, suspendida en su actividad, disuelta o intervenida, puede ser privada del derecho a obtener beneficios fiscales y puedan ser sus bienes objeto de comiso; *Cfr.* arts. 129 y 369 CP. En relación con el art. 31 CP, al que me he referido, dispone el nuevo art. 129 CP —redacción dada por LO 15/2003, de 25 de noviembre—: “1. El juez o tribunal, en los supuestos previstos en este Código, y sin perjuicio de lo establecido en el art. 31 del mismo, previa audiencia del Ministerio Fiscal y de los titulares o de sus representantes legales podrá imponer motivadamente, las siguientes consecuencias: b) Disolución de la sociedad, asociación o fundación. c) Suspensión de las actividades de la sociedad, empresa, fundación o asociación por un plazo que no podrá exceder de cinco años. d) Prohibición de realizar en el futuro actividades, operaciones mercantiles o negocios de la clase de aquellos en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito. Esta prohibición podrá tener carácter temporal o definitivo. Si tuviere

Hacia la neutralidad de los fines de las fundaciones

Que las personas jurídicas puedan ser partes en el juicio y puedan demandar y ser demandadas en la persona de su representante, nadie lo duda, como había afirmado FERRARA: "... porque es principio establecido que el que es sujeto de derecho es también parte en el proceso"⁸⁰.

Todo esto se entiende sin perjuicio de la aplicación a las personas jurídicas de la doctrina denominada del "levantamiento del velo" ("*to lift the veil*"). Paradigmática resulta ya la STS de 28 de mayo de 1984 (RJ 1984/2800) al estimar que desde el punto de vista civil y mercantil, la más autorizada doctrina, en el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores hoy consagrados en la Constitución (arts. 9.3 y 1.1), se ha decidido prudencialmente, y según los casos y circunstancias, por aplicar la vía de la equidad (art. 3.2 CC) y acogimiento del principio de la buena fe (art. 7.1 CC), la tesis y práctica de penetrar en el "*substratum*" personal de las entidades o sociedades, a las que la ley confiere personalidad jurídica propia, con el fin

carácter temporal, el plazo de prohibición no podrá exceder de cinco años", Advierto que he transcrito sólo los apartados que para este trabajo resultan de interés.

⁷⁹ En relación con la responsabilidad de las fundaciones, puede consultarse NIETO ALONSO, A., *Fundaciones: su capacidad. Especial consideración a la realización de actividades mercantiles e industriales*, A Coruña, Fundación "Pedro Barrié de la Maza Conde de FENOSA", especialmente, la Segunda Parte. Precisamente, el Capítulo II se refiere a "La responsabilidad penal de la persona jurídica fundacional".

Merece especial mención, en este punto, la SAN de 15 de marzo de 2000 (JUR 2000/157235) que desestimó un recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución de la Secretaría General de Asuntos Sociales, por el concepto de informe sobre suspensión de inscripción en el Registro de Fundaciones por existir indicios racionales de que la actividad o los medios empleados por la "Fundación OID" pueden ser constitutivos de delito. Se consideró que la comercialización del "cupón del minusválido" que dicha entidad inició en Cantabria y ha extendido al resto de las Comunidades Autónomas, es ilegal por carecer de la oportuna autorización; además, y entre otros posibles delitos, se señala que al emplear minusválidos para estos cometidos en unas condiciones laborales en precario, "se podría estar vulnerando la libertad y seguridad en el trabajo" y se afirma que las denuncias formuladas por los perjudicados por impagos de cantidades millonarias, podrían ser un delito de estafa. Adviértase que la STS de 21 de octubre de 2003 (RJ 2004/267) declara haber lugar al recurso de casación contra esta Sentencia de la Audiencia Nacional, se estima que falta prueba de la naturaleza delictiva de la actividad y se acude a la presunción de inocencia que, como afirma el Tribunal Constitucional constituye un principio o criterio informador del ordenamiento procesal penal y es ante todo un derecho fundamental —cfr. STC 25/2003, de 10 de febrero (RTC 2003/24), FJ 3º.

⁸⁰ FERRARA dedica un apartado, el n.º 128 a: Responsabilidad penal de las personas jurídicas, en su obra *Teoría de las personas jurídicas*, op. cit., pp. 851 y ss.

de evitar que al socaire de esta ficción o forma legal se pueda perjudicar ya intereses privados o públicos o bien ser utilizados como camino del fraude (art. 6.4 CC), admitiéndose que los jueces puedan penetrar (“levantar el velo jurídico”) en el interior de esas personas cuando sea preciso para evitar el abuso de esa independencia (art. 7.2 CC) en daño ajeno o de “los derechos de los demás” (art. 10 CE) con “ejercicio antisocial” del derecho (art. 7.2 CC)⁸¹.

De todas estas consideraciones se deduce la amplia capacidad que tienen las fundaciones para la realización de fines diversos, heterogéneos, demostrándose la neutralidad de sus fines y sin coartar *in extremis* su competencia, por ejemplo, a la realización de actividades exclusivamente de carácter benéfico, porque de no defender esta posición nos arriesgamos a hacer realidad la cáustica frase de BERNARD SHAW cuando, refiriéndose a los negros, decía a los americanos: “Les obligáis a limpiar zapatos y luego decís que sólo sirven para limpiar zapatos”.

Todo, sin perjuicio, y como contrapartida de esa amplia capacidad, de afirmar la responsabilidad de las fundaciones, se ha visto, ya que como afirmó FERRARA “Que una persona jurídica pueda cometer actos ilícitos, nos parece indudable desde el momento que puede realizar actos jurídicos: es el reverso de la medalla”⁸².

Recordemos, como corolario, el interés de los postulados de la nueva economía. Las economías europeas demandan que las instituciones y los gobiernos sean más activos. La neutralidad de los fines de las fundaciones y de las demás personas jurídicas contribuirá a ese logro. Como señaló DE CASTRO: “La persona jurídica, o persona moral, o persona social, que con todos estos nombres se la denomina, constituye hoy uno de los grandes tópicos de la ciencia jurídica. Quizás

⁸¹ Así, por ejemplo, se utilizó esta doctrina en la STS de 9 de junio de 1988 (RJ 1988/5319), se trataba de apreciar la auténtica relación que une a un Ayuntamiento con las fundaciones públicas que de él dependen. Y la SAP-BARCELONA de 23 de febrero de 2004 (JUR 2004/118110) utiliza el término “*lifting the veil*” para referirse a la doctrina del levantamiento del velo corporativo, que responde –señala– a la reacción del ordenamiento ante ciertos supuestos de deformación del instituto de la persona jurídica, en los que se utiliza el mismo al servicio de intereses formal y aparentemente protegidos, pero que, en la realidad de las cosas, no son susceptibles de serlo,

Resulta de extraordinaria importancia la obra de R. DE ÁNGEL YAGÜEZ, *La doctrina del “Levantamiento del velo” de la Persona Jurídica en la reciente Jurisprudencia*, Madrid, Civitas, 1990.

⁸² Cfr. FERRARA, F. *Teoría de las personas jurídicas*, op. cit., p. 821.

ninguna otra figura ha originado tantas teorías y suscitado discusiones de tal entidad, ante tribunales nacionales e internacionales. Esta exacerbación de una cuestión jurídica, para revestir de aparato científico y para disimular ideologías políticas, o bien ponerla al servicio de poderosos intereses económicos”⁸³.



⁸³ DE CASTRO Y BRAVO, F., *Temas de Derecho Civil*, Marisal, 1972, p. 67.



“PERSONALIDAD JURÍDICA DE LOS ENTES DEL TERCER SECTOR: AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD Y CONTROL PÚBLICO”

BELÉN TRIGO GARCÍA
Doctora en Derecho
Profesora de Derecho civil en la USC

Desde el punto de vista jurídico, la configuración del Tercer sector en el ordenamiento español responde, en primer lugar, a una limitación de orden tipológico. Ahora bien, desdibujados los rasgos definidores de los tipos jurídicos y una vez que entra en crisis la propia noción de persona jurídica, cabe preguntarse si las garantías que el legislador pretende asegurar con la restricción de modelos jurídicos no puedan alcanzarse por otras vías: esto es, al hilo de la evolución actual de la persona jurídica y a propósito de la tensión entre autonomía de la voluntad y control público, se pone en cuestión la justificación y utilidad misma de la restricción.

Sumario: I. ENTES INTEGRADOS EN EL TERCER SECTOR. 1.- Configuración jurídica del Tercer sector. 2.- La opción legislativa. II. LIMITACIÓN DE LOS MODELOS JURÍDICOS: TERCER SECTOR Y AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD. 1.- Las entidades sin ánimo de lucro y la organización del voluntariado. 2.- Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo. 3.- Una visión crítica a la luz de la relación entre régimen fiscal y Derecho privado. III. LA EXIGENCIA DE PERSONALIDAD JURÍDICA.

I. ENTES INTEGRADOS EN EL TERCER SECTOR

Las siguientes consideraciones pretenden ser una reflexión sobre el papel que en la actualidad juega la personalidad jurídica en las relaciones entre poderes públicos y entes integrados en el Tercer sector.

Para ello ha de comenzarse por delimitar qué se entiende por Tercer sector, de modo que pueda comprobarse la exigencia de personalidad jurídica en este ámbito.

1. Configuración jurídica del Tercer sector

Es lugar común destacar el hecho de que la expresión Tercer sector¹ no alude a tipos jurídicos determinados, sino que comprende -por oposición al sector público y al sector privado lucrativo- el difuso campo de los entes sin ánimo de lucro y de vocación altruista², caracterización que, de entrada, no nos proporciona información precisa sobre su naturaleza y forma jurídica.

El legislador español recibe la expresión en la Exposición de Motivos (I) 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, precisamente, para subrayar la importancia alcanzada en los últimos años. No obstante, en el articulado tan sólo

¹ En el presente trabajo se usa preferentemente la expresión Tercer sector para aludir a esta realidad, pues -además de ser acogida por el legislador español- da una visión más completa del fenómeno y evita caer en innecesarias confusiones; así la referencia a «organizaciones no gubernamentales» (ONGs) marcaría la diferencia respecto de la acción del Estado, mientras que la expresión «entidades no lucrativas» (*non profit*) haría alusión a su contraposición al mercado (*vid.* JEREZ, A. / REVILLA, M., «El Tercer sector. Una revisión introductoria a un concepto polémico», *¿Trabajo voluntario o participación? Elementos para una sociología del Tercer sector*, JEREZ NAVARRO, A., coord., Tecnos, Madrid, 1997, pp. 26-45; SALOMÓN RAMOS, F., «El Estado del bienestar y las organizaciones voluntarias», *ibídem*, pp. 119-128), cuando -en realidad- su definición es más compleja. También suele emplearse la expresión «organizaciones de voluntariado» para aludir a la misma realidad, identificándose normalmente con las organizaciones sin ánimo de lucro [ÁLVAREZ DE MON, S. (dir.) / MARTÍN CABAÑA, J. / MARTÍNEZ SÁNCHEZ, J. L., *El Tercer sector: retos y propuestas para el próximo milenio*, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 1998, pp. 62-67]; no obstante, como se verá, el voluntariado es sólo un aspecto del fenómeno del Tercer sector. Respecto de la llamada «Economía social», *vid. infra*.

² Como señala PIÑAR MAÑAS, J. L. [«El Tercer sector iberoamericano: vertebración social y filantropía», en *El Tercer sector iberoamericano: Fundaciones, asociaciones y ONGs*, José Luis PIÑAR MAÑAS (Dir.), Ricardo SÁNCHEZ RIVERA (Coord.), Ed. tirant lo blanch, Valencia, 2001, pp. 31-39], la definición de Tercer sector tiene carácter negativo: lo constituirían las entidades no incluidas en el sector público ni en el sector lucrativo; no obstante el autor precisa más y excluye del concepto entidades como los partidos políticos, los sindicatos o las patronales, aun tratándose de entidades no lucrativas, para centrarse en las organizaciones de tipo privado con fines públicos, entendidos éstos como desarrollo de actividades asistenciales, culturales, de desarrollo, educativas y, en general, de tipo filantrópico o solidario. En un sentido similar, GARCÍA RUBIO, M^a P., pone de relieve la autonomía de estas organizaciones privadas y el carácter básicamente voluntario de la participación en ellas [«El Tercer sector en España», ponencia presentada al Congreso *Fondazioni bancarie e Terzo Settore. Italia e Spagna: esperienze a confronto*, Foligno, 4-5 de junio de 2004, pendiente de publicación]; no obstante, como se verá, estos rasgos esenciales no son incompatibles con la existencia mecanismos de vigilancia y control por parte del poder público.

hace referencia a entidades sin fines lucrativos. Para describir éstas establece una serie de requisitos que configuran una doble limitación: tipológica (art. 2 Ley 49/2002) y la que podríamos denominar organizativa o funcional (art. 3 Ley 49/2002).

El propio art. 2 advierte que la definición se circunscribe al ámbito de aplicación de esta Ley, por tanto, a efectos de régimen fiscal e incentivos fiscales al mecenazgo [*cfr.* art. 16 a) de la Ley 49/2002 que incluye a las entidades sin fines lucrativos como entidades beneficiarias del mecenazgo]. No obstante, bien puede tomarse como punto de partida para delimitar el ámbito del Tercer sector en España; al fin y al cabo, esta Ley constituye la única regulación positiva del Tercer sector en cuanto tal³.

Prestaremos ahora atención a la primera de las restricciones mencionadas, la tipológica. Desde esta perspectiva se consideran entidades sin fines lucrativos las fundaciones, las asociaciones declaradas de utilidad pública, las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de cooperación internacional para el desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas anteriores, las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de fundaciones, las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español, y las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos anteriores.

El primer dato a destacar es que todos los supuestos nos conducen –directa o indirectamente– a la normativa sobre fundaciones y asociaciones.

Es el caso de las federaciones deportivas españolas que, conforme al art. 1 del Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre federaciones deportivas españolas⁴, se caracterizan como entidades asociativas privadas, sin ánimo de lucro⁵. Igual

³ El régimen fiscal especial configura un sector diferenciado dentro del ordenamiento jurídico tributario, si bien no cabe hablar propiamente de estatuto fiscal del Tercer sector al no contemplar el régimen aplicable en el impuesto sobre el valor añadido [PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo (Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo)*, Thomson-Civitas, Madrid, 2003, pp. 22 y 59].

⁴ *Vid.* el Real Decreto 1252/1999, de 16 de julio, cuyo artículo primero modifica la denominación del Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones deportivas

naturaleza de asociación sin fines de lucro les reconoce la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del deporte, al Comité Olímpico y Paralímpico español (art. 48. 1º y 6º).

En el campo de la cooperación internacional, el art. 31 de la Ley 23/1998, de 7 de julio, de cooperación internacional para el desarrollo atribuye al Estado el fomento de las actividades de las organizaciones no gubernamentales de desarrollo y sus asociaciones para este fin, universidades, empresas, organizaciones empresariales, sindicatos y otros agentes sociales que actúen en este ámbito. Ahora bien, no basta esta colaboración para que un agente u organización se considere integrado en el Tercer sector; únicamente tendrán esta calificación las organizaciones no gubernamentales de desarrollo, esto es, entidades de Derecho privado, legalmente constituidas y sin fines de lucro, que tengan entre sus fines o como objeto expreso, según sus propios estatutos, la realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo. Añade el art. 32 párr. 2º de la Ley 23/1998, que las organizaciones no gubernamentales de desarrollo habrán de gozar de plena capacidad jurídica y de obrar y deberán disponer de una estructura susceptible de garantizar el cumplimiento de sus objetivos; para beneficiarse del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, las organizaciones no gubernamentales de desarrollo habrán de revestir, además, la forma jurídica de fundación o de asociación (de utilidad pública) [cfr. art. 35. 1º de

españolas, por Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones Deportivas Españolas y Registro de Asociaciones Deportivas.

⁵ Cfr. art. 12. 1º de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del deporte, según el cual, a los efectos de la presente Ley, las Asociaciones deportivas se clasifican en Clubes, Agrupaciones de Clubes de ámbito estatal, Entes de Promoción deportiva de ámbito estatal, Ligas Profesionales y Federaciones deportivas españolas. Únicamente se tomará en consideración este aspecto, dejando al margen la posibilidad de que, además de sus propias atribuciones, ejerzan, por delegación, funciones públicas de carácter administrativo, actuando en este caso como agentes colaboradores de la Administración pública (art. 30. 2º Ley del deporte). Como señala la Exposición de Motivos de la Ley del deporte, se presta una atención específica a las Federaciones deportivas españolas como formas asociativas de segundo grado, reconociéndose, por primera vez en la legislación, la naturaleza jurídico-privada de las Federaciones, al tiempo que se les atribuyen funciones públicas de carácter administrativo. Es en esta última dimensión en la que se sustentan las diferentes reglas de tutela y control que la Administración del Estado puede ejercer sobre las Federaciones y que la Ley, cauteladamente, ha establecido con respeto de los principios de autoorganización que resultan compatibles con la vigilancia y protección de los intereses públicos en presencia. *Vid.* GONZÁLEZ PÉREZ, J. / FERNÁNDEZ FARRERES, G., *Derecho de asociación. Comentarios a la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo*, Civitas, Madrid, 2002, pp. 53-60.

la Ley 23/1998 -la remisión al Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general ha de entenderse hecha a los preceptos de la Ley 49/2002- y art. 2. c) de la Ley 49/2002].

En realidad, el art. 2 de la Ley 49/2002 se limita a incluir algunas aclaraciones que la anterior Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, contenía en sus disposiciones adicionales⁶. Por su parte, la extensión del régimen tributario especial a un cierto número de entidades singulares, al margen de los supuestos generales, se mantiene en las disposiciones adicionales de la nueva Ley⁷. Dicho de

⁶ El art. 41 de la Ley de fundaciones de 1994 calificaba como entidades sin fines lucrativos a efectos de régimen tributario las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumpliesen, además, una serie de requisitos en cuanto a su organización y funcionamiento. La disposición adicional decimoquinta concedía a las federaciones y asociaciones de entidades contempladas en esta Ley la posibilidad de disfrutar del régimen fiscal especial siempre y cuando los requisitos previstos se cumpliesen tanto por las federaciones y asociaciones respectivas como por las entidades integradas en las mismas. A su vez, la disposición adicional decimosexta especificaba que en el caso de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de fundaciones el régimen fiscal especial se entendería referido, exclusivamente, a la actividad de la delegación en España. Respecto de las federaciones deportivas y el Comité olímpico, *vid.* la disposición adicional duodécima de la anterior Ley de fundaciones. Como señala 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 (Fiscalidad de fundaciones, otras entidades sin ánimo de lucro y del mecenazgo)*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2003, pp. 29-31], una de las escasas novedades de la Ley 49/2002 respecto de la enumeración de entidades sin fines lucrativos es, precisamente, la inclusión expresa del Comité Paralímpico español.

⁷ Es el caso de Cruz Roja Española y de la Organización Nacional de Ciegos Españoles (disposición adicional quinta de la Ley 49/2002; *cfr.* disposición adicional cuarta de la Ley 30/1994 sobre régimen tributario de la Cruz Roja Española y de la ONCE), la Obra Pía de los Santos Lugares (disposición adicional sexta de la Ley 49/2002), la Iglesia Católica y otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas (disposición adicional novena de la Ley 49/2002; *cfr.* disposición adicional quinta de la Ley 30/1994, sobre régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas) o entidades benéficas de construcción (disposición adicional decimotercera de la Ley 49/2002). Son supuestos concretos que no siempre resultan encuadrables en el Tercer sector [así, la ONCE es una corporación de Derecho público conforme al RD 358/1991, de 15 de marzo, y el RD 1200/1999, de 9 de julio; *cfr.* la STS (Sala 3ª) de 5 de mayo de 2003 (RJ 2003/3759)] y, en todo caso, cuentan con una regulación específica (*vid.* el art. 1 del RD 415/1996, de 1 de marzo, de ordenación de Cruz Roja Española, que la califica como una institución humanitaria de carácter voluntario y de interés público que desarrolla su actividad bajo la protec-

otro modo, la regulación actualmente vigente no supone un cambio de criterio por parte del legislador español, manteniéndose una visión restrictiva del Tercer sector, al menos desde el punto de vista fiscal⁸.

Si bien la Ley 49/2002 no exige directamente que las entidades sin fines lucrativos gocen de personalidad jurídica, cabe deducir este requisito al confrontar la regulación de cada una de las figuras mencionadas.

Claramente respecto de las fundaciones, pues el art 4. 1º de la Ley 50/2002 dispone que las fundaciones tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el correspondiente Registro de fundaciones, añadiendo que sólo las entidades inscritas en dicho Registro podrán utilizar la denominación «Fundación». Si, además, coordinamos este precepto con el art. 13 de la misma Ley, ha de concluirse que el legislador no contempla la existencia en nuestro ordenamiento de fundaciones no inscritas, en otras palabras, no prevé fundaciones sin personalidad jurídica, sin perjuicio de admitir las fundaciones en proceso de formación como situación provisional en beneficio del ente fundacional⁹ y

ción del Estado a través del Ministerio de Asuntos Sociales; con personalidad jurídica propia y plena capacidad jurídica y patrimonial para el cumplimiento de sus fines, se configura como auxiliar y colaboradora de las Administraciones públicas en las actividades humanitarias y sociales impulsadas por las mismas, conserva la independencia y autonomía de la institución, y acomoda sus actuaciones a los Principios Fundamentales del Movimiento Internacional de Cruz Roja y Media Luna Roja, adoptados en sus XX y XXV Conferencias Internacionales de 1965 y 1986, sobre humanidad, imparcialidad, neutralidad, independencia, voluntariado, unidad y universalidad).

⁸ Aun cuando aparentemente la Ley 49/2002 muestra una vocación más amplia que su predecesora, la Ley 30/1994, lo cierto es que su contenido desmiente tal idea, hasta el punto de que –como se verá– algunos preceptos parecen estar pensados únicamente para las fundaciones (PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *op. cit.*, pp. 19-20).

⁹ Otorgada la escritura fundacional y en tanto no se procede a la inscripción, los patronos tan sólo están facultados para realizar los actos necesarios para la inscripción, los que resulten indispensables para la conservación de su patrimonio y los que no admitan demora sin perjuicio para la fundación. Precisamente en relación con el reconocimiento de la fundación en formación y la interpretación del art. 35 Cc., MORILLO GONZÁLEZ, F. [*El proceso de creación de una fundación*, 2ª ed., Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2003, pp. 181 y ss. y 231 y ss.], hace un intento de matizar la importancia de la inscripción registral en el sentido de que la inscripción no tiene carácter constitutivo, pues el negocio fundacional es ya perfecto y la fundación existe, pero –añade– tampoco se puede decir que sea simplemente declarativa, porque sus efectos van más allá de la mera publicación de la constitución de la fundación; en otras palabras, la inscripción podría entenderse constitutiva de su personalidad jurídica, pero no respecto de su existencia. En un sentido similar, a propósito

avocada a la inscripción, por tanto, a la adquisición de personalidad jurídica, en un breve periodo de tiempo¹⁰.

Las consideraciones anteriores son, en buena medida, aplicables también a las delegaciones de fundaciones extranjeras, mencionadas por el art. 2 de la Ley 49/2002. Al margen de los requisitos exigidos por su ley personal para su válida constitución y del hecho de que ésta le reconozca o no personalidad jurídica, el deber de inscripción en el Registro de Fundaciones correspondiente alcanza también a las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España, por lo que su posición jurídica será equivalente a la de una fundación española (inscrita)¹¹; como señala el art. 7. 4º Ley 50/2002, a las delegaciones en España de fundaciones extranjeras les es de aplicación el régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas, incluido el régimen fiscal especial, siempre que se encuentren inscritas [cfr. art. 2 d) de la Ley 49/2002].

de un supuesto anterior a la entrada en vigor de la Ley de fundaciones de 1994, la STS de 18 de octubre de 2001 (RJ 2001/8648) manifiesta que “el problema que presentan estas personas jurídicas, en situación de herencia deferida y no constituidas formalmente, encuentra solución en dotarlas de personalidad jurídica expectante desde el mismo momento de la muerte de la testadora, teniendo existencia legal, lo que conlleva ser reputados herederos, aunque más bien se trata de una personalidad condicionada a la preceptiva formalización, pero que no excluye que los bienes asignados carecieran de titular efectivo en el caso de autos, ya que corresponden a la Fundación demandada al resultar ser la heredera definitiva, pues el artículo 746 del Código Civil les reconoce capacidad para adquirir por testamento. Su constitución canónica y civil opera a los efectos de consolidar legalmente la personalidad con la que las dotó institucionalmente la testadora y de este modo poder llevar a cabo actos, con dotación de capacidad plena”. Claramente a favor de considerar la inscripción como constitutiva, GONZÁLEZ CUETO, T., *Comentarios a la Ley de fundaciones. Ley 50/2002, de 26 de diciembre*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2003, p. 65; una exposición de las distintas posturas puede verse en CUSCO, M. / CUNILLERA, M., *Comentarios a la nueva Ley de fundaciones (Ley 50/2002, de 20 de diciembre*, Dijusa, Madrid, 2003, p. 83.

¹⁰ Transcurridos seis meses desde el otorgamiento de la escritura pública fundacional sin que los patronos hubiesen instado la inscripción en el correspondiente Registro de fundaciones, el Protectorado procederá a cesar a los patronos y a nombrar otros nuevos, previa autorización judicial, que asumirán la obligación de inscribir la fundación (art. 13.2º LF). *Vid.* la disposición adicional quinta de la actual Ley de fundaciones respecto de la obligación de los notarios de poner en conocimiento del protectorado el contenido de las escrituras públicas en lo referente a la constitución de las fundaciones.

¹¹ En otras palabras, la inscripción de la fundación extranjera se contempla como presupuesto de su capacidad de actuación como ente fundacional (*vid.* en relación con el art. 7. 3º LF, GONZÁLEZ CUETO, T., *op. cit.*, p. 85).

En el caso de las asociaciones, simplemente parece difícil pensar en una asociación sin personalidad jurídica a la vista del art. 5 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de asociación (LOA), de modo que, constituida válidamente y formalizado el acuerdo de constitución en documento público o privado, la asociación adquiere personalidad jurídica y plena capacidad de obrar¹².

Ahora bien, ha de recordarse que para ser considerada entidad sin fines lucrativos beneficiaria del régimen tributario especial las asociaciones han de ser declaradas de utilidad pública, con los requisitos del art. 32 LOA¹³. Estos requisitos se refieren a los fines, a la actividad y a la organización y estructura de la asociación; junto a ellos se exige que la asociación se encuentre inscrita en el Registro correspondiente¹⁴. Una vez efectuada la inscripción, la asociación responderá de sus obligaciones con sus propios bienes, excluyéndose la responsabilidad personal de los asociados (*cfr.* arts. 10 y 15 LOA). Por tanto, sólo con la inscripción se alcanza la plena autonomía patrimonial¹⁵ y únicamente esta situación es considerada por el legislador a efectos de delimitar el Tercer sector¹⁶.

¹² *Vid.*, sobre la interpretación del art. 22 CE y su crítica, CAPILLA RONCERO, F., *La persona jurídica: funciones y disfunciones*, Tecnos, Madrid, 1993 (reimpresión), pp. 115-127.

¹³ De este tipo de asociaciones se ha dicho que constituyen un *tertium genus* entre las asociaciones jurídico-públicas y jurídico-privadas, de modo que, sin participar en ellas las Administraciones públicas, desempeñan funciones de colaboración con ellas (GONZÁLEZ PÉREZ, J. / FERNÁNDEZ FARRERES, G., *op. cit.*, p. 386). Aunque se pueda convenir en que el rasgo característico de este tipo de asociaciones es el perseguir fines de interés general estando abierta su actividad a cualquier posible beneficiario, resulta discutible esa peculiar naturaleza jurídica, intermedia entre lo público y lo privado.

¹⁴ El Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, especifica que la solicitud de declaración de utilidad pública irá dirigida al organismo público encargado del Registro de asociaciones donde se encuentre inscrita la entidad y en el que constará, entre otros datos identificativos (incluido el código de identificación fiscal), el número de inscripción en el Registro de asociaciones y la fecha de inscripción.

¹⁵ Respecto de las fundaciones, ha de recordarse que, en la hipótesis de incumplimiento por los patronos de deber de inscripción, éstos responderán solidariamente de las obligaciones contraídas en nombre de la fundación (art. 13 LF). Aun cuando no existe el deber de inscribir la asociación (*cfr.* art. 10. 1º y 24 LOA), *vid.* el art. 10. 4º LOA sobre la responsabilidad personal de los promotores de asociaciones no inscritas.

¹⁶ Precisamente, a propósito de los distintos efectos de la personificación respecto del reconocimiento de autonomía patrimonial, se habla de personas jurídicas perfectas y de perso-

También el art. 2 f) de la Ley 49/2002 alude a las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores del precepto; en otras palabras, fundaciones y asociaciones (de utilidad pública). A primera vista parece una mención superflua una vez que se reconoce a las personas jurídicas, tanto de naturaleza asociativa como de naturaleza institucional sin ninguna excepción -luego incluyendo también las integradas en el Tercer sector-, la capacidad para constituir asociaciones y formar parte de las mismas. Igualmente, se admite la constitución por las asociaciones de federaciones, confederaciones o uniones, cumpliendo los requisitos exigidos para la constitución de asociaciones. En ambas hipótesis -federaciones y asociaciones de entidades sin fines lucrativos-, estaríamos en presencia de una nueva persona jurídica que podría tener interés en beneficiarse del régimen fiscal especial. En este sentido, la redacción del art. 2 f) no parece exigir de estas federaciones y asociaciones la declaración de utilidad pública¹⁷, a diferencia de la redacción anterior de la Ley de fundaciones de 1994¹⁸. El matiz puede ser importante pues la válida constitución da lugar a la personalidad jurídica, pero la plena autonomía patrimonial requiere la inscripción en el Registro correspondiente, condición necesaria para la declaración de utilidad pública.

Pese a que, como acaba de comprobarse, el recurso al régimen general en materia de fundaciones y asociaciones no ofrece dudas al respecto, la normativa específica sobre organizaciones no gubernamentales y la relativa a federaciones deportivas¹⁹ y Comités Olímpico y Paralímpico entiende necesario incluir la refe-

nas jurídicas imperfectas (DE LOS MOZOS, J. L., "La evolución del concepto de persona jurídica en el derecho español", *Derecho civil. Método, sistemas y categorías jurídicas*, Civitas, Madrid, 1988, p. 260; ROGEL VIDE, C., *Manuales básicos, Derecho de la persona*, Cálamo, Barcelona, 2002, p. 96).

¹⁷ Ha de tenerse en cuenta que, de acuerdo con el art. 32. 2º LOA, las federaciones, confederaciones y uniones de entidades contempladas en esta Ley podrán ser declaradas de utilidad pública, siempre que los requisitos previstos en este precepto se cumplan tanto por las propias federaciones, confederaciones y uniones, como por cada una de las entidades integradas en ellas.

¹⁸ La Disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1994 contemplaba las federaciones y asociaciones de entidades siempre y cuando los requisitos previstos en el Título II de dicha Ley se cumpliesen tanto por las federaciones y asociaciones respectivas como por las entidades integradas en las mismas.

¹⁹ Las federaciones deportivas y, en general, las asociaciones reguladas por leyes especiales, se rigen por su legislación específica; no obstante, para la declaración de utilidad públi-

rencia expresa a la personalidad jurídica de dichas entidades; en este último supuesto, como entidades asociativas, consta también su declaración de utilidad pública.

Por lo que se refiere al Comité Olímpico Español, el art. 48. 1º de la Ley 10/1990 del deporte señala que se trata de una asociación sin fines de lucro, dotada de personalidad jurídica cuyo objeto consiste en el desarrollo del movimiento olímpico y la difusión de los ideales olímpicos. En atención a este objeto el Comité Olímpico Español es declarado de utilidad pública. De forma similar, el art. 48. 6º reconoce la misma naturaleza al Comité Paralímpico Español, que, en atención a su objeto, naturaleza y funciones en el ámbito deportivo se declara de utilidad pública. Respecto de las Federaciones deportivas, se califican como entidades privadas con personalidad jurídica propia, reconociéndose, tanto las Federaciones españolas como las territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas como entidades de utilidad pública (arts. 30. 1º y 44. 1º de la Ley del deporte)²⁰. El art. 1. 1º del RD 1835/1991, de 20 de diciembre, añade al requisito de personalidad jurídica de las federaciones deportivas el de contar con un patrimonio propio e independiente del de sus asociados, lo que cohonesta con la necesidad de inscripción en el Registro de Asociaciones Deportivas del Consejo Superior de Deportes [art. 8. 2º e) del RD 1835/1991, modificado por RD 1252/1999, de 16 de julio].

Respecto de las organizaciones no gubernamentales de desarrollo, ya se indicó que el art. 32 párr. 2º de la Ley 23/1998 exige que gocen de plena capacidad jurídica y de obrar y que dispongan de una estructura susceptible de garantizar el cumplimiento de sus objetivos. A la vista del ordenamiento español actual, plena capacidad jurídica y de obrar de una entidad implica que estamos ante una persona jurídica.

ca, sin perjuicio de lo establecido en la Ley del deporte, habrán de cumplir lo dispuesto en el art. 32 de la LOA (*vid.* art. 1. 3º y disposición adicional primera de la LOA).

²⁰ Como explica la Exposición de Motivos de dicha ley, corolario del reconocimiento de la naturaleza privada de las Federaciones deportivas y de su papel de organismo colaborador de la Administración, es la declaración directa y genérica de utilidad pública que la Ley efectúa.

2. La opción legislativa

En buena lógica, la reflexión que pretende llevarse a cabo sólo se justifica si estamos ante una opción del legislador y no ante la única hipótesis posible. De una parte, si se sostiene que únicamente las personas jurídicas tienen capacidad para actuar en el tráfico, carece de sentido preguntarse sobre la posibilidad o conveniencia de considerar a entes sin personalidad jurídica como integrantes del Tercer sector. De otra, si fundaciones y asociaciones, a las que –como se vio– se encuentra ligada la condición de persona jurídica, son los únicos entes sin ánimo de lucro reconocidos por nuestro ordenamiento, queda excusada cualquier otra consideración.

Ahora bien, tanto respecto de los modelos jurídicos como, en general, respecto de la exigencia de personalidad jurídica, el legislador español se ha decantado por una determinada opción que no es, ni mucho menos, la única posible.

No lo es en cuanto a la exigencia de personalidad, pues en otros ámbitos se reconoce capacidad –de forma más o menos amplia– a entes sin personalidad jurídica. Tampoco en cuanto a los modelos jurídicos. Ha de traerse aquí a colación el art. 3 de la Ley 49/2002, que establece los requisitos relativos a la función social, actividades y características (*cfr.* art. 1. 1º *in fine* de la Ley 49/2002) de las entidades consideradas integradas en el Tercer sector; es decir, no basta dotarse de la forma jurídica fundación o asociación, sino que es preciso, además, cumplir los requisitos funcionales y organizativos previstos en la Ley. Pues bien, ¿por qué no considerar otras entidades que, aunque revestidas de una forma jurídica distinta de la asociativa o fundacional, cumplan los requisitos del art. 3 de la Ley 49/2002, tendentes a asegurar que las rentas obtenidas se destinen a fines y actividades de interés general (Exposición de Motivos de la Ley 49/2002, punto II)?

II. LIMITACIÓN DE LOS MODELOS JURÍDICOS: TERCER SECTOR Y AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD

La restricción establecida por el legislador español en la Ley 49/2002 respecto de la forma jurídica de los entes integrantes del Tercer sector no constituye una limitación, propiamente dicha, a la autonomía de la voluntad de las partes²¹. Éstas

²¹ Asimismo, ha de tenerse en cuenta que el régimen fiscal establecido en la Ley es de carácter voluntario, de modo que las entidades que cumplan los requisitos legales pueden

pueden libremente acudir a otro tipo de esquemas jurídicos para desarrollar actividades solidarias o altruísticas. Tales entes podrían considerarse parte del Tercer sector desde una perspectiva económica e, incluso, social; pero la respuesta resulta más dudosa desde el punto de vista jurídico.

Conviene insistir en una idea ya apuntada, en el sentido de que la única regulación del Tercer sector en cuanto tal y con vocación de abarcar el sector en su conjunto es la contenida en la Ley 49/2002 a efectos de establecer un régimen fiscal especial²². Esta normativa tan sólo contempla fundaciones y asociaciones, por lo que otro tipo de entes quedan excluidos de estos beneficios fiscales, cuestión que no es en absoluto baladí.

En este ámbito es perfectamente justificable el interés del Estado en limitar los beneficiarios del régimen especial, no a efectos de acotar las dimensiones del Tercer sector, sino con el propósito de control respecto del destino de esos beneficios. En otras palabras, el legislador quiere excluir cualquier posibilidad de que tales beneficios reviertan en las personas que constituyen, integran o gestionan la persona jurídica, de ahí la elección de las fundaciones o asociaciones como estructuras que garantizarían que no se llevase a cabo un reparto de beneficios entre los miembros de la entidad, ni durante su vigencia ni en el momento de su extinción. Baste recordar la gratuidad de los cargos de administración o gestión²³, la exigencia

optar por él mediante comunicación al Ministerio de Hacienda (*vid.* art. 14.1º de la Ley 49/2002).

²² Fuera de ello y al margen de regulaciones parciales y complementarias del Tercer sector a las que me referiré a continuación, no cabe hablar de una normativa del Tercer sector como fenómeno unitario, sino de regímenes de figuras individuales. Dado que lo perseguido es una visión "sectorial" entiendo justificada una aproximación interdisciplinaria, que conecte el tratamiento fiscal con el Derecho privado; no obstante, tan sólo se apuntarán los datos de Derecho tributario y financiero relevantes para este propósito, sin entrar en un estudio más detenido lo que constituye, precisamente, el objeto de otros trabajos incluidos en la presente obra.

²³ Así el art. 15. 4º de la Ley de fundaciones 50/2002 respecto de los patronos, sin perjuicio del derecho de éstos a ser reembolsados de los gastos que el cargo les ocasione y de la posibilidad de que perciban una retribución por la prestación de servicios a la fundación distintos de los que implica el desempeño de sus funciones como miembros del Patronato. En el caso de las asociaciones, se admite que los miembros de los órganos de representación puedan recibir retribuciones en función del cargo, debiendo constar en los Estatutos y en las cuentas anuales aprobadas en asamblea; ahora bien, para la declaración de utilidad pública de la asociación ha de acreditarse que los miembros de los órganos de representación que

de que los beneficiarios sean colectividades genéricas de personas²⁴ y la prohibición de reversión de sus bienes²⁵.

No deja de resultar curioso que, una vez que los poderes públicos han asumido el fomento y apoyo de estas entidades, sean precisamente los rasgos que despertaron el recelo por parte de los Estados decimonónicos, en particular la ausencia de ánimo de lucro y la vinculación de los bienes, los que ahora justifiquen el estímulo de este tipo de organizaciones²⁶.

Es cierto que, a día de hoy, la adscripción no implica necesariamente inmovilización de bienes y exclusión del tráfico jurídico, de modo que la finalidad no lucrativa debe ser compatible con una gestión económica eficaz; pero es igualmente cierto que la tendencia protectora, que valora la función social de asociaciones y fundaciones y su utilidad como cauce de participación ciudadana reconocidas constitucionalmente (arts. 22 y 34 CE), es compatible con la existencia de un control

perciban retribuciones no lo hagan con cargo a fondos y subvenciones públicas (arts. 11.5º y 32. 1º c LOA).

²⁴ En este sentido el art. 3 de la Ley 50/2002 respecto de los fines y beneficiarios de las fundaciones. Si bien las asociaciones pueden ser de interés general o particular, la declaración de utilidad pública requiere que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general y que su actividad esté abierta a cualquier beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines (arts. 5. 1º y 32. 1º a y b LOA).

²⁵ Así respecto de las fundaciones, el art. 33 de la Ley 50/2002. A propósito de este precepto, GONZÁLEZ CUETO, T. (*op. cit.*, p. 262) resalta la confianza que genera en los operadores jurídicos que asocian al altruismo la irreversibilidad de los bienes fundacionales. Aun cuando el art. 18. 3º e) LOA deja la cuestión abierta, el art. 7. 1º k) de la misma Ley, lleva a excluir la posibilidad de reversión de los bienes de la asociación tras su disolución y liquidación. No obstante, el art. 23 permite que los Estatutos puedan establecer que en caso de separación voluntaria de un asociado, éste pueda percibir la participación patrimonial inicial u otras aportaciones económicas realizadas, sin incluir las cuotas de pertenencia a la asociación, siempre que la reducción patrimonial no implique perjuicios a terceros.

²⁶ La prohibición general de las vinculaciones perpetuas, tras algunas vacilaciones, encontraba como única salvedad la función benéfica en colaboración con el Estado, al tiempo que la desconfianza hacia las asociaciones contrastaba con el favor profesado a las sociedades cuya finalidad era la ganancia, consideradas beneficiosas para la prosperidad del país (DE CASTRO, F., *La persona jurídica*, 2ª ed., Civitas, Madrid, 1984, pp. 275-276 y 291-293; CAPILLA RONCERO, F., *op. cit.*, pp. 21-31). Al respecto se ha considerado el cambio de actitud del Estado social uno de los factores que justificarían la existencia de un régimen fiscal favorable. *Cfr.* art. 1. 1º de la Ley 49/2002, que fundamenta la especialidad del régimen fiscal en la función social, actividades y características de estas entidades (PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *op. cit.*, pp. 23-34 y 58).

público de sus actividades, más acusado respecto de las fundaciones en atención a la especial naturaleza del derecho de asociación²⁷.

En la actualidad, este control se traduce en una labor de vigilancia y supervisión de su constitución²⁸ y funcionamiento, orientadas a la salvaguarda del interés general²⁹, más que en la imposición de restricciones a su actuación. Por tanto, el

²⁷ En el caso de las fundaciones se encomienda al protectorado el velar por la legalidad de su constitución y funcionamiento (*cfr.* arts. 34 y 35 de la Ley 50/2002; a propósito de la tramitación de la autorización del protectorado y la intervención temporal de la fundación, *vid.* arts. 41 y 42 de la misma ley). Respecto de las asociaciones, el control público, más allá del momento de la inscripción en el Registro, se manifiesta en relación con las asociaciones de utilidad pública, si bien se presenta como una medida de fomento —así respecto de la ubicación sistemática de los preceptos— en cuanto instrumento dinamizador de la realización de actividades de interés general (art. 34 LOA y Exposición de Motivos punto IV de la misma Ley).

²⁸ De acuerdo con el art. 35. 1º a) el Protectorado ha de informar, con carácter preceptivo y vinculante para el Registro de fundaciones, sobre la idoneidad de los fines y sobre la suficiencia dotacional de las fundaciones que se encuentren en proceso de constitución. Hoy por hoy, se ha superado la idea de adquisición de la personalidad como acto de concesión del poder público, de modo que el control para proceder a la inscripción y consiguiente adquisición de personalidad de la fundación se presenta como meramente de legalidad (conforme a los arts. 4.1º y 11.2º LF, la inscripción sólo podrá ser denegada cuando dicha escritura no se ajuste a las prescripciones de la ley); no obstante, tal control puede implicar el examen de aspectos de fondo. En este sentido, el art. 7.2º LF prevé, respecto de las fundaciones extranjeras, que la inscripción podrá denegarse cuando los fines no sean de interés general con arreglo al ordenamiento español. También en el caso de las asociaciones el control de la Administración pública se ejerce en el momento de la inscripción, si bien a los efectos del régimen de responsabilidad y con un carácter meramente formal, limitándose a la verificación del cumplimiento de los requisitos que han de reunir el acta fundacional y los estatutos (arts. 24 y 30 LOA). Así, la Exposición de Motivos punto V LOA, aclara que del contenido del art. 22.3º CE se deriva que la Administración carece, al gestionar los Registros, de facultades que pudieran entrañar un control material de legalización o reconocimiento, sin perjuicio de la intervención de los tribunales de justicia. Sobre el carácter restrictivo de la función de control del Registro de asociaciones a efectos de su inscripción, *vid.* GONZÁLEZ PÉREZ, J. / FERNÁNDEZ FARRERES, G., *op. cit.*, pp. 321-322, y 350 y ss.

²⁹ Ello implica la existencia de normas imperativas que no pueden ser excluidas por la voluntad de las partes; así, en materia de fundaciones, la voluntad del fundador no es soberana en sentido absoluto [*cfr.* art. 35.1º LF, que encomienda al protectorado el cumplimiento de la legalidad]; sobre la constitucionalidad de la supervisión por parte del protectorado siguiendo la STC 49/1988, de 22 de marzo, y la imposibilidad de constituir fundaciones «a fe y a conciencia», por tanto, excluyendo el control del protectorado, *vid.* PIÑAR MAÑAS, J. L., “El protectorado actual y propuestas de reforma”, *Manual de Fundaciones (Régimen jurídico, fiscal y contable)*, RUIZ OJEDA, A. (coord.), Civitas, Madrid, 1999, pp. 82 y 89-90. Igualmente respecto de las fundaciones, ha de tenerse en cuenta que la voluntad del funda-

cambio de actitud de los poderes públicos respecto de este tipo de entidades, especialmente asociaciones y fundaciones, no ha implicado la desaparición de los mecanismos de control, si bien ha variado su intensidad -con una tendencia a la simplificación y flexibilización (*cf.* arts. 21-22 LF respecto del art. 993 Cc.)- y contenido -potenciando las funciones de apoyo y asesoramiento del protectorado (*vid.* también el art 39 LF relativo a las funciones del Consejo Superior de Fundaciones)-³⁰.

Sin perjuicio de las consideraciones anteriores, cabe ampliar el campo de análisis al contemplar la normativa relativa a la cooperación internacional y el voluntariado. La primera regula uno de los ámbitos de actuación del Tercer sector. La segunda un aspecto colateral íntimamente ligado al desarrollo de sus actividades; en efecto, el legislador español no considera el puro voluntarismo, esto es, la acción individual y/o aislada o esporádica, sino el voluntariado organizado que pretende la reconducción de la actuación voluntaria hacia organizaciones que aprovechen y encaucen eficazmente el esfuerzo de los voluntarios. Por tanto, sólo se re-

dor no constituye un criterio orientador exclusivo, sino que ha de atenderse al interés general [art. 35.1º e) LF]. *Vid.* LINARES ANDRÉS, L., *Las fundaciones. Patrimonio, funcionamiento y actividades*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, pp. 64-76; 84 y ss.; REAL PÉREZ, A., "La voluntad del fundador en el derecho de fundaciones", *Manual de fundaciones*, cit., pp. 69-70; PIÑAR MAÑAS, J. L. / REAL PÉREZ, A., *Derecho de fundaciones y voluntad del fundador (Estudio, desde la evolución del Derecho español de fundaciones, del régimen jurídico de la voluntad del fundador en la Constitución de 1978 y en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre)*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, especialmente respecto de la compatibilidad entre libertad del fundador y control público, pp. 167 y ss.

³⁰ PIÑAR MAÑAS, J. L., "El protectorado actual...", cit., pp. 82-83. Así, respecto de la supervisión por el protectorado de las decisiones del patronato, su finalidad protectora no implica la equiparación de la fundación a una persona sometida a curatela, pese a que históricamente se mantuvo esta opinión (*vid.* LINARES ANDRÉS, L., *op. cit.*, pp. 64-73). Respecto de la naturaleza jurídica de la actividad del protectorado, *vid.* CUSCO, M. / CUNILLERA, M., *op. cit.*, pp. 158-161. Esta mayor autonomía en la gestión fundacional debe implicar una mayor exigencia de responsabilidad respecto de los patronos (*cf.* PIÑAR MAÑAS, J. L., "El protectorado actual...", cit., p. 106); también de la propia fundación si se considera la supresión de las limitaciones a la embargabilidad de los bienes fundacionales. Más discutible, sin embargo, resulta la relación establecida entre la relativa desregularización que supone la relajación de los mecanismos de control de la fundación y la subsidiariedad en la actuación de los poderes públicos [GONZÁLEZ CUETO, T., *op. cit.*, pp. 31-33, 166, 173-174, 266-268].

conoce el estatuto de voluntario en el seno de las organizaciones que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 6/1996, de 15 de enero, del voluntariado (LV)³¹.

En efecto, pese a la fragmentación que caracteriza hasta el momento la legislación aplicable al Tercer sector, es posible advertir un fondo común –la acción solidaria– que, más allá de la diversidad de perspectivas, explica la existencia de puntos de encuentro entre las distintas regulaciones. Por otra parte, dentro de su –limitado– ámbito de actuación, tanto la normativa sobre voluntariado como la de cooperación al desarrollo comparten el propósito de abarcar las distintas facetas del fenómeno regulado. Así, la Ley 6/1996, de 15 de enero, pretende regular todas las cuestiones relativas al estatuto del voluntariado (como señala su Exposición de Motivos punto III “La Ley no distingue donde la realidad no lo ha hecho y contempla el voluntariado en toda su diversidad...”); mientras que la Ley 23/1998, de 7 de julio, se presenta como fruto de un esfuerzo de integración normativa al articular en un único texto el conjunto de las medidas e instrumentos que han ido configurando la política de cooperación al desarrollo (cfr. Exposición de Motivos II y art. 1)³².

La cuestión que se suscita es si resulta posible encontrar en ambas regulaciones mayor flexibilidad respecto de los modelos jurídicos que la mostrada por el legislador español desde la perspectiva de régimen fiscal especial.

1. Las entidades sin ánimo de lucro y la organización del voluntariado

El art. 8.1º de la Ley 6/1996, de 15 de enero, del voluntariado, exige de las organizaciones en que se integran los voluntarios estar legalmente constituidas, dotadas de personalidad jurídica propia, carecer de ánimo de lucro y desarrollar programas en el marco de las actividades de interés general recogidas en el art. 4 de la misma Ley.

A la definición de organización de voluntariado responden, sin lugar a duda, las fundaciones y las asociaciones (declaradas de utilidad pública), pero se trata de

³¹ Sobre el proceso de institucionalización del voluntariado, *vid.* MARTÍNEZ PISÓN, J., / GARCÍA INDA, A. (coord.), *El voluntariado: regulación jurídica e institucionalización social*, Egido Ed., Zaragoza, 1999.

³² Al respecto, *vid.* TRIGO GARCÍA, B., “Entidades sin fines de lucro. Panorama actual del Tercer sector en España”, *Revista Jurídica del Perú*, Trujillo, núm. 56, 2004, pp. 25-50.

averiguar si es posible identificar en nuestro ordenamiento otro tipo de persona jurídica sin ánimo de lucro y que desarrolle actividades de interés general.

La ausencia de finalidad lucrativa se contempla respecto de las agrupaciones de interés económico en el art. 2. 2º de la Ley 12/1991, de 29 de abril, al señalar que este tipo de persona jurídica no tiene ánimo de lucro para sí misma: su finalidad es facilitar el desarrollo o mejorar los resultados de la actividad de sus socios. Ahora bien, sin perjuicio de que el requisito de la ausencia de ánimo de lucro deba interpretarse en el sentido de que excluye el reparto de beneficios entre los miembros de la entidad, se echa claramente en falta el interés general que habría de guiar su actuación.

A su vez, la idea de solidaridad ha sido acogida en algunas modalidades societarias; es el caso de las mutualidades y las sociedades cooperativas en relación con las cuales empieza a hablarse de economía social³³. Ambos supuestos aparecen contemplados en el art. 1. 4º de la LOA como excluidos del ámbito de aplicación de dicha Ley atendiendo a la finalidad lucrativa (cfr. Exposición de Motivos punto II).

No obstante, la normativa reguladora de las mutualidades³⁴ establece la ausencia de ánimo de lucro. Así en el sector de seguros, el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados (Real Decreto legislativo 6/2004, de 29 de octubre)³⁵. Concretamente respecto de las mutualidades de previ-

³³ La descripción de la economía social como un conjunto de cuatro tipos de formas organizativas jurídicas -cooperativas, mutualidades, asociaciones y fundaciones- se recoge en el Dictamen del Comité Económico y Social sobre Economía social y mercado único (DOCE 2000/C 117/11). Vid. FERNÁNDEZ RUIZ, J. L. / MARTÍN REYES, M. A., *Fundamentos de Derecho mercantil*, t. I, 4ª ed., Edersa, Madrid, 2003, p. 531; BROSETA PONT, M., *Manual de Derecho mercantil*, vol. I, 11ª ed., a cargo de F. MARTÍNEZ SANZ, Tecnos, Madrid, 2002, pp. 603-604.

³⁴ Se hace referencia, lógicamente, a las mutualidades de carácter privado, con la exclusión de las que tienen naturaleza de organismo público (sobre Mutualidad General de Funcionarios Civiles del Estado, vid. art. 5. 1º del Real Decreto Legislativo 4/2000, de 23 junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Seguridad Social de los funcionarios civiles del Estado).

³⁵ Cfr. art. 64. 3º a) respecto de las mutualidades de previsión social. Vid. también el art. 9. 2º a) a propósito de las mutuas y cooperativas a prima fija y el art. 10. 2º respecto de las mutuas y cooperativas a prima variable. De acuerdo con el art. 7. 3º, las entidades aseguradoras se constituirán mediante escritura pública, que deberá ser inscrita en el Registro Mercantil, adquiriendo con dicha inscripción su personalidad jurídica.

sión social cabe advertir un cierto carácter social y protector, al ejercer una modalidad aseguradora de carácter voluntario complementaria al sistema de Seguridad Social obligatoria (*vid.* art. 64. 1º del texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados). Pese a ello, no parece que puedan considerarse integradas en el Tercer sector, sin perjuicio de que entidades inscritas en él puedan contribuir a su desarrollo³⁶; tampoco parece que pueda hablarse de las mutualidades como organizaciones de voluntariado. Las razones de la exclusión se fundamentarían en su objeto, esto es, la actividad aseguradora³⁷ y su asimilación al régimen de sociedades³⁸.

Expresamente la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas pretende aunar en su regulación los valores éticos y sociales propios del movimiento cooperativista (*cfr.* Exposición de Motivos de la Ley que cita la solidaridad, democracia, igualdad y vocación social) con la competitividad, la eficacia y rentabilidad propias de su carácter empresarial³⁹. Pese a este carácter societario, la disposición adicional

³⁶ En efecto, cabe que las aportaciones procedan no sólo de los mutualistas, sino también de "otras entidades o personas protectoras" (*cfr.* art. 64. 1º del texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados y arts. 8. 4º y 33 del RD 1430/2002, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento de mutualidades de previsión social).

³⁷ Se deduce de la normativa legal que la aseguradora ha de ser su actividad principal (*cfr.* arts. 15-16 RD 1430/2002), si bien cabe que las mutualidades que cumplan los requisitos establecidos legalmente puedan otorgar prestaciones sociales (art. 64. 2º del texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados; sobre la definición de estas prestaciones *vid.* art. 4. 2º del RD 1430/2002). En el mismo sentido el art. 2. 2º de la Ley catalana 10/2003, de 13 de junio, de mutualidad de previsión social. *Cfr.* el art 4 LV, que establece como requisito de las organizaciones de voluntariado el desarrollar programas en el marco de actividades de interés general.

³⁸ *Cfr.* MARTÍN PASCUAL, C., *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pp. 16-17 a propósito del enfoque de la llamada economía social. V. gr. a efectos de liquidación, el art. 28 del texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados se remite al régimen de la sociedad anónima. Aun cuando se insistirá en ello más adelante, conviene aclarar que no basta el hecho de que las mutualidades desarrollen una actividad comercial [*cfr.* STS (contencioso-administrativo) de 22 de octubre de 1991 (RJ 1991/8513)]. En este sentido, el art. 1. 3º a) de la Ley 4/2003, de 28 de febrero de asociaciones de Canarias, excluye del ámbito de aplicación de la ley las entidades que se rijan por las disposiciones relativas al contrato de sociedad, tales como sociedades civiles, mercantiles, cooperativas y mutualidades.

³⁹ *Cfr.* art. 1 LC – *Concepto y denominación*. 1º *La cooperativa es una sociedad constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la reali-*

primera LC califica como sociedades cooperativas sin ánimo de lucro⁴⁰ las que gestionen servicios de interés colectivo o de titularidad pública, así como las que realicen actividades económicas que conduzcan a la integración laboral de las personas que sufran cualquier clase de exclusión social y en sus estatutos recojan expresamente que: a) los resultados positivos que se produzcan en un ejercicio económico no podrán ser distribuidos entre sus socios; b) las aportaciones de los socios al capital social, tanto obligatorias como voluntarias, no podrán devengar un interés superior al interés legal del dinero, sin perjuicio de la posible actualización de las mismas; c) el carácter gratuito del desempeño de los cargos del Consejo Rector, sin perjuicio de las compensaciones económicas, procedentes por los gastos en los que puedan incurrir los consejeros en el desempeño de sus funciones; d) las retribuciones de los socios trabajadores o, en su caso, de los socios de trabajo y de los trabajadores por cuenta ajena no podrán superar el 150 por 100 de las retribuciones que en función de la actividad y categoría profesional, establezca el convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector.

La calificación de las cooperativas que cumplan estos requisitos como entidades sin ánimo de lucro no lleva a incluirlas en las entidades sin fines lucrativos contempladas por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (cfr. art. 2)⁴¹, aunque sí permite configurar la categoría de las cooperativas de iniciativa

zación de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional (...). 2º Cualquier actividad económica lícita podrá ser organizada y desarrollada mediante una sociedad constituida al amparo de la presente Ley. Ha de señalarse que las sociedades cooperativas son personas jurídicas; como establece el art. 7 LC, la sociedad cooperativa se constituirá mediante escritura pública que deberá ser inscrita en el Registro de sociedades cooperativas, adquiriendo con la inscripción personalidad jurídica.

⁴⁰ MARÍN LÓPEZ, J. J. (en *Derecho civil*, CARRASCO PERERA (dtor), 2ª ed., Tecnos, Madrid, 2004, p. 211) señala que las cooperativas, aun caracterizadas legalmente como sociedades, no tienen ánimo de lucro, pues su finalidad es la de satisfacción de necesidades y aspiraciones sociales y económicas de sus miembros. Tal opinión es inexacta pues confunde el carácter no lucrativo con la persecución de fines no patrimoniales o, al menos, no exclusivamente patrimoniales, como son la satisfacción de necesidades de los socios y la ayuda mutua entre ellos; además ha de tenerse en cuenta que, propiamente, la ausencia de ánimo lucrativo es tan sólo predicable de algunas cooperativas.

⁴¹ De acuerdo con la disposición adicional novena de la LC, el régimen tributario aplicable a las sociedades cooperativas calificadas como entidades sin ánimo de lucro será el estable-

social⁴², esto es, aquellas cooperativas que, sin ánimo de lucro y con independencia de su clase, tienen por objeto social, bien la prestación de servicios asistenciales mediante la realización de actividades sanitarias, educativas, culturales u otras de naturaleza social, o bien el desarrollo de cualquier actividad económica que tenga por finalidad la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social y, en general, la satisfacción de necesidades sociales no atendidas por el mercado.

Por tanto, haciendo abstracción de su carácter societario, cabe concluir que las cooperativas calificadas de iniciativa social serían susceptibles de cumplir los requisitos para ser consideradas organizaciones de voluntariado⁴³.

2. Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo

Ya se indicó que en materia de cooperación internacional se admite implícitamente un ámbito de actuación más extenso que el que deriva de la definición de entidades sin ánimo de lucro contenida en la Ley 49/2002.

La amplitud de la definición del art. 32 de la Ley 23/1998, de 7 de julio, de cooperación internacional para el desarrollo, se corresponde con las previsiones del art. 35 de la misma Ley en materia de régimen fiscal, que contempla como organizaciones no gubernamentales entidades que no revistan la forma jurídica y no cumplan con los requisitos exigidos en la Ley 49/2002⁴⁴.

cido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de régimen fiscal de las cooperativas, en lugar de remitirse al régimen específico en aquel momento recogido en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. *Cfr.* disposición adicional segunda de la Ley 49/2002.

⁴² *Vid.* art. 106 LC. Respecto de estas cooperativas, a las que se aplicarán las normas relativas a la clase de cooperativas a que pertenezcan, se permite la participación en calidad de socios de las entidades y organismos públicos.

⁴³ Sobre su posible inclusión en el Tercer sector, *vid.* el punto 3 de este mismo epígrafe, de nuevo en relación con la finalidad no lucrativa y el destino del patrimonio de la cooperativa.

⁴⁴ Sólo en la Comunidad de Navarra se ha superado esta distinción, de modo que todas las ONGs de desarrollo disfrutan del mismo tratamiento tributario con independencia de su forma jurídica (PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *op. cit.*, pp. 76-77 y nota 111).

Con carácter general, el art. 35. 2º de la Ley 23/1998, señala que la exención subjetiva prevista en el art. 45. 1º del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, resultará de aplicación a las entidades contempladas en el mismo que realicen las actividades a que dicho precepto se refiere en el marco de la cooperación al desarrollo.

Estas entidades serán, entre otras, las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley; las Cajas de Ahorro, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social; la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español; el Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española; la Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles; la Obra Pía de los Santos Lugares. Asimismo, se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales que para este impuesto establecen en una serie de disposiciones entre las que se cuentan: la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa; la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte; la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas; la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico; la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España; la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación con la Comisión Islámica de España.

De acuerdo con el apartado 3º del art. 35 de la Ley 23/1998, las actividades de cooperación para el desarrollo enumeradas en el art. 9 de la misma Ley – cooperación técnica, económica, ayuda humanitaria y educación para el desarrollo y sensibilización social- tienen la consideración de actividades de asistencia social a efectos del disfrute de la exención prevista en el art. 20. 1º número 8.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor añadido. Este precepto prevé la exención de las prestaciones de servicios de asistencia social –entre las

que se encuentra la cooperación para el desarrollo (letra l)- efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social.

Finalmente, el art. 35. 5º de la Ley 23/1998 dispone que el régimen tributario aplicable a las organizaciones no gubernamentales de desarrollo cuando no cumplan los requisitos exigidos en la Ley 49/2002, será el establecido en el capítulo XV de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto de sociedades, en la actualidad, Capítulo XV del Título VII, relativo al régimen de entidades parcialmente exentas⁴⁵. De acuerdo con el art. 9. 3º del texto refundido (por remisión del art. 120), están parcialmente exentas del impuesto, entre otras, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre (*cfr.* art. 28 del texto refundido LIS).

De nuevo, nos encontramos con una alusión genérica que conlleva una remisión a la normativa específica para determinar cuáles son esas entidades e instituciones sin ánimo de lucro no beneficiarias del régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002. De lo visto hasta el momento, cabe concluir que se integrarían en este grupo junto a las cooperativas de iniciativa social, un conjunto de entes singulares que cuentan con una regulación propia: entidades religiosas, Cruz Roja, Cajas de Ahorro⁴⁶, etc.

⁴⁵ Disposición adicional única del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades, se entenderán realizadas a los preceptos correspondientes del texto refundido que se aprueba por este Real Decreto Legislativo.

⁴⁶ A propósito de la discutida naturaleza jurídica de las Cajas de Ahorro se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en el sentido de que, dadas sus especiales características y evolución, desde su inicial configuración como entidades benéfico-sociales a su configuración como entidades de crédito dentro del sistema financiero, no es posible considerarlas hoy como fundaciones en el sentido que la doctrina generalmente admitida, y con ella el art. 34 de la Constitución, da a este concepto, sin negar que las Cajas tengan un cierto carácter fundacional o puedan calificarse dogmáticamente de fundaciones a los efectos de encajarlas en una de las figuras jurídicas reconocidas por nuestro Derecho. *Vid.* SSTC núm. 48/1988, de 22 marzo (RTC 1988/48) y núm. 49/1988, de 22 marzo (RTC 1988/49).

3. Una visión crítica a la luz de la relación entre régimen fiscal y Derecho privado

Como se apuntó anteriormente, junto a la limitación de los modelos jurídicos admitidos por el legislador, han de tenerse en cuenta una serie de requisitos relativos a la organización y funcionamiento de las entidades que aspiran a integrarse en el Tercer sector. Ambas restricciones actúan de manera cumulativa⁴⁷. Ahora bien, ¿por qué no superar la estricta limitación de modelos jurídicos y dar preferencia a los requisitos de índole organizativa y estructural, de modo que una entidad que cumpliera estas condiciones pudiera beneficiarse del régimen fiscal más beneficioso con independencia de su forma jurídica?

Es desde esta perspectiva que cobra pleno sentido la relación entre régimen fiscal y Derecho privado⁴⁸, abriendo paso a una propuesta de reforma que conllevaría la modificación de esquemas jurídicos tradicionales y la consiguiente ampliación del ámbito del Tercer sector.

En primer lugar, la distancia entre entidades con ánimo de lucro y sin finalidad lucrativa es menor de la que, en un primer momento, podría pensarse⁴⁹. Vol-

⁴⁷ Lo que desde el punto de vista tributaria ha llevado a hablar de entidades protegidas y entidades especialmente protegidas (*vid.* MARTÍN PASCUAL, C., *op. cit.*, p. 30).

⁴⁸ En este sentido, ha de destacarse la coordinación entre régimen fiscal y regulación sustantiva, al menos en cuanto a sus líneas orientadoras, sin perjuicio de la existencia de discordancias puntuales; así la reforma de la Ley de fundaciones de 1994 y su sustitución por las Leyes 49/2002 y 50/2002. La consolidación de las entidades integrantes del Tercer sector, en especial, de las fundaciones y la mayor confianza del Estado en la sociedad civil, han propiciado una relajación del control público. Expresamente, entre los objetivos de la nueva Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones, se cuenta el reducir la intervención de los poderes públicos en el funcionamiento de dichos entes potenciando las funciones de apoyo y asesoramiento del protectorado y limitando el requisito de la autorización previa. Por su parte, la Ley 49/2002 acompaña la mejora de la fiscalidad del sector no lucrativo con la reducción de controles administrativos previos y la flexibilización de los requisitos para poder optar al régimen especial, *v. gr.* a propósito de la realización de actividades económicas. Sobre este examen de conjunto y las reservas sobre la eficiencia del nuevo sistema, *vid.* HERRERO MALLOL, C., *op. cit.*, p. 140.

⁴⁹ Así lo reconoce la Exposición de Motivos punto II de la LOA cuando, al excluir del ámbito de aplicación de la Ley de acuerdo con el criterio del fin de lucro a entes de base personal como las sociedades civiles y mercantiles o las cooperativas (*cfr.* art. 1. 4), admite, no obstante, que el art. 22 de la Constitución Española puede proyectar, tangencialmente, su ámbito protector cuando en este tipo de entidades se contemplen derechos que no tengan carácter patrimonial.

vamos a supuestos antes mencionados, las agrupaciones de interés económico, las mutualidades y las cooperativas⁵⁰.

En el primer caso nos encontramos ante una entidad sin ánimo de lucro para sí misma que busca favorecer la actividad de sus socios, desde un punto de vista estrictamente formal, terceros, en cuanto personas físicas o jurídicas dotadas de personalidad propia y distinta de la de la agrupación. Ello no es óbice para que se consideren los beneficios procedentes de las actividades de la agrupación como beneficios de los socios y sean repartidos entre ellos (art. 21 de la Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico) y, en general, para que le sean de aplicación supletoriamente las normas de la sociedad colectiva que resulten compatibles con su específica naturaleza (art. 1 de la Ley 12/1991).

Por su parte, la cooperativa es una sociedad que tiene por objeto la realización de actividades empresariales, en general, cualquier actividad económica lícita, encaminadas a satisfacer las necesidades y aspiraciones económicas y sociales de sus socios (art. 1. 1º y 2º LC). Este carácter societario resulta compatible con la aplicación de parte de los excedentes a finalidades educativas y de promoción, así como con el establecimiento de limitaciones al destino de los bienes y derechos que integran el haber social tras la liquidación (*cfr.* arts. 58 y 75 LC)⁵¹. Igualmente,

⁵⁰ Precisamente, supuestos examinados por PAZ ARES, C., para rechazar la construcción de un concepto de sociedad sobre bases causales, "Ánimo de lucro y concepto de sociedad (Breves consideraciones a propósito del art. 2.2 LAIE)", en *Derecho mercantil de la Comunidad Económica Europea. Estudios en Homenaje a José Girón Tena*, Madrid, Civitas, 1991, pp. 740-743.

⁵¹ Al fondo de educación y promoción habrá de reservarse al menos el 5 por 100 de los excedentes de la cooperativa, destinándose —eventualmente en colaboración con otras sociedades o entidades— a la formación y educación de los socios y trabajadores, la difusión del cooperativismo, la promoción cultural, profesional y asistencial del entorno local o de la comunidad en general, así como la mejora de la calidad de vida y del desarrollo comunitario y las acciones de protección medioambiental (*cfr.* art. 56 LC). Dicho fondo es irrepartible entre los socios, incluso en caso de liquidación de la cooperativa. Además han de tenerse en cuenta otras limitaciones a la hora de determinar el destino del haber social resultante de la liquidación. Satisfechas las deudas, descontado el fondo de educación y promoción, reintegrados a los socios el importe de las aportaciones y su participación en los fondos de reserva voluntarios que tengan carácter repartible, el haber líquido sobrante se pondrá a disposición de la sociedad cooperativa o entidad federativa designada por la cooperativa; a falta de designación, se ingresará a la Confederación estatal de cooperativas de la clase correspondiente a la cooperativa en liquidación y, de no existir la Confederación correspondiente, se ingresará en el Tesoro Público con la finalidad de destinarlo a la constitución de un fondo para la promoción del cooperativismo.

se admite de manera expresa que cualquier clase de cooperativa, no se olvide, calificada por la ley como sociedad, carezca de ánimo de lucro (*cfr.* art. 106 LC relativo a las cooperativas de iniciativa social).

Tampoco la ausencia de finalidad lucrativa de las mutualidades excluye su asimilación al régimen societario, concretamente, al régimen de la sociedad anónima [*cfr.* respectivamente, art. 64. 3º a) y arts. 27-28, entre otros, del texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados]⁵².

Paralelamente, ha de tenerse en cuenta que la carencia de finalidad lucrativa que se presupone en las fundaciones y asociaciones no obsta a la realización por este tipo de entidades de actividades económicas (*vid.* art. 13 LOA y art. 24 LF 2002; *cfr.* art 3. 2º 3 Ley 49/2002)⁵³, siempre salvaguardando el destino de los beneficios obtenidos con ellas y la prohibición de reparto entre sus miembros y/o administradores⁵⁴.

En segundo lugar, ha de matizarse la garantía institucional que presuntamente representan los modelos jurídicos fundación y asociación respecto de la adscripción del patrimonio a un fin: responden a un esquema jurídico concreto que dista de resultar inmutable.

En relación con los caracteres que antes mencionaba, debe destacarse la reducción de la intervención de los poderes públicos en el funcionamiento de las fundaciones, de hecho, uno de los objetivos principales de la Ley 50/2002 (*cfr.* Exposición de Motivos, punto II) y que se traduce en que muchas de las actuaciones del Protectorado, así respecto de la enajenación y gravamen de bienes y derechos fundacionales que no formen parte de la dotación o estén directamente vincu-

⁵² Expresamente, la Exposición de Motivos de la Ley señala como una de sus finalidades el adecuar las causas y el procedimiento de revocación y disolución, así como el régimen de liquidación, al general de sociedades mercantiles -inspirándose en la Ley de sociedades anónimas-, de modo que sólo se recojan las especialidades del propio sector asegurador.

⁵³ Como señala el Dictamen del Comité Económico y Social sobre «Economía social y mercado único», antes citado, las empresas de economía social son organizaciones que no tienen como objetivo único o primordial el obtener beneficios, no obstante, deben esforzarse por ser económicamente eficaces para poder utilizar sus excedentes económicos a fin de fomentar sus objetivos.

⁵⁴ Sobre la evolución de la comprensión de la ausencia de ánimo de lucro, desde la gratuidad de la prestación hasta la determinación del destino de las ganancias, *vid.* CUSCO, M. / CUNILLERA, M., *op. cit.*, pp. 38-39.

lados al cumplimiento de los fines fundacionales, tienen lugar *a posteriori* (art. 21. 2º. y 3º LF). Respecto de las asociaciones, ya se señaló que el control público se ejercita respecto de las asociaciones de utilidad pública que deben cumplimentar - además de las obligaciones documentales y contables que el art. 14 señala para las asociaciones en general- una serie de obligaciones de rendición de cuentas e información que se justifican por los especiales derechos que la ley les reconoce, en especial, de carácter económico y fiscal (arts. 33 y 34 LOA; *cfr.* en la Ley de fundaciones el art. 25 respecto de la contabilidad y auditoría de las fundaciones⁵⁵ y el art. 35. 1º relativo a la facultad del Protectorado de solicitar información sobre la aplicación de los recursos económicos de la fundación).

A propósito de la gratuidad del cargo de administrador, esta exigencia no existe respecto de las asociaciones [art. 12. 5º LOA; *cfr.* el art. 32. 1º c) de la misma Ley en relación con las asociaciones de utilidad pública]⁵⁶ y respecto de las fundaciones se ha atemperado al permitirse la retribución a los patronos por servicios distintos del desempeño de su cargo (art. 15. 4º párr. 2º LF).

Por lo que se refiere a la prohibición de reversión de los bienes y derechos que resten tras la liquidación al fundador o a los asociados, es cierto que se mantiene en el ámbito estatal, pero la situación podría ser distinta⁵⁷. De hecho, tal exigen-

⁵⁵ Se busca, en definitiva, asegurar la transparencia en la gestión (GONZÁLEZ CUETO, T., *op. cit.*, pp. 206-207). *Vid.* Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación al plan general de contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de las mismas.

⁵⁶ El art. 3. 5º de la Ley 49/2002 exige, con carácter general, que los cargos de patrono, representante estatuario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas para ser exceptuadas de gravamen; no obstante, tal exigencia no es de aplicación a las entidades mencionadas en el art. 2 e) de la misma Ley (federaciones deportivas, Comité olímpico y Comité paralímpico) y respetará el régimen específico establecido para las asociaciones declaradas de utilidad pública.

⁵⁷ A propósito de la discusión sobre el carácter esencial de la prohibición de reversión respecto del concepto de fundación, *vid.* CUSCO, M. / CUNILLERA, M., *op. cit.*, pp. 212-213. En todo caso, PIÑAR MAÑAS, J. L. / REAL PÉREZ, A. (*Derecho de fundaciones y voluntad del fundador...*, *cit.*, p. 166) mantienen a propósito de la Ley de fundaciones de 1994 una interpretación de la prohibición de reversión que excluye su carácter absoluto, de modo que el remanente de los bienes y derechos que resten tras la liquidación de la fundación se destinará a otras entidades sin ánimo de lucro, si bien habrá que detraer la dotación -o los

cia se contiene en las leyes estatales especiales, pero no así en el Código civil, cuyo art. 39 establece que a la extinción de asociaciones y fundaciones, se dará a sus bienes la aplicación que las leyes, o los estatutos, o las cláusulas fundacionales, les hubiesen en esta previsión asignado. En este sentido, la remisión hecha al precepto codificado por el art. 24 de la Ley de 22 de junio de 1983, de régimen de las fundaciones de interés gallego implicaría la admisibilidad de la cláusula de reversión con independencia de quiénes fuesen los destinatarios del remanente de la entidad⁵⁸; y el mismo resultado sería admisible conforme a la Ley 1/1998, de 2 de marzo, de fundaciones de la Comunidad de Madrid⁵⁹. Adviértase que el art. 3. 6º de la Ley 49/2002 excluye de la condición de entidades sin fines lucrativos —a los efectos de dicha Ley— aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista a favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo.

Por tanto, estas restricciones operan en general como requisito estructural para optar por el régimen fiscal especial, al margen de la forma jurídica de la entidad y de su validez.

En conclusión, ¿dónde queda el carácter esencial de la finalidad lucrativa o de la ausencia de ánimo de lucro? Respecto de las garantías institucionales, ¿no pueden ser cubiertas estas exigencias en cuanto a estructura y funcionamiento de las entidades del Tercer sector por vía de pactos entre las partes y el establecimiento de un control contable de su actividad por parte de las Administraciones públicas?

Piénsese en un ente societario cuyo objeto social tuviera un carácter altruista y solidario (v. gr. el fomento y desarrollo del llamado comercio justo), cuyos bene-

bienes o derechos que ocupasen su lugar— si el fundador hubiera previsto una cláusula de reversión.

⁵⁸ Vid. GARCÍA RUBIO, Mª P., en *Manual de Derecho civil gallego*, AA.VV., Colex, Madrid, 1999, p. 75.

⁵⁹ Cfr. art. 27. 2º según el cual, los bienes y derechos resultantes de la liquidación de una fundación extinguida se les dará el destino previsto por el fundador. La Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de fundaciones de la Comunidad Valenciana, prevé expresamente (art. 26. 3º) la posibilidad de reversión al fundador de los bienes y derechos resultantes de la liquidación, pero sólo respecto de las fundaciones constituidas por personas jurídico-públicas (cfr. art. 33. 3º de la Ley estatal de fundaciones).

ficios se destinasen íntegramente a dicho fin, por tanto, excluyendo el reparto de ganancias entre los socios y habiendo acordado éstos que, en caso de liquidación, el haber social no retorne a ellos sino que corresponda a una entidad no lucrativa que persiga objetivos semejantes. Puede suceder que dos personas hayan decidido dedicar unos años de su vida a este objetivo, aportando sus conocimientos, tiempo y esfuerzo y con un capital inicial reducido; no parece que la forma jurídica fundación sea la adecuada, dada la exigencia de dotación suficiente (*cfr.* art. 12 LF); tampoco la asociación, que requiere de tres o más personas (art. 5 LOA)⁶⁰, ni, por la misma razón, la sociedad cooperativa⁶¹; sí, en cambio, otra forma societaria.

Pese a la resistencia que pueda darse respecto de la superación de rígidos esquemas tradicionales⁶², entiendo que la hipótesis antes descrita sería perfectamente

⁶⁰ *Vid.* en sentido crítico respecto de la exigencia de un número mínimo de tres personas, J. GONZÁLEZ PÉREZ / G. FERNÁNDEZ FARRERES, *op. cit.*, p. 178.

⁶¹ Conforme al art. 8. 1º LC, con carácter general, las cooperativas de primer grado deberán estar integradas, al menos, por tres socios.

⁶² No cabe ignorar, en este sentido, la reciente evolución en materia de persona jurídica que defiende la neutralidad de la forma respecto de los fines de la misma. Este mismo principio de neutralidad es el que ha justificado la admisión de actividades económicas por parte de entidades tradicionalmente descritas como sin ánimo de lucro, caso de las fundaciones [*cfr.* art. 2 LF que define la fundación como una organización; *vid.* NIETO ALONSO, A., *Fundaciones: su capacidad. Especial consideración a la realización de actividades mercantiles e industriales*, Fundación Barrié de la Maza, A Coruña, 1996, pp. 323-332; de la misma autora, "Las fundaciones: neutralidad de sus fines", *Revista Gallega de Administración Pública*, núm. 28 2001, pp. 319-353 y en *Aspectos jurídico-económicos de las fundaciones (Jornadas celebradas en A Coruña 18-19 de junio de 2001)*, coords. D. BELLO JANEIRO / A. LUNA SERRANO, EGAP, pp. 285-304; asimismo, BARRAL VIÑALS, I., "El ejercicio de actividades económicas por parte de las fundaciones", en *Aspectos jurídico-económicos...*, *cit.*, pp. 100-103]. Respecto de la controvertida distinción entre asociación y sociedad, *vid.* J. GONZÁLEZ PÉREZ / G. FERNÁNDEZ FARRERES, *op. cit.*, pp. 62-72. El concepto tradicional de sociedad incluye el ánimo de lucro (así, el art. 1665 Cc. «*La sociedad es un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias*» y el art. 116 Ccom. «*El contrato de compañías por el cual dos o más personas se obligan a poner en fondo común bienes, industria o alguna de estas cosas, para obtener lucro*»); no obstante, se discute en la actualidad que esta nota deba considerarse esencial; en concreto, la regulación de las sociedades capitalistas hace hincapié en la forma adoptada y no en el objeto social, respecto del que no se establece ninguna restricción (*vid.* arts. 1 y 3 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades anónimas, y arts. 1 y 3 Ley 2/1995, de 23 de marzo, de sociedades de responsabilidad limitada). Por tanto, en la forma jurídica sociedad podrían tener cabida otros intereses además de los puramente económicos

válida, si bien la entidad no podría beneficiarse del régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002, precisamente, por la forma jurídica elegida.

Como se señaló, la aprobación de un nuevo régimen fiscal que flexibiliza los requisitos establecidos para acogerse a los incentivos fiscales (según la Exposición de Motivos punto I de la Ley 49/2002, con la finalidad de adaptarse a la realidad y como consecuencia lógica del desarrollo del Tercer sector) no ha supuesto, sin embargo, la ampliación de los modelos jurídicos contemplados, manteniéndose idéntico criterio restrictivo que en la Ley de 1994⁶³.

En mi opinión, ello carece de justificación una vez que se cumplan los requisitos previstos en el art. 3 de la Ley 49/2002, incluidos los mecanismos generales de supervisión y control de los entes beneficiarios de ventajas fiscales y eventuales receptores de subvenciones y ayudas públicas; se hace referencia, en especial, a los números 7 a 10 del precepto antes citado, que prevén la inscripción en el registro correspondiente y el cumplimiento de las obligaciones contables correspondientes, de rendición de cuentas y de elaboración de una memoria económica.

Cabría argumentar que, si para alcanzar la consideración de ente integrado en el Tercer sector se requiere un acuerdo expreso que adapte el estatuto de la entidad –no configurada como asociación o fundación– a las exigencias estructurales y funcionales establecidas por el legislador, existe el riesgo de que la voluntad de las partes modifique el estatuto de la entidad con el consiguiente incumplimiento de los requisitos contemplados en el art. 3 de la Ley 49/2002; ahora bien, la conse-

(*cfr.* en sentido contrario, la SAP Ciudad Real, de 7 de diciembre de 2001, JUR 2002/44611).

⁶³ Respecto del concepto de *economía social* y al plantearse el problema de su definición, el Comité Económico y Social reconoce que no todas las organizaciones incluidas en las formas organizativas tradicionalmente contempladas quieran ser consideradas parte de la economía social, al tiempo que otros actores que se identifican con la economía social no reúnen los requisitos legales específicos de aquellas formas organizativas; de ahí que el Comité exponga la posibilidad de que el fundamento jurídico y organizativo utilizado para definir el concepto haya quedado anticuado, a pesar de que la mayor parte de las actividades de la economía social estén organizadas conforme a aquellos modelos tradicionales (*vid.* Dictamen sobre Economía social y mercado único *cit.*, puntos 3.3. y 3.7). Asimismo, desde una perspectiva exclusivamente fiscal se ha criticado que la Ley 49/2002 mantenga un sistema de concesión de incentivos fiscales condicionado por el origen de las rentas, esto es, considerando la fuente de donde proceden los ingresos o la naturaleza de la entidad, en lugar de atender al destino de las mismas (PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *op. cit.*, pp. 34-35 y 100-107).

cuencia de tal actuación debería ser la misma prevista para el supuesto de que las personas jurídicas mencionadas en el art. 2 de la misma Ley dejaran de satisfacer dichas condiciones (*cfr.* art. 14. 2º y 3º de la Ley 49/2002, sobre la necesidad de probar por la entidad el cumplimiento de los requisitos exigidos y sobre las consecuencias de su incumplimiento)⁶⁴.

Una vez que se ha defendido la consideración de otros modelos jurídicos en la configuración del Tercer sector, la cuestión que ha de concretarse es si resulta admisible cualquier tipo de persona jurídica. De acuerdo con el razonamiento seguido hasta el momento, la respuesta parece obvia: en principio, cualquier persona jurídica que sea susceptible de cumplir los requisitos estructurales y de funcionamiento contemplados por el legislador.

Si, siguiendo la hipótesis expuesta más arriba, pensamos en una forma societaria mercantil, no cabe objeción posible; más aún, el núm. 8º del art. 3, en defecto de normas específicas sobre obligaciones contables de la entidad, prevé la aplicación del Código de comercio y disposiciones complementarias⁶⁵. Ahora bien, si nos planteamos una forma societaria civil surgen inmediatamente dos obstáculos: la ausencia de registro propio y la posibilidad de encontrar sociedades civiles sin personalidad jurídica (*cfr.* art. 1669 Cc.). Ambas cuestiones nos conducen al epígrafe siguiente.

III. LA EXIGENCIA DE PERSONALIDAD JURÍDICA

Ya se ha puesto de manifiesto la insistencia del legislador en la personalidad jurídica de los entes integrantes del Tercer sector⁶⁶, exigencia que, en principio,

⁶⁴ En otras palabras, los beneficios fiscales son condicionales también para estas entidades (PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *op. cit.*, pp. 202-204).

⁶⁵ Ha de recordarse que la intervención pública se presenta en términos de control de las actividades de la entidad (en este caso societaria), no de injerencia en su funcionamiento, y únicamente a los efectos de constatar el cumplimiento de los requisitos que permiten optar por incentivos fiscales o ayudas públicas, requisitos que se han tomado como criterio de delimitación de las entidades que constituyen el Tercer sector como realidad individualizada desde la perspectiva jurídica. Por tanto, entiendo que no se contravendría el respeto a la libertad de empresa (art. 38 CE), sino que se actuaría en el contexto del fomento del interés general.

⁶⁶ *Vid.* también el art. 3. 3º de la Ley 50/2002, que sólo contempla como beneficiarios de la actividad fundacional personas físicas o jurídicas; o los arts. 3 y 5 que únicamente atribu-

debería resultar superflua respecto de unos entes llamados a actuar eficazmente en el tráfico y cuando el modelo elegido implica personalidad jurídica.

Ahora bien, no basta el reconocimiento de personalidad jurídica del ente, sino que es preciso que éste se encuentre inscrito en el Registro correspondiente; así en los casos en que el reconocimiento de personalidad no precisa de inscripción registral, como en las asociaciones. Como señala el art. 10 LOA, la inscripción registral hace pública la constitución y los Estatutos de las asociaciones y es garantía tanto para los terceros que con ellas se relacionan, como para sus propios miembros, lo que explica que se tome como punto de referencia en relación con su régimen de responsabilidad (*cfr.* art. 15 de la LOA; en relación con la protección de terceros, *vid.* también el art. 37. 3º LF relativo a los efectos de la inscripción registral).

El requisito de la inscripción se exige respecto de las fundaciones y se halla implícito en la declaración de utilidad pública de las asociaciones [*cfr.* art. 32. 1º e) de la LOA en relación con el art. 2 b) de la Ley 49/2002]; no obstante, el art. 3 apartado 7º de la Ley 49/2003 establece expresamente la exigencia de que la entidad esté inscrita en el registro correspondiente y, a la vista de la legislación aplicable, tal registro dependerá no sólo del tipo de persona jurídica (Registro de fundaciones, Registro de asociaciones), sino también de su ámbito de actuación, como ocurre respecto de las organizaciones no gubernamentales de desarrollo. Estas organizaciones podrán inscribirse en un Registro abierto en la Agencia española de cooperación internacional o en los registros que con idéntica finalidad puedan crearse en las Comunidades Autónomas; dicha inscripción constituye una condición indispensable para recibir de las Administraciones públicas ayudas o subvenciones computables como ayuda oficial al desarrollo y será también necesaria para acceder a los incentivos fiscales previstos para este tipo de organizaciones (art. 33. 1º y 2º de la Ley 23/1998, de 7 de julio, de cooperación internacional para el desarrollo). Por tanto, en la práctica, es posible que nos encontremos con más de una inscripción al ser varios los Registros pertinentes.

Al observar estos preceptos cabe pensar que con la exigencia de inscripción registral el legislador quiera ir más allá de la mera publicidad como fundamento de la personalidad jurídica o de la autonomía patrimonial cuando ésta no derive auto-

yen la capacidad para constituir una asociación o formar parte de las mismas a personas físicas o jurídicas.

máticamente de aquélla; en relación con la publicidad que proporciona, la inscripción registral interesa además como instrumento de control⁶⁷, no sólo en el momento de la constitución [art. 35.1º a) LF; *cfr.* respecto de la inscripción de asociaciones los arts. 24 y 30 LOA]⁶⁸, sino también de su funcionamiento, pues es en el registro donde queda constancia del cumplimiento de las obligaciones contables y documentales de la entidad (arts. 25-28 y 34 LOA y arts. 36-37 LF; *cfr.* art. 3 núms. 8-10 Ley 49/2002)⁶⁹.

Las anteriores consideraciones devalúan la importancia *per se* de la personalidad jurídica; más aún si tenemos en cuenta el creciente reconocimiento de capacidad a entes sin personalidad⁷⁰. Luego, ¿por qué no admitir este tipo de entes como integrantes del Tercer sector desde una perspectiva jurídica, incluso de Derecho fiscal?

Precisamente, aunque no es el único campo en que se produce⁷¹, quizá sea en el ámbito financiero donde con más amplitud se ha admitido la autonomía jurídica de entes sin personalidad jurídica; así en materia tributaria⁷².

⁶⁷ En este sentido, PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *op. cit.*, pp. 119-120. *Cfr.* a propósito de las mutualidades de previsión social los arts. 44 y ss. del RD 1430/2002, relativos a la supervisión de estas entidades por parte de la Administración; en especial, el art. 47 sobre registro administrativo.

⁶⁸ Ha de recordarse que la adquisición de personalidad jurídica por parte de las asociaciones tiene lugar sin intervención de los poderes públicos (art. 5 LOA), si bien la autonomía patrimonial y la declaración de utilidad pública se condicionan a la inscripción.

⁶⁹ Resalta el carácter garantista del registro de fundaciones, CUSCO, M. / CUNILLERA, M., *op. cit.*, p. 192; sobre su naturaleza jurídica, *vid. ibídem* pp. 186-188.

⁷⁰ Las dudas que plantea el concepto de persona jurídica y sus funciones hace tiempo que vienen siendo expuestas por la doctrina. *Vid.* DE CASTRO, F., *op. cit.*, en especial, pp. 137 y ss.; CAPILLA RONCERO, F., *op. cit.*, espec. pp. 143 y ss. En concreto, se pone en tela de juicio la virtualidad de la personificación como instrumento único de control y separación patrimonial, así como de reconocimiento de licitud y regularidad del ente personificado.

⁷¹ Se reconoce a las comunidades de bienes capacidad para ser parte en algunas relaciones contractuales; así el art. 9. 2º de la reciente Ley 49/2003, de 26 de noviembre, de arrendamientos rústicos, admite como arrendatarias las comunidades de bienes dedicadas a actividades agrarias y el art. 12. 1º de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas, prevé que puedan ser socios, en función de la actividad cooperativizada, las comunidades de bienes. En el ámbito procesal, se reconoce capacidad para ser parte en los procesos ante los tribunales civiles a las entidades sin personalidad jurídica previstas en la ley (art. 6. 5º Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento civil; *vid.* también el art. 544 de la misma ley).

La mayoría de los supuestos que se observan en el tráfico jurídico no se corresponden con el ámbito del Tercer sector⁷³; no obstante, no cabe excluir tal hipótesis, especialmente si tenemos en cuenta la existencia de previsiones normativas genéricas, como en materia de subvenciones, que reconocen entidades sin personalidad.

La Ley 38/2003, de 17 de noviembre, general de subvenciones, contempla como posibles beneficiarios de las mismas no sólo las personas jurídicas, sino también, cuando se prevea expresamente en las bases reguladoras, las agrupaciones de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, las comunidades de bienes o cualquier otro tipo de unidad económica o patrimonio separado que, aun careciendo de personalidad jurídica, puedan llevar a cabo los proyectos, actividades o comportamientos o se encuentren en la situación que motiva la concesión de la subvención (art. 11. 2º y 3º).

Naturalmente los poderes públicos están interesados en hacer un seguimiento y control de las subvenciones; como también se refleja en el ámbito del Tercer sector⁷⁴. Para llevar a cabo tal supervisión no es óbice la carencia de personalidad jurídica, sino que basta con adoptar algunas medidas complementarias que faciliten el control en este caso, sin perjuicio de las obligaciones de índole contable y registral que corresponden a todo beneficiario. Estas medidas complementarias se tra-

⁷² Vid. el art. 7 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (RDLeg 4/2004) que considera sujetos pasivos del impuesto entes sin personalidad jurídica, como los fondos de pensiones (*cfr.* arts. 2, 11, 12 RDLeg 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones), las uniones temporales de empresas (*cfr.* art. 7. 2º de la Ley 18/1982, de 26 de mayo) o las comunidades titulares de montes vecinales en mano común (*cfr.* arts. 1, 4 y 5 de la Ley 55/1980, de 11 de noviembre, sobre régimen de los montes vecinales en mano común). Vid. también la Orden EHA/3256/2004, de 30 de septiembre, por la que se establecen los términos en que podrán expedirse certificados electrónicos a las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el art. 35.4º de la Ley general tributaria.

⁷³ *Cfr.* art. 1. 4º LOA que excluye de su ámbito de aplicación las comunidades de bienes y propietarios, según explica la Exposición de Motivos (punto II), por no carecer de ánimo de lucro.

⁷⁴ *Cfr.* el art. 32. 1º c) LOA, que exige como requisito para la declaración de asociaciones de utilidad pública que los miembros de los órganos de representación que perciban retribuciones —*vid.* art. 11. 5º LOA— no lo hagan con cargo a fondos y subvenciones públicas. Vid. también el art. 2. 4º h) del Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública.

ducen en la necesidad de dejar constancia expresa de los compromisos de ejecución asumidos por cada miembro de la agrupación, así como del importe de subvención a aplicar por cada uno de ellos, que tendrán igualmente la consideración de beneficiarios, o de nombrar un representante o apoderado único de la agrupación, con poderes bastantes para cumplir las obligaciones que, como beneficiario, corresponden a la agrupación (art. 11. 3º párr. 2º de la Ley general de subvenciones).

Como se ve, la distancia entre entes con personalidad y sin personalidad a efectos de control y supervisión por parte de los poderes públicos no es insalvable y, de hecho, existen ya en el ordenamiento español situaciones que se aproximan a la hipótesis antes descrita de entes sin personalidad que podrían considerarse integrados en el Tercer sector: de una parte, las llamadas cuestaciones y suscripciones públicas; de otra, el patrimonio especialmente protegido del discapacitado.

Como reconoce expresamente la disposición adicional cuarta de la LODA, las cuestaciones y suscripciones públicas, actos benéficos y otras iniciativas análogas de carácter temporal, pueden tener finalidad solidaria, incluso cabe advertir en estos casos cierta idea de organización; no en balde, el art. 19 del Decreto de 20 de mayo de 1965, núm. 1440/65, de normas complementarias de la Ley de 24 de diciembre de 1964, de asociaciones, se refería a esta hipótesis como asociaciones de hecho⁷⁵. También predicaba su carácter temporal y, ciertamente, la mayoría de los supuestos carecen de estabilidad y continuidad. En cualquier caso y pese a la posibilidad de que los comités organizadores de tales actividades puedan actuar con cierta autonomía en el tráfico jurídico, carecen de personalidad jurídica distinta de la de sus promotores, quienes responden, personal y solidariamente, frente a las personas que hayan contribuido, de la administración y la inversión de las cantidades recaudadas.

⁷⁵ La doctrina se muestra vacilante ante la caracterización de estos supuestos [*vid.* respecto de la regulación anterior DE LOS MOZOS, J. L., "Derecho de asociación (Legislación española sobre asociaciones)", en *Derecho civil...*, cit., p. 303]; así, MARÍN LÓPEZ, J. J., (*op. cit.*, pp. 232-233) señala que es dudosa su naturaleza, pues hay una vertiente de asociación, por la unión de dos o más personas físicas o jurídicas y una faceta fundacional, pues la finalidad es la obtención de bienes; mientras que GONZÁLEZ PÉREZ, J / FERNÁNDEZ FARRERES, G., (*op. cit.*, pp. 468-470) parecen inclinarse por la idea de asociación de hecho y/o temporal. La figura guarda relación con los *comitati* (*comitati di soccorso o di beneficenza*) regulados en los arts. 39 y ss. del *Codice civile* italiano dentro del Título II dedicado a las personas jurídicas.

En segundo lugar, tal como se configura por la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad, el patrimonio especialmente protegido constituye un patrimonio autónomo y de destino, dado que los bienes y derechos que lo forman se aíslan del resto del patrimonio personal de su titular-beneficiario, sometiénolos a un régimen de administración y supervisión específico (arts. 5 y 7 de la Ley 41/2003)⁷⁶, siendo su finalidad la satisfacción de las necesidades vitales de su titular (*cfr.* art. 1. 1º de la Ley 41/2003). No se pronuncia el legislador expresamente sobre el régimen de responsabilidad a que se somete el patrimonio protegido, mientras que sí excluye la constitución de una persona jurídica.

Pese a sus evidentes similitudes en cuanto patrimonio adscrito a un fin y el carácter gratuito de las aportaciones⁷⁷, este último dato de la falta de personificación bastaría para descartar la idea de fundación⁷⁸; además, habría de tenerse en cuenta los intereses particulares presentes en la constitución del patrimonio protegido⁷⁹. Ahora bien, no es necesario forzar la figura para advertir en ella un régimen

⁷⁶ En la tramitación de la Ley se propuso la creación de un registro de patrimonios protegidos que no prosperó [*cfr.* Enmienda núm. 52 del Grupo Parlamentario Catalán (Convergencia i Unió) de adición de un nuevo apartado 4 al art. 7, BOCG, Congreso de los Diputados, VII Legislatura, Serie A: Proyectos de ley, 10 de septiembre de 2003, núm. 154-5, p. 39]; no obstante, sí se contempla la constancia registral de la cualidad de bien o derecho integrado en un patrimonio protegido (art. 8 de la Ley 41/2003).

⁷⁷ Las aportaciones de bienes y derechos al patrimonio especialmente protegido del discapacitado habrán de realizarse a título gratuito (*cfr.* arts. 1. 1º y 4. 1º de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad).

⁷⁸ Por no mencionar otras figuras en principio extrañas a nuestra tradición jurídica como es el *trust* (*vid.* MARTÍN SANTIESTEBAN, S., "El patrimonio de destino de la ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad: ¿Un acercamiento al «trust»?", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 612, 2004, pp. 1-7). *Cfr.* la propuesta legislativa italiana presentada el 4 de diciembre de 1998 relativa a las *Norme in materia di trust a favore di soggetti portatori di handicap* (Progetto di Legge- N. 5494, abandonado el 16 de noviembre de 1999 dando lugar a dos nuevas propuestas de Ley, sobre reforma de las sociedades fiduciarias y sobre disciplina del *trust*, respectivamente), que se justifica en las limitaciones de los instrumentos tradicionales del Derecho civil, en particular respecto de la necesidad de asegurar la asistencia a los sujetos discapacitados tras la muerte de sus progenitores y, en su caso -satisfechas las necesidades del hijo más débil-, respecto del interés de atribuir los bienes a otros hijos.

⁷⁹ Estos intereses particulares serán personales en cuanto el beneficiario o beneficiarios son personas individualmente determinadas, pero también -como supuesto más frecuente- fami-

privilegiado⁸⁰ que sirve de cauce para la realización de fines de interés general, como lo es, en abstracto, el facilitar o asegurar la atención e integración social de las personas con discapacidad. Como señala la Exposición de Motivos de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad, se trata de responder a la especial situación de estas personas, ordenando los medios necesarios para que la minusvalía que padecen no les impida el disfrute de los derechos que a todos los ciudadanos reconocen la Constitución y las leyes, logrando así que la igualdad entre tales personas y el resto de los ciudadanos sea real y efectiva. De este modo, la promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas está contemplada como fin de interés general en el art. 3. 1º de la Ley 49/2002, el art. 3. 1º de la LF o el art. 32. 1º a) de la LOA. Por otra parte, el art. 3. 4º de la Ley 49/2002 no excluye la posibilidad de que destinatarios de la actividad desarrollada por la entidad beneficiaria del régimen fiscal especial sean personas individualmente determinadas; sin perjuicio de reconocer excepciones, se limita a exigir que 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 la actividad ni se benefician de condiciones especiales [*cfr.* art. 3 LF y art. 32. b) LOA]

En definitiva, pese al carácter restrictivo de la definición legal por referencia a modelos jurídicos determinados, los contornos del Tercer sector continúan siendo controvertidos en nuestro ordenamiento, como corresponde a una realidad en expansión y cuya evolución no sólo ha dinamizado esos modelos jurídicos - fundaciones y asociaciones-, sino que también, al hilo de los cambios socio-económicos y jurídicos, debe llevar a replantear la propia definición de Tercer sector y el papel que en este ámbito deben jugar los poderes públicos en relación con la autonomía de la voluntad.

liars, pues la correcta atención y cuidado de los discapacitados sigue recayendo, todavía hoy en buena medida, en la familia (*vid.* arts. 3 y 4 de la Ley 41/2003).

⁸⁰ A su vez, la propia Ley 41/2003 regula el régimen tributario aplicable al discapacitado y establece una serie de medidas tributarias que favorecen la aportación a título gratuito a los patrimonios protegidos (Capítulo III *Modificación de la normativa tributaria*, arts. 15 y ss.).

FISCALIDAD DE LAS FUNDACIONES EN ESPAÑA

JOSÉ PEDREIRA MENÉNDEZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Oviedo

Sumario: I. INTRODUCCIÓN. II. MARCO NORMATIVO DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS. III. ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS. IV. CONDICIONES A CUMPLIR PARA DISFRUTAR DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL. 1. Perseguir fines de interés general. 2. Destino de las rentas a los fines. 3. Prohibición de desarrollo de explotaciones económicas ajenas a sus fines. 4. Destinatarios de las actividades. 5. Gratuidad de los cargos directivos. 6. No reversibilidad del patrimonio. 7. Inscripción registral. 8. Obligaciones contables y de rendición de cuentas. 9. Ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial y pérdida del mismo. V. DOMICILIO FISCAL. VI. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. VII. TRIBUTOS LOCALES. VIII. INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO. 1. Entidades beneficiarias del mecenazgo. 2. El régimen de donativos y aportaciones a entidades no lucrativas. A) *Donativos, donaciones y aportaciones deducibles.* B) *Base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones.* C) *La deducción en el IRPF.* D) *La deducción en el IS.* E) *La deducción en el IRNR.* F) *Actividades prioritarias de mecenazgo.* G) *Tratamiento de las plusvalías generadas con los donativos.* H) *Justificación documental de los donativos.* 3. Convenios de colaboración en actividades de interés general. 4. Desarrollo directo de actividades de interés general por parte de las empresas. 5. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. IX. INCENTIVOS FISCALES AL PATRIMONIO HISTÓRICO. 1. Imputación temporal de subvenciones. 2. Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Cultural. A) *Deducción por adquisición de bienes del PHE.* B) *Deducción por conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de bienes del PHE.* C) *Deducción por*

la realización de actuaciones en espacios declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO. D) Deducciones culturales en el IS. E) El Patrimonio cultural autonómico. X. LA DACIÓN EN PAGO. XI. CONCLUSIONES.

I. INTRODUCCIÓN

La *Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, ha venido a sustituir el Título II de la *Ley 30/1994*.

Lo primero que hemos de señalar es que esta Ley tiene por destinatarios a un grupo de sujetos más amplio que las fundaciones, de ahí que consideremos adecuada su tramitación independiente de la *Ley 50/2000, de 26 de diciembre, de Fundaciones*. Ahora bien, esto no significa que ambas normas no deban estar coordinadas.

En cuanto a su estructura la *Ley 49/2002* está dividida en dos partes bien diferenciadas. La primera regula el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y la segunda los incentivos fiscales al mecenazgo. Por tanto, no se diferencia del esquema que tenía el Título II de la *Ley 30/1994*. La *Ley 49/2002* ha sido desarrollada reglamentariamente a través del *Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*.

A lo largo de la exposición, vamos a intentar mostrar cuáles son las principales novedades que introduce la *Ley 49/2002*, respecto a lo que había establecido en su día la *Ley 30/1994*. Para ello, dividiremos la intervención en dos partes, en la primera abordaremos el régimen fiscal de las entidades no lucrativas y en la segunda los incentivos fiscales al mecenazgo.

Hay que señalar que esta norma no es de aplicación ni en el País Vasco ni en Navarra (*Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las Fundaciones y de las actividades de patrocinio*), que cuentan con su propia regulación en materia fiscal. En estos territorios es de suponer que se producirán algunos cambios para adaptar su normativa al nuevo régimen estatal. De hecho, así ha ocurrido ya en Vizcaya (*Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenaz-*

go) y Guipúzcoa (*Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*).

II. MARCO NORMATIVO DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

Lo primero que hemos de señalar es que este régimen fiscal especial sólo afecta al IS y a algunos impuestos locales. Por tanto, no establece un estatuto fiscal para estas entidades ya que, de hecho, no deroga los incentivos fiscales que hay en otras normas tributarias (LRHL, LIVA y LITPAJD). Es más, en cuestión de LITPAJD sólo se modifica la redacción del artículo 45.I.A.b) para adaptarla a las nuevas categorías de entidades no lucrativas existentes.

III. ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

En cuanto a cuáles son las entidades a las que puede aplicárseles el régimen fiscal especial, el artículo 2 de la Ley 49/2002, establece que serán: „

a) Las fundaciones.

b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública¹.

c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren las letras anteriores².

¹ Vid. Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública.

² En la redacción original del Proyecto de Ley no se exigía que estas entidades tuviesen la condición de fundación o asociación declarada de utilidad pública, lo que hubiera ampliado la aplicación de este régimen fiscal especial a un numeroso grupo de entidades. Vid. B.O.C.G. Congreso de los Diputados, Serie A, núm. 106-1, de 20 de agosto de 2002, p. 5. Tal vez, la idea inicial era la de seguir el ejemplo de la Comunidad Navarra, donde la *Ley 19/1999, de 30 de diciembre, de medidas tributarias*, había extendido desde el 1 de enero de 2000 el régimen tributario de las fundaciones regulado en la Ley Foral 10/1996 a las organizaciones no gubernamentales de desarrollo, reguladas en la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación internacional para el desarrollo, y a las aportaciones efectuadas a las mismas. Hoy en día, en la Comunidad Foral de Navarra, esta cuestión se regula en el artículo 22 de la *Ley Foral 5/2001, de 9 de marzo, de Cooperación al desarrollo*, en el que se

d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.

e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español³.

f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren las letras anteriores.

En la Disposición adicional quinta también se concede este régimen tributario a la Cruz Roja Española y a la ONCE. Por su parte, la disposición adicional sexta extiende este régimen a la Obra Pía de los Santos Lugares. Y la

concede el régimen fiscal de la Ley Foral 10/1996 tanto a estas entidades como a las donaciones y aportaciones que se les efectúen.

Tras todo lo expuesto, podemos indicar que el apartado c) del artículo 2 de la Ley 49/2002, al exigir que las entidades de cooperación al desarrollo tengan la forma jurídica de fundación o asociación declarada de utilidad pública, sobra por reiterativo y por poder inducir a confusión a los administrados que pueden pensar que a todas las ONG les es aplicable este régimen fiscal especial. Ello es así porque para la mayoría de los contribuyentes les es muy difícil discernir entre una simple asociación y una asociación declarada de utilidad pública. Por consiguiente, pensamos que ya que no se mantuvo la redacción original hubiera sido mejor eliminar este apartado del precepto.

³ Queremos destacar el hecho de que sólo se autorice a disfrutar de este régimen especial a las federaciones autonómicas que se encuentren integradas en la respectiva federación nacional. Tal circunstancia implica una limitación para las federaciones más pequeñas y que más necesitan disfrutar de un atractivo régimen de incentivos fiscales para sus colaboradores. No es extraño encontrarnos con federaciones territoriales de algún deporte no existente en el ámbito nacional y que por tanto carece de federación a ese nivel: lucha canaria, deportes autóctonos asturianos, etc. En todos estos casos dichas federaciones no tendrán acceso al régimen de incentivos fiscales de la Ley 49/2002. Desde luego, no pensamos que esta sea la mejor forma de incentivar el pluralismo cultural y el deporte de base amateur, muchas veces minoritario. Por todo ello, consideramos que debería haberse admitido la enmienda número 97 presentada por el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió) que proponía la siguiente redacción para el artículo 2.e): *“Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español. El requisito de integración de las federaciones autonómicas en la Federación española correspondiente no será exigible cuando se trate de una modalidad deportiva que no esté integrada en ninguna Federación española”*, vid. B.O.C.G. Congreso de los Diputados, Serie A, núm. 106-9, de 24 de octubre de 2002, p. 61. Desde luego, esta redacción hubiera sido mucho más respetuosa con la realidad del deporte español.

disposición adicional decimotercera permite optar por este régimen a las entidades benéficas de construcción constituidas al amparo del artículo 5 de la Ley de 15 de julio de 1954. A todas estas instituciones se las exime del cumplimiento de las condiciones a las que vamos a referirnos a continuación, salvo en lo relativo a la gratuidad de los administradores que pudieran nombrar en sociedades.

Por último, las Disposiciones adicionales octava y novena se refieren a las fundaciones religiosas y al régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas. A estas instituciones se les concede la posibilidad de optar por el nuevo régimen fiscal, aunque se les respetará siempre, para las entidades del apartado IV del Concordato si les es más beneficioso, lo establecido en los Acuerdos y convenios suscritos entre el Estado y las distintas confesiones religiosas.

IV. CONDICIONES A CUMPLIR PARA DISFRUTAR DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL

1. Perseguir fines de interés general

Este requisito no supone ninguna novedad puesto que el listado sigue siendo ejemplificativo. Cuestión distinta es que se hubiese fijado una lista cerrada de fines, como se había previsto inicialmente en la tramitación parlamentaria de la Ley 30/1994. Desde luego, esto último hubiera sido totalmente lícito.

2. Destino de las rentas a los fines

Deben destinar a la realización de sus fines "*al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos*:"

a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.

b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto social o finalidad específica siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.

c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior".

Nos parece un acierto que la norma excluya del cumplimiento de este requisito a las plusvalías obtenidas por la enajenación de inmuebles que se reinviertan en bienes y derechos afectos al objeto social. Con la regulación contenida en la Ley 30/1994, si una entidad decidía enajenar su sede y trasladarse a otro lugar, se le podían plantear problemas en relación con este requisito. De ahí que consideremos correcta esta aclaración. Además, el precepto también ha tenido una oportuna adaptación durante su tramitación parlamentaria para permitir que las rentas obtenidas de la enajenación de bienes inmuebles resulten ajenas a este requisito no sólo si se reinvierten en inmuebles sino también en sus equipamientos⁴. Esto permite, por ejemplo, que una entidad dedicada a la asistencia de personas con algún tipo de minusvalía, que cuente con un viejo inmueble en alguna zona de elevado valor urbanístico, pueda enajenarlo con el objeto de reinvertir en otro sitio, donde el coste del inmueble será más barato que la plusvalía obtenida, pero con ésta podrá equiparlo adecuadamente y con mejores medios que aquellos de los que disponía.

⁴ En el texto remitido al Senado por el Congreso de los Diputados sólo se excluían del cumplimiento de este requisito a "los ingresos obtenidos en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes inmuebles en los que concorra dicha circunstancia", vid. B.O.C.G. Congreso de los Diputados, Serie A, núm. 106-11, de 29 de octubre de 2002, p. 52. Sin embargo, el texto fue modificado en el Senado por la enmienda núm. 110 del Grupo Parlamentario Popular, vid. B.O.C.G. Senado, VII Legislatura, núm. 93, de 22 de noviembre de 2002, p. 59. Curiosamente, pese a que el texto de las Normas forales de Vizcaya y Guipúzcoa es idéntico al estatal, en sus exposiciones de motivos se indica que la reinversión debería efectuarse en inmuebles.

Sin embargo, esto último no le está autorizado a las fundaciones puesto que el art. 27.1 de la Ley 50/2002 sólo excluye del cálculo de las rentas que deben ser destinadas a los fines las que se reinviertan en bienes inmuebles afectos al fin fundacional. ¿Cabe entender que la compra del equipamiento es un destino de las rentas a los fines de la entidad? Yo entiendo que sí pero no sé cuál sería el criterio de los distintos Protectorados.

Por otra parte, como puede apreciarse se excluyen de este cálculo "*los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad*". En buena lógica, hay que entender que esos gastos formarán parte del destino del 70 por 100 de las rentas, de ahí que no se tengan en cuenta para minorar éstas.

Lo que no queda claro es dónde se deben cuantificar los gastos de administración, dentro del 70 por 100 o fuera del mismo. No debe olvidarse que la norma dice que el resto de las rentas deben destinarse a incrementar la dotación o las reservas. Por tanto, ya no existe un porcentaje concreto para este tipo de gastos, como sí ocurría en la Ley 30/1994.

El plazo para el cumplimiento de este requisito será "*el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los respectivos ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio*". Por tanto, existe una ampliación respecto del plazo de 3 años que establecía la Ley 30/1994.

No obstante, en nuestra opinión, este apartado podría haberse mejorado estableciendo la posibilidad de ampliar en supuestos razonados el plazo, puesto que puede haber entidades necesitadas de efectuar inversiones en períodos plurianuales más amplios. Consideramos que el precepto debería haber recogido alguna posibilidad de prórroga, como la contemplada en el artículo 9.5 de la Ley Foral 10/1996, donde se autoriza a que "*excepcionalmente*" el porcentaje mínimo de rentas destinado a fines de interés general sea inferior al 70 por 100, cuando se pretenda incrementar la dotación. Por otra parte, también se permite ampliar el plazo de tres años previsto para el destino de las rentas a fines de interés general, para lo que será preciso presentar un plan de actuación que deberá ser aceptado por el Departamento de Economía y Hacienda⁵. En ambos casos el transcurso de un plazo de un mes sin que exista resolución da lugar a un silencio positivo.

⁵ De hecho, así se contemplaba en la enmienda núm. 142 presentada por el Grupo Parlamentario Popular (*vid.* B.O.C.G. Congreso de los Diputados, Seria A, núm. 106-9, de 24 de

Las Normas Forales de Vizcaya y Guipúzcoa también prevén un plazo de 10 años para destinar las rentas procedentes de la enajenación onerosa de valores cuya antigüedad fuera superior a 3 años.

3. Prohibición de desarrollo de explotaciones económicas ajenas a sus fines

Como tercer requisito se prohíbe que la actividad realizada por la entidad consista en el desarrollo de una explotación económica ajena a su objeto o finalidad estatutaria.

"Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad".

El precepto aclara que para que exista explotación económica es preciso que se realice una ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Excluyendo siempre de la consideración como explotación económica al arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad.

En relación con este requisito es necesario efectuar varias observaciones.

Así, en primer lugar, si la actividad coincide con los fines fundacionales y está exenta de tributación en el IS, no existe ninguna limitación.

Sin embargo, si la actividad no coincide con los fines fundacionales, automáticamente ya no puede estar exenta conforme al artículo 7 de la Ley 49/2002. En consecuencia, los ingresos generados por la misma no pueden superar el 40 por 100

octubre de 2002) donde se establecía que "Las entidades sin fines lucrativos podrán solicitar a la Administración Tributaria, mediante la presentación de un plan especial de aplicación de resultados e ingresos, la extensión de los plazos previstos en este número hasta un máximo de diez años desde el cierre del ejercicio en que se obtuvieron los ingresos", Sin embargo, este apartado fue retirado por el Grupo Popular en la Comisión de Economía y Hacienda sin señalar cuál era el motivo para ello, *vid.* Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisiones, VII Legislatura, núm. 598, de 23 de octubre de 2002, p. 19462.

de los ingresos totales de la entidad, si no se quiere perder el régimen fiscal especial.

A nuestro juicio, este requisito es excesivamente rígido y perjudicial para el sector no lucrativo puesto que implica la pérdida absoluta del régimen especial, sin que exista una justificación aparentemente razonable para ello. El ejemplo más claro sería un hospicio, totalmente gratuito, que se mantiene abierto gracias a la explotación de una serie de fincas agrícolas que nada tienen que ver con su objeto social. Como es lógico, más del 40 por 100 de sus ingresos procederán de una explotación económica no exenta y ajena a sus fines, lo que implicará la pérdida automática del régimen de incentivos tributarios previsto en la Ley 49/2002. No se excluye a la entidad de poder aplicarse beneficios fiscales sobre las rentas procedentes de la explotación económica, se le priva de las exenciones en los tributos locales y de la aplicación del régimen especial del mecenazgo, con la pérdida de recursos añadidos vía donativos o convenios de colaboración que ello puede suponer. Por todo ello, consideramos que este límite debería desaparecer⁶. A nuestro juicio, lo realmente determinante en la concesión de incentivos fiscales a este tipo de entidades no debe ser el origen de sus rentas, sino el destino al que las apliquen.

La única solución ante el supuesto descrito sería constituir una sociedad mercantil que llevara a cabo la explotación de las fincas, con los costes económicos y de gestión que esto supondría para la entidad no lucrativa.

No obstante, esta es la solución a la que llega la normativa sustantiva de fundaciones, puesto que el art. 24.1 de la Ley 50/2002 establece que el ejercicio de actividades económicas ajenas a sus fines deberá llevarse a cabo a través de sociedades mercantiles.

Por último, puede darse el caso de que la actividad sea coincidente con su objeto o finalidad específica pero no esté exenta, en este caso entendemos que no debería ser de aplicación esta limitación, puesto que se está refiriendo siempre a explotaciones económicas ajenas a su finalidad.

⁶ Para evitar el problema descrito la Disposición adicional decimosegunda establece que los ingresos de los espectáculos deportivos obtenidos por las Federaciones deportivas, Comité Olímpico Español y Comité Paralímpico Español, no se incluirán en el cómputo del 40 por 100 de los ingresos de explotaciones económicas no exentas a las que se refiere este requisito.

4. Destinatarios de las actividades

Se exige que los órganos directivos de la entidad y sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios⁷.

El texto de esta norma difiere del art. 3.3 de la Ley 50/2002 puesto que no hace ninguna referencia a las parejas de hecho, ni a que sea una persona jurídica la destinataria de las actividades de la entidad no lucrativa.

Como novedad respecto a la anterior regulación, la Ley 49/2002 indica que esta limitación no es de aplicación a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico. Por lo demás, se siguen manteniendo las anteriores excepciones, por lo este requisito no se exige ni a las actividades de asistencia social o deportiva a que se refiere el art. 20.uno.8º y 13º LIVA, ni a las fundaciones cuya finalidad principal sea la conservación y restauración de bienes del PHE, siempre que cumplan los deberes de visita y exposición pública de los bienes. Sigue existiendo una discordancia con la Ley 50/2002 puesto que el art. 3.4 sólo autoriza la constitución de fundaciones para la conservación del PHE cuyos principales destinatarios sean un grupo familiar.

Asimismo, la Ley 49/2002 excluye del cumplimiento de este requisito a las federaciones deportivas y Comités Olímpicos.

5. Gratuidad de los cargos directivos

Esta condición es la que presenta mayores novedades respecto al régimen establecido en los artículos 42 a 46 de la Ley 30/1994.

Así, por una parte, señala que los cargos directivos serán gratuitos, aunque podrán ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en el RIRPF para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen. Como puede apreciarse el requisito supone un importante recorte a las compensaciones que se pueden percibir por formar parte del órgano

⁷ Las Normas forales de Vizcaya y Guipúzcoa extienden la prohibición a las parejas de hecho.

directivo de una entidad no lucrativa. En este sentido, debemos recordar que el art. 15.4 de la Ley 50/2002 no establece ninguna limitación de este tipo.

No obstante, en las Asociaciones declaradas de utilidad pública sí es posible que los cargos directivos sean retribuidos, si lo tienen así previsto en sus estatutos. Las Normas forales de Vizcaya y Guipúzcoa prohíben que dichas retribuciones procedan de fondos o subvenciones públicas.

El precepto excepciona del cumplimiento de este requisito a los órganos directivos de las federaciones deportivas.

Como contrapartida, la Ley 49/2002 autoriza que los órganos directivos puedan ser contratados por la entidad no lucrativa para la prestación de servicios profesionales o incluso en el marco de una relación laboral, siempre que sea para asuntos distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden por razón del cargo. Por tanto, se reconoce expresamente que la autocontratación no implica la pérdida del régimen fiscal especial, algo respecto a lo que la doctrina de la DGT no había sido uniforme, aunque desde el año 2000 venía admitiéndola.

Ahora bien, otra novedad bastante significativa de la Ley 49/2002 es la de exigir que los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe actúen gratuitamente, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen. En este último caso las rentas estarían exentas de tributación en el IRPF para el administrador y no sufrirían retención. Al objeto de excluir de retención y de tributación tales rentas el art. 5 del Real Decreto 1270/2003 establece que el pagador deberá acreditar que las retribuciones han sido percibidas por la entidad sin fines lucrativos.

Consideramos que el precepto desconoce la realidad social del tiempo en el que nos hayamos, no se puede pedir que una persona sea miembro del Consejo de Administración de una gran sociedad gratuitamente cuando el desempeño de ese cargo implica graves responsabilidades. Pensamos que este requisito más que perjudicar a las entidades no lucrativas podría significar un daño para las empresas participadas por ellas, que tendrían muy difícil el encontrar administradores.

Por otra parte, pensamos que, el precepto adolece de graves insuficiencias de redacción puesto que los administradores no se nombran por los socios de una sociedad, salvo en el supuesto de cooptación o porque estatutariamente se prevea que

contar con un determinado porcentaje accionarial implica el nombramiento de un consejero. Fuera de estos casos los administradores se nombran por la Junta de Accionistas, no por el socio de forma individualizada. Por tanto, aunque se pueda deducir cuál era la intención del legislador, sin embargo, no pensamos que pueda llevarse a la práctica.

Para finalizar con este apartado queremos llamar la atención sobre una situación realmente curiosa. En la disposición adicional quinta de la Ley 49/2002 el único requisito que se les solicita a la Cruz Roja y a la ONCE para disfrutar del régimen fiscal especial contenido en la Ley, es que los administradores que representen a estas entidades en sociedades mercantiles actúen gratuitamente o si no que reintegren las cantidades percibidas a la organización a la que representan. En consecuencia, los directivos de la Cruz Roja y de la ONCE sí pueden ser retribuidos, pero no lo podrán ser los administradores que hayan nombrado en sociedades independientes, realmente paradójico.

6. No reversibilidad del patrimonio

En el supuesto de disolución de la entidad su patrimonio tiene que ser destinado a otra entidad no lucrativa o a entidades públicas que persigan fines de interés general. En esto el precepto no se aparta de lo establecido en la Ley 30/1994.

La novedad radica en admitir a través de la Disposición adicional decimo-primera que el patrimonio sea destinado a la Obra Social de una Caja de Ahorros. Tal vez la razón de ser del precepto radica en que estas entidades, tradicionalmente, han formado parte de numerosos patronatos, muchos de los cuáles se hayan en proceso de disolución y su patrimonio podría revertir a las Obras Sociales que en su día los dotaron. No obstante, volvemos a encontrarnos con una contradicción con la Ley 50/2002 puesto que este supuesto no está contemplado en dicha norma.

7. Inscripción registral

La entidad no lucrativa debe estar inscrita en el Registro correspondiente, estatal o autonómico.

8. Obligaciones contables y de rendición de cuentas

Por último, se exige que las entidades cumplan con las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, por el Código de Comercio y disposiciones complementarias.

También deberán rendir cuentas conforme a su normativa específica y si en ella no se dijera nada deberán hacerlo en el plazo de 6 meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del Registro correspondiente donde se hallen inscritas.

Finalmente, se les exige que elaboren todos los años una memoria económica en la que especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

El contenido de esta memoria económica ha sido desarrollado por el art. 3 del Real Decreto 1270/2003. Es un contenido prolijo y mucho más exhaustivo que la propia contabilidad. Además, no se excluye a ninguna entidad no lucrativa de su elaboración, por lo que todas las previsiones establecidas en el art. 25 de la Ley 50/2002 sobre posibles modelos de llevanza simplificada de contabilidad no van a tener mucho sentido.

9. Ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial y pérdida del mismo

Las entidades no lucrativas que cumplan todos los requisitos descritos podrán optar por el régimen fiscal especial que vamos a describir conforme a lo establecido en el art. 14 de la Ley 49/2002.

En cuanto al plazo para ejercer la opción el art. 1 del Real Decreto 1270/2003 ha establecido que el régimen especial se aplicará a los períodos impositivos que finalicen con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal por la que se ejercite la opción, así como a los sucesivos en tanto que la entidad no renuncie al régimen.

La renuncia producirá efectos a partir del período impositivo que se inicie con posterioridad a su presentación, que deberá efectuarse con al menos un mes de antelación al inicio de aquél.

En los tributos instantáneos (ITPAJD e IIVTNU), el régimen se aplicará a todos los hechos imponible acaecidos durante el período tenido en cuenta para los tributos periódicos, independientemente de cuando se hayan llevado a cabo las operaciones.

Es muy curioso que la Disposición adicional única excluye de la obligación de efectuar la opción y las comunicaciones a las entidades religiosas, que se aplicarán directamente los incentivos al liquidar los respectivos impuestos.

El incumplimiento de los requisitos supondrá la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento en el IS, tributos locales e ITPAJD, junto con los intereses de demora que correspondan.

Si se ha incumplido el requisito del destino del 70 por 100 de las rentas a los fines, habrá de ingresarse la cuota correspondiente al ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente.

Cuando se haya incumplido el requisito del destino del patrimonio en el supuesto de disolución a otra entidad no lucrativa, Administración pública u Obra Social, deberán reintegrarse las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y a los cuatro anteriores, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan.

V. DOMICILIO FISCAL

Se mantienen los criterios ordinarios aplicables a las personas jurídicas. Domicilio estatutario, dirección y gestión efectiva, lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

VI. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las entidades no lucrativas que cumplan con los requisitos descritos y se acojan al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 disfrutarán de un régimen especial de tributación en el IS basado en un sistema de exención de rentas.

En este sentido, en el artículo 6 de la Ley 49/2002 se consideran exentas todas las rentas que puedan obtener, salvo las procedentes de explotaciones económicas que no se encuentren comprendidas en el listado recogido en el artículo 7.

La Ley 49/2002 supone un avance significativo para el sector no lucrativo respecto a la Ley 30/1994, puesto que prácticamente le deja exento de tributación, ya que no se gravan los rendimientos del capital mobiliario, ni las plusvalías generadas en transmisiones patrimoniales. Sólo resultarán gravadas aquellas entidades que ejerzan actividades económicas no exentas o no coincidentes con sus fines de interés general.

En relación con esto último, el artículo 7 contiene una amplia enumeración de actividades que se considerarán exentas, estableciendo como cláusula de cierre que también lo estarán aquellas no comprendidas en la enumeración pero que sean accesorias o subordinadas (entendiendo por tales las que no representen más de un 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad⁸) o las de escasa relevancia (que no superen los 20.000 euros como importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio⁹).

El sistema ha pretendido terminar con la actual exención rogada contenida en la Ley 30/1994 y que tantos problemas interpretativos ha dado, sobre todo, respecto al requisito de que las actividades no generen competencia desleal o distorsiones en la competencia.

No obstante, no consideramos que un sistema de lista cerrada sea la mejor solución puesto que siempre puede haber alguna actividad no recogida en el mismo.

Frente al sistema estatal, las Normas Forales de Vizcaya y Guipúzcoa siguen optando por conceder la exención a las explotaciones económicas que se desarrollen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad.

Decimos esto porque en el artículo 8, a la hora de determinar la base imponible, se señala que sólo se incluirán como partida positiva las rentas provenientes de explotaciones económicas no exentas. Sin embargo, nunca se podrán deducir los gastos relacionados con el objeto social y, en especial, los excedentes de explota-

⁸ En Vizcaya y Guipúzcoa es del 25 por 100 del volumen de operaciones de la entidad.

⁹ En Vizcaya y Guipúzcoa es de 30.000 euros.

ciones económicas aplicados al fin de la entidad. Por tanto, el hospicio no tendría ningún gasto deducible, salvo los relacionados con su actividad agrícola, tributando por una renta totalmente ficticia.

En nuestra opinión, el sistema no debería fundamentarse en un sistema de exención sino de deducción. Lo realmente importante no es el origen de las rentas de las entidades no lucrativas sino el destino de las mismas. Por ello, deberían sujetarse a gravamen todas sus rentas sin distinción pero también debería permitírseles deducir las cantidades aplicadas a su objeto social. De este modo sólo se tributaría por las partidas destinadas a la dotación patrimonial o a reservas, es decir, las no destinadas directamente al interés general.

En cuanto a las rentas sujetas a gravamen el artículo 10 sigue manteniendo el actual tipo impositivo vigente del 10 por 100.

Dado que la mayoría de las rentas van a estar exentas de tributación el artículo 12 señala que estas rentas no se verán sometidas ni a retención ni a ingreso a cuenta. Para ello, conforme al art. 4 del Real Decreto 1270/2003, deberán acreditar su condición de entidad exenta a los pagadores de rentas, lo que se hará mediante un certificado expedido por la AEAT. Se ha establecido que este certificado se extenderá desde la fecha de su emisión hasta la finalización del período impositivo, lo que obliga a presentar un impreso 01 todos los días 1 de enero de cada año. Entiendo que debería haberse optado por la solución que se les ha dado a las entidades totalmente exentas en el IS conforme al art. 9.1 de la LIS donde el certificado no tiene una vigencia temporal limitada. Además, hay que tener en cuenta que las rentas habitualmente sometidas a retención siempre van a estar exentas para estas entidades mientras estén acogidas al régimen de la Ley 49/2002.

Es más, este sistema es el que se le aplica a las entidades religiosas conforme a la Disposición adicional única del Real Decreto 1270/2003.

En cuanto a la obligación de declarar se señala que ésta afectará a todas las rentas, tanto exentas como no.

Por último, hemos de hacer referencia a las normas de valoración en los supuestos de disolución o absorción. En estos casos los bienes pasan al adquirente por el mismo valor que tenían en la entidad disuelta manteniéndose también la fecha de adquisición de esta última.

VII. TRIBUTOS LOCALES

En el ámbito de la imposición local se concede la exención en el IBI para todos los inmuebles de los que sean titulares las entidades no lucrativas, salvo los que se utilicen en explotaciones económicas no exentas. El precepto supone un avance importante respecto a la Ley 30/1994 puesto que la exención se concede a todos los inmuebles y no sólo a los que estén afectos al objeto social de la entidad.

Por lo que respecta al IAE se concede la exención a las explotaciones económicas exentas en el IS, aunque existe obligación de formular las oportunas declaraciones censales para ello. Con la presentación de la declaración censal es suficiente, no hace falta ejercer ninguna comunicación ante el Ayuntamiento.

Por último, se reconoce expresamente la exención del IIVTNU para las entidades no lucrativas cuando la obligación legal de satisfacer el impuesto les corresponda. Ahora bien, en el supuesto de transmisiones onerosas se exige que los terrenos cumplieran los requisitos para estar exentos en el IBI, esto es, que no estuviera afectos a una explotación económica no exenta. La nueva redacción del precepto mejora la redacción de la LRHL que sólo concede la exención a entidades benéfico-docentes o culturales.

Todos estos beneficios se configuran bajo un régimen de aplicación automática desde el momento en el que las entidades no lucrativas comuniquen al respectivo Ayuntamiento la opción por el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 (art. 2 del Real Decreto 1270/2003). En consecuencia, los entes locales no pueden denegar estas exenciones si se cumplen los requisitos establecidos legalmente.

Los Ayuntamientos, conforme a la Disposición adicional decimosexta, no tienen derecho a ningún tipo de compensación por la pérdida de recaudación originada como consecuencia de la concesión de estas exenciones¹⁰.

¹⁰ La situación es muy diferente en el artículo 32 de la Ley Foral 10/1996, donde el régimen de concesión de los beneficios no parece ser automático y además los Ayuntamientos tienen derecho a compensar las pérdidas de recaudación.

VIII. INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO

Como complemento al régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos el Título III de la Ley 49/2002, que comprende los artículos 16 a 27, regula una serie de incentivos fiscales al mecenazgo.

Estos incentivos se dividen en varias categorías:

1. Donaciones y aportaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo, que pueden ser objeto de programas prioritarios de mecenazgo;
2. Firma de convenios de colaboración con las entidades beneficiarias del mecenazgo.
3. Desarrollo directo de actividades de interés general por parte de las empresas.
4. Incentivos coyunturales ligados a acontecimientos de excepcional interés público.
5. Por último, las disposiciones adicionales primera y segunda de la Ley 49/2002 también han modificado algunos incentivos fiscales relacionados con el Patrimonio Cultural, que en la actualidad, tras otra nueva reforma por la Ley de Acompañamiento a los Presupuestos para 2004, se encuentran integrados en los Textos Refundidos de la LIRPF y en la LIS.

1. Entidades beneficiarias del mecenazgo

El artículo 16 comienza señalando que los incentivos fiscales previstos en el Título III de la Ley serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que se hagan en favor de las siguientes entidades¹¹:

- a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de la Ley 49/2002.

¹¹ Como se indica en la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002 esta enumeración tiene carácter cerrado, frente al sistema que se utilizó en la Disposición adicional sexta de la Ley 30/1994 en la que se autorizaba un posterior desarrollo reglamentario para concretar algunas de las entidades beneficiarias del mecenazgo.

b) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales¹².

c) Las Universidades Públicas y los Colegios Mayores adscritos a las mismas¹³.

d) El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia¹⁴. Son una serie de organizaciones de origen público, pero que se rigen por el Derecho privado, de ahí que no tengan la naturaleza de Organismos autónomos¹⁵.

Hasta aquí nos encontramos con las mismas entidades a las que era de aplicación el régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general en la Ley 30/1994 y en el Real Decreto 765/1995.

Además, la Disposición adicional quinta se otorga esta consideración a la Cruz Roja Española y a la ONCE. Igualmente, en la Disposición adicional sexta se incluye entre estas entidades a La Obra Pía de los Santos Lugares. Y las disposi-

¹² Con la nueva redacción se amplía el número de organismos autónomos que pueden ser receptores de donativos, puesto que la Disposición adicional primera del Real Decreto 765/1995 señalaba que el régimen de la Ley 30/1994 sólo era aplicable a los siguientes organismos autónomos: a) Agencia Española de Cooperación Internacional. b) Consejo Superior de Deportes. c) Museo del Ejército. d) Centro de Arte Reina Sofía e) Biblioteca Nacional. f) Museo del Prado g) Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales.

¹³ La Disposición adicional sexta de la Ley Foral 10/1996 prevé la aplicación de su régimen de mecenazgo a las "Universidades", sin especificar que sean públicas o privadas. Asimismo, el artículo 18.c) de la Norma Foral de Vizcaya 1/1004 considera entidades beneficiarias del mecenazgo a las Universidades y sus centros adscritos, sin establecer la necesidad de que sean públicas.

¹⁴ En la Disposición adicional décima de la Ley se indica que tendrán esta consideración el Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

¹⁵ En este sentido, podemos señalar que el Instituto Cervantes se constituyó a través de la Ley 7/1991, de 21 de marzo, que se ha desarrollado mediante el Real Decreto 1526/1999, de 1 de octubre. El Instituto Cervantes es una entidad pública sin ánimo de lucro, con personalidad jurídica propia y capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines, que ajustará sus actividades al ordenamiento jurídico privado. Hemos de indicar que está expresamente excluido de la aplicación de la LOFAGE por su Disposición adicional novena.

ciones adicionales octava y novena otorgan esta consideración a las fundaciones de entidades religiosas y a las propias iglesias, confesiones y comunidades religiosas.

La novedad respecto a la anterior regulación radica en la Disposición adicional séptima de la Ley que otorga la calificación de entidades beneficiarias del mecenazgo a los consorcios Casa de América, Casa Asia e Institut Europeu de la Mediterrània.

Por último, señalar que pese al presunto carácter cerrado que se le quería dar a este listado de entidades beneficiarias del mecenazgo en la Ley 49/2002, ello no se ha cumplido puesto que la Ley 66/2003, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, ha incluido entre las mismas a la entidad organizadora de la “Copa América 2007” (D.A. 34), al Consorcio Valencia 2007, así como al Museo Nacional de Arte de Cataluña.

2. El régimen de donativos y aportaciones a entidades no lucrativas

A) Donativos, donaciones y aportaciones deducibles

El artículo 17 de la Ley 49/2002 indica que darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los donativos, donaciones y aportaciones irrevocables¹⁶, enumerados en él, siempre que sean puros y simples, y realizados a favor de las entidades enunciadas anteriormente. Como puede apreciarse aquí ya existe una novedad respecto a la Ley 30/1994, no se exige que el donativo contribuya directamente a la realización de los fines de interés general de la entidad.

¹⁶ El hecho de que no se hable solamente de donaciones puede venir dado porque los donativos tienen un carácter modal, es una acepción usual, el donativo se entrega para una finalidad determinada. Sin embargo, la donación se entrega para contribuir a los fines de una entidad, pero no para una campaña o una actuación concreta. Por último, la aportación es un negocio jurídico complejo de destino de bienes. Coincidimos con MARTÍNEZ LAFUENTE, A., en que el carácter irrevocable de las donaciones debe ceder ante lo dispuesto en el Código Civil, *Fundaciones y Mecenazgo*, op. cit., pp. 194 a 196. Y, de hecho, así lo admite la propia norma en su apartado segundo al prever la posible revocación por las causas previstas en el Código Civil: supervivencia o superveniencia de hijos, incumplimiento de las cargas impuestas por el donante o por causa de ingratitud del donatario (artículos 644 a 652).

En consecuencia, por ejemplo, se le puede donar un cuadro a una fundación con el objeto de que lo subaste y con las rentas obtenidas sí desarrolle sus actividades de interés general.

Por otro lado, el hecho de que se solicite que los donativos sean puros y simples no significa que no se pueda recibir nada a cambio de ellos. A nuestro juicio, lo que viene a solicitar la norma es que como consecuencia del donativo no se imponga una carga onerosa al donatario que pueda desvirtuar la naturaleza del mismo. No debe olvidarse que el artículo 619 del Código Civil establece que: *“Es también donación la que se hace a una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante, siempre que no constituyan deudas exigibles, o aquella en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado”*. Por consiguiente, consideramos que una contraprestación simbólica, como consecuencia de la donación, no debería hacer que ésta perdiese su condición de pura y simple a efectos fiscales. Por ejemplo, podemos pensar en aquellos supuestos en los que una persona está dispuesta a donar una colección de bienes a cambio de que ésta sea expuesta bajo su nombre. Otra situación muy habitual en la práctica es la de aquellas personas que hacen donaciones a entidades sin fines lucrativos y a cambio se les entregan unos documentos acreditativos de su condición de amigo o simpatizante de la entidad, lo que les otorga preferencia para asistir a determinados actos o descuentos en los precios de entrada, que siempre suponen una proporción ínfima en relación con el donativo efectuado. A nuestro parecer, en todos estos supuestos, la donación debería seguir siendo deducible, si realmente se quiere incentivar la colaboración de los particulares en la realización de actividades de interés general¹⁷.

En cuanto a cuáles son los donativos, donaciones y aportaciones deducibles, el precepto señala los siguientes:

a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o derechos.

Las dos primeras categorías de donaciones, en metálico y de bienes, son tradicionales en nuestro ordenamiento. Sin embargo, la donación de derechos

¹⁷ No obstante, la Administración tributaria no lo entiende así y considera que si se percibe algo a cambio del donativo, por ejemplo el acceso a un concierto de música clásica, se está desvirtuando el *animus donandi* y, por consiguiente, no cabe aplicar la deducción por donativos. En este sentido pueden verse las consultas de la DGT de 4 de julio de 1997 (1504-97) y de 27 de febrero de 1998 (0342-98).

supone una nueva vía de incentivo al mecenazgo muy interesante. Puede darse el caso de que un autor ceda los derechos de explotación de su obra a una entidad no lucrativa para que con los rendimientos de ellos se pueda llevar a cabo una labor de interés general.

b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.

Este precepto debería haber sido mejor coordinado con el artículo 6.1º.b) de la Ley, que declara exentas para las entidades no lucrativas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta. Sin embargo, nos encontramos con esas mismas cantidades, desde el momento en el que otorgan al asociado el derecho a percibir cualquier prestación no son deducibles para él. Con esto consideramos que se está limitando de manera muy importante las posibilidades de impulsar la colaboración social en el desarrollo de actividades de interés general. Igual que esas rentas no están gravadas para la entidad no lucrativa debería permitirse al benefactor que pudiera deducirse parte o la totalidad del donativo, aunque pueda percibir a cambio de él alguna contraprestación, muchas veces simbólica. La solución a este problema tal vez pasa por no calificar las cantidades recibidas como cuotas, sino como donativos. De esta forma, aunque se perciba alguna contraprestación, siempre que ésta sea simbólica, no se estaría perdiendo el derecho a practicarse la deducción. No debe olvidarse que el artículo 619 del Código Civil afirma que: *“Es también donación la que se hace a una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante, siempre que no constituyan deudas exigibles, o aquella en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado”*. En consecuencia, muchas entidades no lucrativas, que se comprometen a entregar a sus asociados o colaboradores una serie de contraprestaciones simbólicas a cambio de las cantidades percibidas, deben advertir que no están ingresando unas cuotas de afiliación sino unos donativos, todo ello si no quieren perjudicar a sus posibles simpatizantes, asociados o colaboradores. A nuestro juicio, aunque se entregue un documento identificativo a cambio del donativo, no estaremos en presencia de una cuota de asociación. El ejemplo más claro es el de muchas fundaciones de clubes deportivos que a cambio de una cuota anual se comprometen a expedir un carnet de *“socio simpatizante”* y a regalar a estos *“socios”* de la fundación la foto del club, una invitación para ir a un partido, un descuento en las compras de productos de

marchandaising, etc; prestaciones todas ellas muy inferiores al valor de la cantidad entregada o donada. Por todo ello, nos atrevemos a defender la calificación de estas cantidades como donativos o donaciones deducibles y no como cuotas de afiliación.

No obstante, debemos advertir que la Administración tributaria entiende que desde el momento en el que la asociación entrega alguna prestación al socio las cuotas no puede ser consideradas como una donación, por lo que no sería aplicable nuestra teoría¹⁸.

c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizados sin contraprestación.

Esta modalidad de donativo también supone una novedad respecto a lo existente hasta este momento en el ordenamiento tributario español. Con él, por ejemplo, se pueden ceder obras de arte sin perder su titularidad y obtener a cambio incentivos fiscales.

d) Donativos o donaciones de bienes que formen parte del PHE, que estén inscritos en el Registro General de BIC o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del PHE¹⁹.

¹⁸ En este sentido podemos señalar la consulta de la DGT de 4 de julio de 1997 (1504-97) en la que no se consideran como donativos las aportaciones voluntarias que se efectúan a una asociación de utilidad pública que se encarga de vigilar aparcamientos, porque: *"para que las cuotas o aportaciones que reciba la Asociación den derecho a la deducción es necesario que las cantidades que se aporten tengan la naturaleza de donaciones, debiendo concurrir en las mismas dos notas esenciales: Su carácter voluntario y el ánimo de liberalidad. Esta se manifiesta en la falta de contraprestación u otorgamiento de derechos a los aportantes a cambio del p.o de las cuotas aportadas. La ausencia del citado ánimo de liberalidad en el supuesto objeto de consulta impide la aplicación de la deducción"*, En similares términos se manifiesta la consulta de 30 de julio de 1997 (1737-97).

¹⁹ En el Registro General de Bienes de Interés Cultural se pueden incluir tanto bienes muebles como inmuebles. No se podrá declarar bien de interés cultural la obra de un autor vivo, salvo si existe autorización expresa de su propietario o media su adquisición por la Administración. La declaración de Bien de Interés Cultural se hace por Ley o mediante Real Decreto de forma individualizada. Aquellos bienes muebles del PHE que tengan especial relevancia pero no hayan sido declarados bienes de interés cultural podrán ser incluidos en el Inventario General.

e) Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.

Este apartado permite llevar a cabo donaciones de bienes culturales que no cumplan las condiciones o requisitos para ser calificados como BIC o inventariados conforme a las distintas legislaciones reguladoras del patrimonio cultural.

En relación con los bienes culturales hemos de señalar que la nueva Ley elimina la figura de mecenazgo de la *"Adquisición de obras de arte para oferta de donación"*, que existía en la Ley 30/1994²⁰. Esto es lógico si se tiene en cuenta la escasa utilidad que ha tenido la figura en la práctica, puesto que ha sido sustituida por la dación en pago, a la que haremos referencia más adelante.

Con carácter general, respecto de todos estos donativos, hemos de indicar que en el caso de que se revoque la donación por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan. Por tanto, se solicita sólo una restitución. Desde luego, entendemos que en estos casos no se incurre en la tipificación de ninguna infracción tributaria, ya que no ha habido un disfrute ilícito de un beneficio fiscal. Las causas de revocación son tasadas y están amparadas por el propio ordenamiento jurídico, por lo que si se incurre en ellas no existe un comportamiento culpable del donante.

Para finalizar con este apartado queremos hacer una reflexión sobre la novedad que supone que la Norma Foral de Vizcaya 1/2004 haya previsto en su art. 19.1.f) que darán derecho a la práctica de deducciones: *"Las prestaciones gratuitas de servicios realizadas por sujetos pasivos del IS y del IRNR que actúen con establecimiento permanente en el ejercicio de su actividad"*. Por primera vez en nuestro país, se está autorizando la deducción de las donaciones de servicios, que se van a valorar por el coste de la prestación, incluida en su caso, la amortización de los bienes cedidos.

²⁰ Queremos llamar la atención sobre el hecho de que el artículo 28 de la Norma Foral Vizcaína 1/2004 siga manteniendo como figura de mecenazgo la *"Adquisición de obras de arte para oferta de donación"*.

B) Base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones

En el artículo 18 se determinan las reglas para determinar la base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones. Así, la base de deducción será la siguiente:

a) En los donativos dinerarios su importe.

b) En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de su transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

La forma de fijar el valor de los donativos y aportaciones efectuadas por las personas físicas, que no sean empresarios o profesionales, consideramos que supone una gran mejora respecto al sistema existente en la Ley 30/1994, donde se valoraban por el coste de adquisición de los bienes o derechos²¹. El referirse al valor de adquisición, en las donaciones más frecuentes, como son las de inmuebles, cuadros u objetos artísticos que figuran en el patrimonio del donante desde hace muchísimos años, y a veces han sido adquiridos a través de herencias, donaciones entre familiares o en viajes donde es difícil recordar el valor de adquisición o muchas veces no se aproxima a su verdadero valor de mercado, es un desincentivo para este tipo de donativos. En estos casos es mucho mejor, si no se quiere anular la deducción o hacerla irrelevante, referirse a valores reales o más aproximados a la realidad, como los que se toman como referencia en el IP.

c) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

d) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructo en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.

²¹ De hecho, este era el sistema que se preveía inicialmente en el Proyecto de Ley de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de mecenazgo, donde se indicaba que se tomaría como base de la deducción el valor de adquisición determinado conforme a las normas de cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales en el IRPF. Sin embargo, este criterio fue modificado por el texto actual gracias a la enmienda número 61 del Grupo Parlamentario de Coalición Canaria, *vid.* B.O.C.G. Congreso de los Diputados, Serie A, núm. 106-9, de 24 de octubre de 2002, p. 51.

e) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del ITPAJD.

f) En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del PHE a que se refieren las letras d) y e) del apartado I del artículo 17 de esta Ley, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación²². En el caso de los bienes culturales que no formen parte del PHE, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.

Pese a las normas tan estrictas de valoración previstas, nos llama la atención que el apartado segundo del artículo 18 prevea que el valor determinado conforme a esas normas tendrá como límite máximo el valor normal de mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión. ¿Quién va a determinar cuál era el valor de mercado del bien? Desde luego, consideramos que el precepto introduce un importante motivo de inseguridad jurídica para los donantes y debería ser eliminado. Se puede estar dejando en manos de la Administración tributaria un elemento de corrección a la baja de las partidas deducibles, algo de todo punto ilógico si se quiere incentivar la colaboración privada en la realización de actividades de interés general. Esta regla consideramos que dará lugar a numerosas controversias sobre valoración de los bienes y derecho donados, haciendo inútiles muchas de las reglas establecidas previamente de forma objetiva.

²² La Junta está compuesta por un presidente designado por el Ministerio de Cultura a propuesta del Director General de Bellas Artes y Archivos, un vicepresidente nombrado en las mismas condiciones, 15 vocales nombrado por el mismo procedimiento, 3 nombrados por el Ministerio de Cultura a propuesta del Director General del Libro y Bibliotecas, 1 nombrado por el Ministerio de Economía y Hacienda a propuesta del Director General de Aduanas e Impuestos Especiales y 3 nombrados por el Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta del Director General de Tributos.

Ahora bien, la Comisión de Valoración a efectos fiscales estará formada por un Presidente nombrado por el Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Director General de Tributos, de entre los vocales propios de la Comisión. 4 vocales nombrados por el ministro de Cultura a propuesta del director general de Bellas Artes y Archivos, de entre los 18 por él nombrados como miembros de la Junta. Y, por último, los 4 vocales designados por el Ministro de Economía y Hacienda como miembros de la Junta.

C) *La deducción en el IRPF*

Conforme al artículo 19 de la Ley 49/2002, los contribuyentes del IRPF tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el 25 por 100 de la base de la deducción determinada conforme a lo que hemos indicado en el epígrafe anterior²³. Por tanto se eleva en un 5 por 100 la deducción prevista en la Ley 30/1994 y en la Ley Foral Navarra 10/1996. Sin embargo, el incentivo en el artículo 21 de la Norma Foral Vizcaína 1/2004 se eleva al 30 por 100 del importe del donativo.

Ahora bien, la base de la deducción se computará a efectos del límite previsto en el artículo 70 del TRLIRPF, en el que se señala que las deducciones por donativos y por inversiones en bienes del PHE no pueden sobre pasar el 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente. Los excesos de deducibilidad se pierden y no son trasladables a otros ejercicios impositivos.

Como se puede apreciar, las donaciones no se deducen íntegramente, sino que se descuenta un porcentaje de su valor. En consecuencia, puede afirmarse que el beneficio fiscal actúa como incentivo pero no como justificación del donativo²⁴. En este tipo de actuaciones hay una indudable carga de altruismo por parte de los contribuyentes²⁵. El gasto fiscal que supone el establecimiento de este incentivo queda compensado con los ingresos suplementarios que se obtienen por vía indirecta, a través de las donaciones percibidas por las entidades beneficiarias del mecenazgo, con el fin de colaborar en la satisfacción de necesidades de interés general.

²³ Debemos señalar que el artículo 55.3 de la LIRPF/1998 también permite aplicarse una deducción del 10 por 100 del importe de las cantidades donadas a fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, que no puedan acogerse al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002.

²⁴ La práctica totalidad de los grupos políticos de la oposición solicitaron en diversas enmiendas (núms. 23, 45, 51 y 124) que se admitiera la deducción íntegra de los primeros 150 euros que se donaran, como medida para incentivar la participación privada en actividades de interés general. *Vid.* BOCG Congreso de los Diputados, VII Legislatura, Serie A, núm. 106-9, de 24 de octubre de 2002, pp. 40, 46, 48 y 69.

²⁵ Esta idea ya estaba implícita en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1994 en la que se afirmaba que: *“la Ley no busca que los beneficios fiscales para estas aportaciones tengan como destinatario o beneficiario último al aportante, disminuyendo así la presión fiscal que incide sobre éste; si éste fuera el fin buscado por la norma, los beneficios fiscales serían injustos. Lo que se persigue con esta regulación es hacer más atractiva la realización de aportaciones a entidades que tengan como última finalidad la realización de actividades de interés general”*.

Por último, indicar que algunos empresarios personas físicas puedan resultar perjudicados por este porcentaje de deducción cuando efectúan donaciones de bienes procedentes de su actividad empresarial. Ello es así porque la cuantía donada no se deduce en su base imponible y su tipo medio impositivo no necesariamente va a ser coincidente con el 25 por 100, que es la deducción en cuota que les corresponde aplicar. Con ello se produce una discriminación en relación con las empresas con forma jurídica societaria que tributan en el Impuesto sobre Sociedades, puesto que para ellas las donaciones son íntegramente deducibles, al descontarse un porcentaje del 35 por 100 en la cuota del impuesto, siendo el tipo de gravamen del 35 por 100 o inferior. Tal vez en estos supuestos debería establecerse algún tipo de medida de corrección, como podría ser la de fijar el porcentaje de deducción en el tipo medio de gravamen del empresario, siempre que no superase el 35 por 100.

D) La deducción en el IS

Por lo que respecta al IS, el artículo 20 introduce una novedad muy interesante en relación con la Ley 30/1994, ya que no prevé una deducción en base sino en cuota²⁶. Así, establece que, los sujetos pasivos del IS tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III y IV del Título VI de la LIS, el 35 por 100 de la base de deducción determinada conforme a las reglas que hemos definido. Este sistema puede suponer un mayor porcentaje de deducción que su aplicación en base ya que el tipo medio de gravamen puede estar por debajo del 35 por 100, en estos supuestos se estaría recuperando parte del donativo a través de una minoración de cuota. Se está autorizando a los contribuyentes a que decidan dónde quieren que se dirijan parte de sus impuestos.

Esta circunstancia puede apreciarse fácilmente con un ejemplo. Supongamos que tenemos dos entidades, una de ellas sometida al tipo general del impuesto y otra a un tipo reducido del 25 por 100, las dos tienen una base imponible de 1000 y efectúan un donativo de 100. A través del cuadro que incluimos a continuación se puede comparar cuál sería su tributación conforme a lo establecido en la Ley 30/1994 y según el vigente régimen:

²⁶ Por el contrario, la Norma Foral Vizcaína 1/2004 sigue manteniendo la deducción en la base imponible.

<u>Ley 30/1994 (35%)</u>	<u>Ley 49/2002 (35%)</u>	<u>Ley 30/1994 (25%)</u>	<u>Ley 49/2002 (35%)</u>
1000	1000	1000	1000
-100	x 35%	-100	x 25%
900	350	900	250
x 35%	-35	x 25%	-35
315	315	225	215

Como puede apreciarse, la entidad que tributa al tipo general del impuesto abona la misma cuota tributaria conforme a los dos sistemas. Sin embargo, la institución que está sometida a un tipo reducido resulta beneficiada con el nuevo método de aplicación de las deducciones establecido por la Ley 49/2002, de tal modo que puede afirmarse que parte del donativo se está financiando a través de una rebaja en la cuota impositiva. Esta situación se va a producir siempre que el porcentaje de deducción en la cuota sea superior al tipo impositivo de gravamen²⁷.

Por otro lado, señalar que las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

Ahora bien, la base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo²⁸. Sin embargo, ello no significa que se pierdan esas cuantías, puesto que las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

²⁷ Algo que se va a producir siempre que nos encontremos ante una actividad prioritaria de mecenazgo de las reguladas en el artículo 22 de la Ley 49/2002, puesto que en estos casos los límites de deducción se pueden llegar a elevar cinco puntos porcentuales, pasando del 35 por 100 al 40 por 100. Toda empresa que efectúe un donativo a un programa prioritario de mecenazgo, aunque tribute al tipo general, estará recuperando parte de las cantidades entregadas mediante la rebaja que obtendrá en su cuota impositiva.

²⁸ En la Ley 30/1994 el límite de la base de deducción para los donativos de bienes integrantes del PHE es del 30 por 100 de la base imponible o el 3 por 1000 del volumen de operaciones, por lo que se produce un recorte en la promoción y protección del Patrimonio Cultural.

Hay que señalar que la Ley 49/2002 elimina las referencias al porcentaje sobre el volumen de operaciones como alternativa al límite establecido sobre el porcentaje de base imponible, que contenía la Ley 30/1994.

Por último, indicar que en el supuesto de donaciones efectuadas por entidades pertenecientes a un grupo de sociedades, los límites anteriormente señalados no se tendrán en cuenta respecto del grupo sino de la empresa que ha efectuado el donativo²⁹.

E) La deducción en el IRNR

Por último, el artículo 21 prevé las deducciones aplicables en el IRNR, distinguiendo si operan o no mediante establecimiento permanente en España.

En el caso de que se trate de contribuyentes que obtengan rentas en España, pero que carezcan de establecimiento permanente, podrán aplicarse las deducciones previstas para el IRPF, en las declaraciones que por el IRNR presenten por hechos imponibles acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación. La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo.

Estas reglas temporales se deben a la necesidad de adaptar el donativo a las características del impuesto, puesto que si se trata de contribuyentes sin establecimiento permanente su devengo es inmediato, careciendo de período impositivo que permita la acumulación de rentas.

Por otra parte, y para equiparar la deducción a la del IRPF el límite se establece en el 10 por 100 de la base imponible, pero al ser de devengo inmediato este límite se calcula sobre la base imponible del conjunto de hechos imponibles declarados en el plazo de un año.

En el supuesto de que los contribuyentes del IRNR operen mediante un establecimiento permanente se podrán aplicarse las deducciones previstas en el IS.

²⁹ Vid. la consulta de la DGT de 28 de diciembre de 1999 (2453-99).

F) Actividades prioritarias de mecenazgo

Al igual que en la Ley 30/1994, el artículo 22 de la Ley 49/2002 también prevé la posible existencia de actividades prioritarias de mecenazgo, que serán determinadas conforme a la LPGE de cada año.

La gran novedad del sistema radica en que la LPGE también podrá fijar las entidades beneficiarias de estos programas.

El que una actividad sea declarada objeto de actividad prioritaria de mecenazgo significará que se puedan elevar los límites y porcentajes de deducción que hemos visto en los epígrafes anteriores hasta cinco puntos porcentuales.

La Disposición adicional 11 de la Ley 61/2003, de 30 de diciembre, de PGE para 2004 ha establecido el listado de actividades prioritarias de mecenazgo.

El artículo 29 de las Normas Forales 1/2004 y 3/2004 de Vizcaya y Guipúzcoa prevén una deducción mejorada para los empresarios persona física y jurídica, residentes o no, al aceptar la deducción del gasto en la base imponible del correspondiente impuesto y crear, además, una deducción en cuota del 18 por 100, que puede afectar incluso a los contratos de patrocinio publicitario suscritos.

G) Tratamiento de las plusvalías generadas con los donativos

El artículo 23 de la Ley 49/2002 introduce modificaciones muy interesantes para los donantes con el fin de incentivar el mecenazgo.

Así, por una parte, se declaran exentas del IRPF, IS e IRNR las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones. Hasta aquí la situación es igual a la que se contempla en la Ley 30/1994 y en normas anteriores, la nueva ventaja radica en que si se ha producido una pérdida patrimonial como consecuencia de la donación, ésta será compensable con otras rentas o ganancias del donante, algo que no ocurría antes, con el desincentivo que ello puede suponer. Por ejemplo, ahora puede resultar interesante la donación de una obra de arte que se haya deteriorado y que tiene unos costes elevados de restauración.

Al mismo tiempo, este precepto introduce otra novedad muy interesante como es la de declarar exentos del IIVTNU los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de dere-

chos reales de goce limitativos del dominio, realizadas con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones.

H) Justificación documental de los donativos

Todo el régimen de donaciones y aportaciones se complementa con lo previsto en el artículo 24 de la Ley 49/2002 relativo a los justificantes de las mismas.

Al igual que en la Ley 30/1994, la deducibilidad de los donativos está condicionada a la existencia de la oportuna certificación expedida por la entidad beneficiaria. Dicha información deberá ser remitida a la Administración tributaria, en la forma y en los plazos que se establecen en el art. 6 del Real Decreto 1270/2003. La declaración informativa de los donativos se presentará en el mes de enero de cada año, pudiendo establecer el Ministerio de Hacienda que deba presentarse en soporte legible por ordenador o por medios telemáticos, lo que me parece excesivo. Este sistema está desarrollado por la Orden del Ministerio de Hacienda 3219/2003, de 14 de diciembre, por la que se regula el Modelo 182.

El precepto legal exige que la certificación que se expida contenga, al menos, los siguientes extremos:

a) El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.

b) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida en las reguladas en el artículo 16 de la Ley.

c) Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario.

d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.

e) Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica³⁰.

³⁰ En nuestra opinión, este apartado del precepto no implica que el bien donado deba ser afectado a las actividades de la entidad beneficiaria del mecenazgo, como sí se solicitaba bajo la vigencia de la Ley 30/1994. Como ya explicamos al analizar el artículo 17 de la Ley 49/2002, una de las novedades más importantes de la norma es la de no exigir que los bienes recibidos en donación contribuyan a la realización de los fines de la entidad, lo que permite, por ejemplo, recibir donaciones de bienes para su posterior venta o subasta. De ahí

f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones.

3. Convenios de colaboración en actividades de interés general

Independientemente de las donaciones, donativos y aportaciones, que deben ser puras y simples, el artículo 25 de la Ley 49/2002 también contempla un supuesto en el que los empresarios o profesionales pueden colaborar al desarrollo de actividades de interés general, obteniendo a cambio una rentabilidad publicitaria y fiscal.

Así, en el artículo 25 se regulan los convenios de colaboración en actividades de interés general, cuyo régimen es similar al contenido en la Ley 30/1994.

El convenio de colaboración en actividades de interés general consiste en la entrega de una cantidad, por parte de un empresario o profesional, a una entidad beneficiaria del mecenazgo, para colaborar en la realización de alguna de las actividades que efectúe en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica. A cambio, la entidad no lucrativa se compromete, por escrito, a difundir por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades. Por tanto, siempre tiene que existir un documento escrito en el que se refleje el convenio de colaboración al que se ha llegado.

Por otra parte, el nuevo precepto tampoco prohíbe que el compromiso de colaboración al que se pueda llegar consista en la entrega de porcentajes de participación en ventas o beneficios. En nuestra opinión, esta medida puede servir para incentivar esta figura de mecenazgo. No considerábamos lógico que no se pudiera pactar libremente entre las partes cuál podía ser la ayuda económica. Por tanto, hoy en día, nada impide que una empresa se comprometa a entregar una cantidad en función del volumen de ventas o beneficios que obtenga durante la difusión pública de su participación en una campaña de una entidad no lucrativa. A modo de ejem-

que entendamos que este apartado del artículo 24 lo único que pide es que se justifique cuál va a ser el destino del bien recibido en donación, pero no implica que el bien en sí mismo sea destinado al objeto de la entidad. Se puede cumplir con la finalidad específica de la entidad si a través de su venta se obtienen las rentas necesarias para dar satisfacción a alguno de los fines de la institución.

pló podemos pensar en una empresa de alimentación que decida colaborar con una fundación de ayuda a la conservación medioambiental, que va a limpiar las costas gallegas durante esta primavera de 2003. Por una parte, la empresa puede hacer un donativo de alimentos para los voluntarios y, por otra, se compromete a entregar una cantidad en metálico a través de la suscripción de un convenio de colaboración. Nada impide que respecto a este último se puede acordar la entrega de un porcentaje sobre las ventas que se produzcan durante ese trimestre, en el se que va a llevar a cabo una campaña de comunicación, por parte de la empresa y de la fundación, en la que se ponga de manifiesto esa colaboración. Este tipo de medidas de captación de recursos pueden ser muy rentables tanto para la empresa, por la buena imagen corporativa que le generan, como para la entidad no lucrativa que precisa obtener recursos con los que llevar a cabo su actividad de interés general.

Una de las principales novedades de esta figura radican en la inclusión de un apartado expreso donde se señala que: *"La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo, no constituye una prestación de servicios"*. Con ello se pretende aclarar que estos convenios no están sujetos al IVA, como en su día se fijó a través de una resolución de la DGT de 9 de marzo de 1999.

El otro aspecto realmente novedoso de la regulación es la eliminación de los límites existentes en cuanto al porcentaje de base imponible sobre el que podía aplicarse la deducción³¹. De tal modo que, en la actualidad, son íntegramente deducibles todas las cantidades que se entreguen como consecuencia de la firma de un convenio de colaboración. En este sentido, el apartado segundo del artículo 25 señala que: *"Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del IS de la entidad colaboradora o del IRNR de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad econó-*

³¹ El artículo 68 de la Ley 30/1994 señalaba que las cantidades satisfechas como consecuencia de la firma de un convenio de colaboración tendrían la consideración de gasto deducible en la empresa o entidad colaboradora *"con el límite del 5 por 100 de la base imponible o del 0'5 por 1000 del volumen de ventas, sin que, en ningún caso, la aplicación de este último porcentaje pueda determinar una base imponible negativa. (...) En el caso de empresarios y profesionales el cómputo del límite del 5 por 100 se efectuará sobre la porción de base imponible correspondiente a los rendimientos netos derivados de la respectiva actividad empresarial o profesional ejercida"*.

mica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del IRPF"³². La eliminación de este límite tenía su razón de ser tras la modificación de la LIS.

Por último, también queremos llamar la atención sobre el hecho de que se acepte que se entreguen cantidades o que se incurra en gastos, por lo que parece que se admite que sea el propio empresario y quien pague a un tercero relacionado con el evento.

Por lo que respecta al IRPF, sólo podrán acogerse a esta figura de mecenazgo los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa, que podrán deducirse como gasto las cantidades entregadas a la entidad beneficiaria del mecenazgo.

La única forma de defender la supervivencia de los convenios de colaboración en actividades de interés general pasa por considerarlos como una figura de "*mecenazgo empresarial*" distinta del contrato de patrocinio publicitario³³. Sin embargo, si analizamos los cambios que se han producido en la Ley 49/2002, podemos observar que cada vez se tiende más a su unificación³⁴. No obstante, consideramos que todavía es posible encontrar diferencias entre ambos.

Así, la primera consiste en que en el contrato de patrocinio publicitario el patrocinador busca como fin último un beneficio empresarial, como es el divulgar su nombre comercial o sus productos, a través de una publicidad ligada a la

³² El nuevo texto legal introduce un matiz al hablar de "*cantidades satisfechas o gastos realizados*". Parece dar a entender que también serían deducibles los gastos asumidos directamente por la empresa como fórmula de colaboración con la entidad no lucrativa. En este caso puede que también fuera deducible el IVA soportado en la adquisición de esos bienes o servicios. (Consultar el libro de Blázquez Lidoy).

³³ Conforme al artículo 24 de la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad, "*el contrato de patrocinio publicitario es aquél por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador*".

³⁴ Mientras, el último párrafo del artículo 68 de la Ley 30/1994 concluía diciendo que: "*Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio del régimen fiscal correspondiente a los contratos de patrocinio publicitario*"; el artículo 6.1º.a) de la Ley 49/2002 otorga el mismo tratamiento tributario de rentas exentas a las obtenidas por las entidades sin fines lucrativos a través de cualquiera de los dos. Por otra parte, y desde la perspectiva de las empresas colaboradoras, con el régimen de la Ley 30/1994 las cantidades aportadas a través de los convenios sólo eran deducibles si no superaban unos determinados límites. Sin embargo, los contratos de patrocinio publicitario eran íntegramente deducibles. En la actualidad, como hemos dicho, esta diferencia también se ha suprimido.

promoción de una actividad de interés general. La pretensión última del contrato es mercantil y, por consiguiente, lucrativa, obtener una rentabilidad de la inversión efectuada. Por el contrario, en el convenio de colaboración sólo se coadyuva al buen fin de las actividades desarrolladas por una entidad carente de ánimo de lucro, a través de la entrega de una cantidad de dinero que sólo da lugar a la difusión del nombre del colaborador, pero sin participar en su estrategia publicitaria. Los convenios, por lo general, se limitan a la mención del mecenas. Mientras, en los contratos de patrocinio publicitario se puede aludir a las características de los productos del patrocinador o incluso participar activamente en sus campañas publicitarias, etc.

La segunda es su régimen de tributación en el IVA, puesto que el contrato de patrocinio sí supone una prestación de servicios sujeta.

En resumen, se puede afirmar que el convenio de colaboración en actividades de interés general es una figura de mecenazgo empresarial con unos contornos difusos, cuya utilización va a depender en gran medida de cuál sea la situación tributaria de la entidad sin fines lucrativos, puesto que a veces puede resultarle más rentable firmar un contrato de patrocinio publicitario, con la oportuna repercusión de IVA. Y ello va a ser así porque desde la perspectiva de las empresas colaboradoras, y por lo que respecta a su régimen de tributación, hoy en día les resulta indiferente suscribir un convenio de colaboración o firmar un contrato de patrocinio publicitario, ya que en ambos casos las cuantías aportadas van a ser deducidas íntegramente³⁵. Además, en el supuesto de que les fuera repercutido el IVA, como consecuencia de la firma de un contrato de patrocinio publicitario, tampoco se les va a generar ningún coste al ser un IVA deducible. Por este motivo tampoco les afecta la imposición indirecta a la hora de decantarse por la firma de uno u otro, salvo que sean empresas que realicen actividades exentas en las que no repercutan IVA, como una entidad financiera. Tal vez, donde sí pueden encontrarse mayores motivaciones para la firma de convenios de colaboración es en relación con la imagen pública de la empresa. Si lo que se pretende con la ayuda económica es transmitir a la sociedad una idea de altruismo y mecenazgo se suscribirán convenios de colaboración. Sin embargo, si lo único que se busca es

³⁵ Con el anterior sistema para las empresas podía ser más atractivo el contrato de patrocinio publicitario puesto que se podían deducir íntegramente esos gastos sin limitación alguna, como puede verse en la consulta de 10 de marzo de 2000 (0529-00).

una rentabilidad publicitaria y una colaboración activa de la institución no lucrativa en las campañas de promoción, se firmará un contrato de patrocinio publicitario.

4. Desarrollo directo de actividades de interés general por parte de las empresas

Por su parte, el artículo 26 de la Ley 49/2002 se refiere a aquella modalidad de mecenazgo fiscal en la que es la empresa quien asume directamente la realización de un evento de interés general, incurriendo por ello en una serie de gastos.

La realización de este tipo de actividades, bajo la vigencia de la LIS 1978, fue considerada una liberalidad, por lo que muchos gastos sociales y culturales llevados a cabo por las sociedades se entendían como gastos no deducibles. De ahí que la Ley 30/1994 introdujera esta medida de mecenazgo fiscal para admitir la deducción de estos gastos siempre que no se superaran unos determinados límites. Sin embargo, la entrada en vigor de la LIS/1995, a nuestro juicio, había eliminado la razón de ser de esta figura al admitir la deducción íntegra de todos los gastos de publicidad directa o indirecta³⁶. De ahí que el seguir manteniendo esta medida de mecenazgo en la Ley 49/2002 no tiene mucho sentido. De hecho, lo único que se ha hecho es adecuarla al texto de la LIS, eliminando los límites de deducibilidad que existían anteriormente, permitiendo la deducción íntegra de los gastos en los que se haya incurrido por la organización del evento.

Aunque el precepto sólo se refiera a actividades de interés general y no haga ninguna referencia al fomento y desarrollo de algunas artes consideramos que esos fines también pueden ser desarrollados por las empresas sin límite en su deducibilidad.

En definitiva, el precepto no es muy novedoso, aunque la cuestión hubiera variado si a través de él se llegara a admitir la deducción de las prestaciones de servicios que se efectúan en el desarrollo directo de actividades de interés general³⁷. De este modo los servicios prestados por el personal y con los bienes de la de

³⁶ El artículo 14.1.e) LIS no considera como donativos o liberalidades no deducibles a los gastos “realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestaciones de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los los ingresos”.

³⁷ Con una interpretación en su momento muy favorable, y que puede respaldar nuestro parecer, la consulta de la DGT de 16 de agosto de 2000 (1444-00) autorizó que una empre-

la empresa se valorarían y se contabilizarían como un gasto, aunque se hubiesen utilizado en el desarrollo de una actividad de interés general y no en la labor propia de la entidad³⁸. Hay que tener en cuenta que no se estaría efectuando una donación de servicios, puesto que sólo se produciría la deducción de un gasto propio³⁹. No hay que olvidar que la Norma Foral Vizcaína 1/2004 sí admite la deducción como donativo de la prestación gratuita de servicios a favor de entidades sin fines lucrativos.

En lo que sí supone un cambio es en que el artículo 26 no exige que los gastos en los que se incurra sean consecuencia de la realización de actividades, como

sa se aplicara esta medida de mecenazgo para deducirse el patrocinio de un proyecto de investigación desarrollado por dos personas en un bien de titularidad pública. En este caso no era posible la firma de un convenio de colaboración en actividades de interés general y, sin embargo, sí se aceptó la deducción del gasto en el que se incurría por entender que favorecía el desarrollo de una actividad de interés general.

³⁸ En nuestra opinión, siempre se podrían deducir los costes salariales del personal empleado en la realización de actividades de interés general, de los materiales empleados, etc. Sin embargo, no consideramos posible que esa partida se incremente en el coste de oportunidad que representa la posible pérdida de ingresos por tener al personal y los medios de la empresa destinados a una actividad de interés general. Esto implica que tampoco se podría tomar como gasto deducible el precio de mercado de los servicios realizados. Si se admitiera tal posibilidad se podría efectuar una disminución artificial de la base imponible. Al no existir ninguna limitación a este tipo de gastos y no haber unas reglas claras sobre su valoración a precios de mercado se podría rebajar la tributación. Un ejemplo de ello podría ser una empresa de construcción que hubiese desplazado una pala excavadora y una cuadrilla de personal a recoger chapapote en las costas gallegas tras el desastre del buque *Prestige*. En nuestra opinión, sólo podrá deducirse los costes estrictos en los que haya incurrido por la prestación de ese servicio. Sin embargo, no cabe valorar la hora de trabajo al precio de mercado que ella cobra habitualmente. Si se autorizara esta posibilidad no nos cabe la menor duda de que todas las empresas dedicarían un importante número de horas al final del año a actividades de interés general, con el problema de prueba y de control de las mismas que eso generaría.

³⁹ La Consulta de la DGT de 7 de marzo de 1997 (0436-97) señaló tajantemente que en ningún caso se contemplaba la posibilidad de que la prestación gratuita de servicios a las entidades sin fines lucrativos pudiera dar lugar a ninguno de los beneficios fiscales previstos para los donativos a este tipo de instituciones en la Ley 30/1994. No cabía considerar el importe de los servicios gratuitos prestados por empresarios o profesionales como donación de bienes a los efectos de justificar los beneficios fiscales a los que se refieren los artículos 69 a 63 de la Ley 30/1994. La misma idea se reitera en la consulta de la DGT de 6 de octubre de 1999 (1809-99), en la que además se señala que las donaciones de servicios no son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero sí generan un autoconsumo gravado en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

sí pedía anteriormente el artículo 70 de la Ley 30/1994. Sólo se alude a la necesidad de que sean gastos realizados en fines de interés general. Por tanto, parece que un gasto en el que se incurra para la mejora medioambiental de la empresa o de asistencia social para familiares de los trabajadores será íntegramente deducible, aunque no tenga una relación directa con la actividad productiva. En este sentido, podemos pensar en que una empresa decida conceder unas ayudas económicas para la atención domiciliaria a ancianos dependientes de empleados o para la adquisición de la primera vivienda por parte de los trabajadores de la empresa⁴⁰. Desde luego, en nuestra opinión, estos gastos serían deducibles al amparo del artículo 26 de la Ley 49/2002, con lo que se está abriendo una nueva vía de mecenazgo social, incluso dentro del ámbito de la propia empresa, no prevista hasta este momento⁴¹.

En definitiva, como puede apreciarse, esta figura de mecenazgo empresarial puede llegar a representar una auténtica novedad respecto al anterior sistema, siempre que se lleve a cabo una interpretación de la misma en el sentido que hemos expuesto. Sin embargo, si se opta por su aplicación con un criterio restrictivo va a ser prácticamente superflua, puesto que los gastos deducibles que admitirá ya lo serán también conforme a la normativa general del impuesto.

En nuestra opinión, esta medida de estímulo sería mucho más atractiva si consistiera en una deducción en la cuota de un porcentaje de los gastos en actividades de interés general. Porcentaje que debería ser superior al tipo medio impositivo para consistir en un verdadero incentivo. Tal beneficio podría venir justificado por el hecho de que, muchas veces, la asunción de esas actividades de manera directa por la sociedad supone un importante ahorro para el gasto público, más allá de las

⁴⁰ El reglamento de desarrollo de la Ley 49/2002 (Real Decreto 1270/2003) no prevé ninguna norma como el artículo 5 del Real Decreto 765/1995, en el que se exigía que la empresa comunicara por escrito a la Delegación de la AEAT, en cuya circunscripción estuviera situado su domicilio fiscal, la realización de las actividades de interés general, el importe del gasto y una pequeña memoria de la contribución de la actividad a los fines protegidos por la Ley 30/1994. La comunicación se efectuaba antes del cierre del ejercicio en el que procediera la deducción del gasto. A nuestro juicio, la existencia de este tipo de documentación permitía un mejor control de este incentivo y servía para conocer su utilización real.

⁴¹ Muchas de estas prestaciones hasta ahora se llevaban a cabo a través de fundaciones constituidas por las propias empresas. La asunción directa de este tipo de gastos presentaba problemas a la hora de su deducibilidad fiscal, por lo que resulta mucho más cómodo constituir una fundación dependiente de la empresa a la que se le efectúa un donativo anual, íntegramente deducible, para que después ésta lo distribuya en forma de ayudas entre los trabajadores, familiares vinculados a ellos e incluso terceras personas.

cantidades que tributariamente podrían obtenerse para sufragar esas mismas necesidades.

5. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público

Para finalizar, el artículo 27 de la Ley 49/2002 se ocupa de algo que ha sido tradicional en nuestro país, como es el establecimiento de determinadas normas de apoyo o incentivo a concretos acontecimientos culturales o deportivos (actualmente se encuentran vigentes los relacionados con Caravaca Jubilar 2003, el Forum de las Culturas Barcelona 2004 y el Xacobeo 2004 y se prevé que el año que viene entre en vigor Los Juegos Mediterráneos de Almería 2005). Estos incentivos no han sido siempre iguales, por lo que ahora, a través del artículo 27 de la Ley 49/2002 se pretende su homogenización.

El precepto comienza estableciendo que son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley. Por tanto, deberá ser una Ley la que establezca que un acontecimiento tiene un excepcional interés público⁴².

La Ley que apruebe el programa de apoyo a un acontecimiento de excepcional interés deberá regular, al menos, los siguientes extremos:

- a) La duración del Programa, que podrá ser de hasta tres años.
- b) La creación de un Consorcio o la designación de un órgano administrativo que se encargue de la ejecución del Programa y que certifique la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo.

En dicho Consorcio u órgano estarán representadas, necesariamente, las Administraciones Públicas interesadas en el acontecimiento y, en todo caso, el Ministerio de Hacienda.

Para la emisión de la certificación será necesario el voto favorable de la representación del Ministerio de Hacienda.

⁴² Generalmente es a través de la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y de carácter social, la comúnmente llamada Ley de Acompañamiento a los Presupuestos.

c) Las líneas básicas de las actuaciones que se vayan a organizar en apoyo del acontecimiento, sin perjuicio de su desarrollo posterior por el Consorcio o por el órgano administrativo correspondiente en planes y programas de actividades específicas.

d) Los beneficios fiscales aplicables a las actuaciones a que se refiere la letra anterior, dentro de los límites establecidos en la propia ley.

Respecto a los límites fijados para los beneficios fiscales, el Proyecto de Ley establece que como máximo podrán ser los siguientes:

"Primero. Los sujetos pasivos del IS, los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del IRNR que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos e inversiones que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el Consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en los siguientes conceptos:

a) Adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos, sin que, en ningún caso, se consideren como tales los terrenos.

Se entenderá que no están realizadas en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el Consorcio o por el órgano administrativo correspondiente las inversiones efectuadas para la instalación o ampliación de redes de servicios de telecomunicaciones o de electricidad, así como para el abastecimiento de agua, gas u otros suministros.

b) Rehabilitación de edificios y otras construcciones que contribuyan a realzar el espacio físico afectado, en su caso, por el respectivo Programa.

Las citadas obras deberán cumplir los requisitos establecidos en la normativa sobre financiación de actuaciones protegidas en materia de vivienda y, además, las normas arquitectónicas y urbanísticas que al respecto puedan establecer los Ayuntamientos afectados por el respectivo Programa y el Consorcio o el órgano administrativo encargado de su organización y ejecución.

c) Realización de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total de la inversión realizada. En caso contrario, la base de deducción será el 25 por 100 de dicha inversión.

Esta deducción, conjuntamente con las reguladas en el capítulo IV del Título VI de la LIS, no podrá exceder del 35 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y en las bonificaciones, y será incompatible para los mismos bienes o gastos con las previstas en la citada Ley. Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en este número podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos:

- a) En las entidades de nueva creación.*
- b) En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.*

Segundo. Los contribuyentes del IRPF, los sujetos pasivos del IS y los contribuyentes del IRNR que operen en territorio español mediante establecimiento permanente, tendrán derecho a las deducciones previstas, respectivamente, en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley, por las donaciones y aportaciones que realicen a favor del Consorcio que, en su caso, se cree con arreglo a lo establecido en el apartado anterior.

El régimen de mecenazgo prioritario previsto en el artículo 22 de esta Ley será de aplicación a los programas y actividades relacionados con el acontecimiento siempre que sean aprobados por el Consorcio u órgano administrativo encargado de su ejecución y se realicen por las entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley o por el citado Consorcio, elevándose en cinco puntos porcen-

*tuales los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley*⁴³.

Tercero. Las transmisiones sujetas al ITPAJD tendrán una bonificación del 95 por 100 de la cuota cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de inversiones con derecho a deducción a que se refiere el punto primero de este apartado.

Cuarto. Los sujetos pasivos del IAE tendrán una bonificación del 95 por 100 en las cuotas y recargos correspondientes a las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas de actividades elaborados por el Consorcio o por el órgano administrativo correspondiente.

Quinto. Las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo Programa tendrán una bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa.

Sexto. A los efectos previstos en los números anteriores no será de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9 de la LRHL".

En Guipúzcoa y Vizcaya se prevé la posibilidad de que exista una reciprocidad entre las actividades prioritarias de mecenazgo y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público aprobados en estos territorios y los adoptados por el Estado. No sé cómo se va a articular tal medida.

IX. INCENTIVOS FISCALES AL PATRIMONIO HISTÓRICO

A lo largo de las Disposiciones adicionales de la Ley 49/2002 se han introducido una serie de modificaciones en los incentivos fiscales existentes para promover la conservación del PHE dentro de los impuestos que gravan la renta en el ordenamiento tributario español.

⁴³ En el supuesto de acontecimientos de excepcional interés público se otorga el máximo de deducibilidad permitido por la Ley 49/2002. En otros acontecimientos acogidos al régimen prioritario de mecenazgo la Ley de Presupuestos Generales del Estado puede establecer unos límites de deducibilidad inferiores.

1. Imputación temporal de subvenciones

La Disposición adicional primera de la Ley 49/2002 añade una nueva letra j) al apartado 2 del artículo 14 de la LIRPF/1998 con el siguiente tenor literal:

“j) Las ayudas públicas otorgadas por las Administraciones competentes a los titulares de bienes integrantes del PHE inscritos en el Registro General de BIC a que se refiere la LPHE, y destinadas exclusivamente a su conservación o rehabilitación, podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en dicha Ley, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes”.

La nueva regla de imputación temporal introducida mediante esta Disposición adicional en la LIRPF/1998 permite periodificar las ayudas públicas percibidas para la conservación y rehabilitación de los bienes de interés cultural en el año en que se obtengan y en los tres siguientes, evitando así un aumento desmesurado de la progresividad del impuesto, que incluso podía desincentivar la solicitud de la subvención. Tal vez, si realmente se quiere estimular la conservación del PHE deberían declararse exentas de tributación este tipo de subvenciones.

2. Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Cultural

La Disposición adicional primera también modifica por completo el régimen de deducciones establecido en el artículo 55.5 de la LIRPF/1998 en relación con los incentivos a la conservación del Patrimonio Cultural.

A) Deducción por adquisición de bienes del PHE

Así, por una parte, se señala que los contribuyentes por el IRPF tendrán derecho a una deducción del 15 por 100 del importe de las inversiones o gastos que realicen para la adquisición de bienes del PHE, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio, siempre que los bienes permanezcan en él y dentro del patrimonio del titular durante al menos tres años.

La base de esta deducción será la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.

La nueva redacción del precepto supone cambios significativos respecto al régimen que venía siendo habitual en la LIRPF.

En primer lugar, sólo se consideran deducibles las inversiones efectuadas en la adquisición de bienes del PHE que se encuentren fuera de España. Por tanto, ya no serán deducibles las inversiones en bienes de este tipo que se encuentren dentro de nuestro país. A nuestro juicio, esta limitación va a suponer la práctica desaparición de la deducción puesto que es muy difícil encontrar un bien que esté catalogado como integrante del PHE fuera de nuestras fronteras. En nuestra opinión, si realmente se quiere proteger el PHE, se debería haber mantenido la deducción como estaba, ampliándola a las inversiones en bienes que se encontrasen en el extranjero.

Ahora bien, frente a la limitación que supone el ámbito espacial en el que se va a poder invertir en bienes del PHE, la norma contiene un segundo cambio importante, puesto que permite que esas inversiones se efectúen en cualquier bien integrante del PHE, y no sólo en los declarados BIC.

B) Deducción por conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de bienes del PHE

La segunda modalidad de deducción que se contempla, tras la reforma que se llevará a cabo en el IRPF por la Ley 49/2002, autoriza a los contribuyentes a deducirse el 15 por 100 del importe de las inversiones o gastos que realicen para la conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén inscritos en el Registro General de BIC a que se refiere la LPHE, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en dicha Ley, en particular respecto a los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Nos encontramos ante otra importante limitación puesto que sólo se aceptan los gastos llevados a cabo en bienes que sean propiedad de la persona que lleva a

cabo los mismos. Sería conveniente incentivar la posibilidad de invertir en la restauración de bienes públicos o pertenecientes a entidades sin ánimo de lucro⁴⁴.

El nuevo precepto legal no establece ninguna incompatibilidad entre la deducción en la cuota y el hecho de que los gastos se hayan deducido en la base imponible en el supuesto de que estos bienes sean objeto de una explotación económica, como sí hace el art. 55.5.b) LIRPF/1998. ¿Son compatibles ambas deducciones? Si fuera así, habría determinados contribuyentes que sí se verían especialmente incentivados por el nuevo régimen fiscal.

C) Deducción por la realización de actuaciones en espacios declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO

La Ley 49/2002 introduce un nuevo incentivo fiscal en nuestro ordenamiento tributario relacionado con la conservación de bienes culturales. Así, a partir de ahora se va a autorizar a los contribuyentes una deducción en la cuota del IRPF del **15 por 100** de las inversiones que efectúen en la rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO situados en España⁴⁵. Se nos plantea la duda de cómo se va a definir cuál el entorno de protección de estos bienes, ya que la definición del Anexo es bastante amplia.

Esta última modalidad de deducción es una novedad y puede resultar interesante, aunque volvemos a encontrarnos con el problema de que sólo pueden practicarse esta deducción los propietarios de los bienes pero no terceros que colaboren a

⁴⁴ Por ejemplo, CajaBurgos colabora con la Diócesis y con la Fundación del Patrimonio Cultura de Castilla-León. Esa colaboración deberá enmarcarse vía donativos o convenios de colaboración, pero no es posible que la Caja asuma de manera directa las obras de rehabilitación haciéndose cargo de su coste.

⁴⁵ La Disposición adicional decimoquinta de la Ley 49/2002 ha establecido que se relacione en un Anexo a la Ley cuáles son las ciudades españolas, y los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y los bienes declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO situados en España.

su conservación, como podrían ser familiares del propietario, algo muy habitual dentro de la nobleza.

También nos llama la atención que la deducción sólo se cuide de los aspectos externos de estos bienes pero no de su conservación interior, muchas veces más costosa y necesaria que la externa.

D) Deducciones culturales en el IS

La Disposición adicional segunda de la Ley 49/2002 introduce las mismas deducciones que hemos descrito en los epígrafes anteriores pero en el artículo 35 del IS, de tal modo que los sujetos pasivos de este tributo tendrán derecho a practicarse una deducción del 15 por 100 del importe de las inversiones o gastos que realicen en ese tipo de actuaciones.

La nueva redacción supone un avance importante respecto a la LIS/1995 puesto que en ella el porcentaje de deducción era sólo del 10 por 100.

E) El Patrimonio cultural autonómico

La Disposición adicional cuarta concede a los bienes del patrimonio histórico de las Comunidades Autónomas el mismo régimen de incentivos fiscales existente para el PHE.

La única diferencia radica en que la valoración de los bienes cuando se efectúe una donación de un bien del patrimonio cultural autonómico no se llevará a cabo por la Junta de valoración sino por el órgano competente de la Comunidad Autónoma.

No debe olvidarse, por otra parte, que las Comunidades Autónomas tienen competencia para establecer sus propias deducciones autonómicas en el IRPF, que no tienen porque ser igual a las establecidas por el Estado.

X. LA DACIÓN EN PAGO

Para finalizar queremos hacer referencia a una fórmula de extinción de las obligaciones tributarias que también está vinculada al PHE y que puede ser utilizada como incentivo fiscal: la dación en pago.

Desde el 1 de enero de 2002 se ha modificado el artículo 73 de la LPHE para admitir en pago de cualquier deuda tributaria la entrega de bienes integrantes del PHE⁴⁶. La figura presenta una ventaja muy importante como es el hecho de que las posibles plusvalías puestas de manifiesto con esta figura no estarán sometidas a tributación en los impuestos que graven la renta (IRPF, IS, IRNR) y, además, sirven para extinguir por completo la deuda tributaria. Por otra parte, si con la dación en pago se produjera una disminución patrimonial, ésta sí sería compensable con otras ganancias o rentas.

En la dación en pago tiene que existir un acuerdo entre acreedor y deudor para la aceptación de los bienes ofertados, por lo que la Administración Tributaria no está obligada a recibirlos.

La valoración de los bienes se lleva a cabo por la Comisión de Valoración de la Junta de Calificación, Exportación y Valoración o por el organismo que tenga atribuidas estas competencias en la respectiva CCAA si estamos en presencia de un tributo autonómico.

XI CONCLUSIONES

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 términos generales, mantiene la misma estructura que tenía la Ley 30/1994 y se ha limitado a mejorar un tanto determinados aspectos controvertidos de la anterior regulación.

Por lo que respecta a las entidades sin ánimo lucrativo, sigue optando por concederles un régimen de exención parcial en el IS, sin tener en cuenta el destino de sus rentas, la máxima preocupación sigue estando en el origen de las mismas.

En el ámbito local se amplían las exenciones actualmente vigentes en el IBI y se mejora técnicamente los incentivos existentes en el IIVTNU. Algo que también ocurre en la redacción del ITPAJD.

Por lo demás, no se introduce ningún cambio significativo en la regulación de estas entidades y no puede decirse que estemos en presencia de un auténtico estatuto fiscal para ellas puesto que, por ejemplo, no se ha abordado el análisis de

⁴⁶ Esta modificación se ha llevado a cabo a través de la Disposición adicional primera de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, administrativas y del orden social.

los posibles cambios que se podrían introducir en el IVA, el impuesto que hoy en día supone una mayor carga tributaria para ellas al tener la consideración de consumidores finales en muchas de las prestaciones que realizan al estar exentas.

En cuanto al régimen tributario del mecenazgo las mejoras también son escasas y no llegan a los niveles de otros países de nuestro entorno.

En el IRPF se han limitado a una elevación en un 5 por 100 de los porcentajes de deducción de los donativos.

Por su parte, en el IS se mejora al convertir los donativos en una deducción en la cuota y no en base, puesto que algunas veces el tipo medio efectivo de la entidad que efectúa el donativo puede ser inferior al 35 por 100. Además, de este modo los excesos de deducibilidad no se pierden y son trasladables a ejercicios posteriores.

En cuanto al resto de incentivos al mecenazgo, convenios de colaboración y desarrollo directo de actuaciones, no se produce más que una adaptación a los nuevos postulados que introdujo la LIS en cuanto a la ampliación de los gastos deducibles.

Por último, y por lo que se refiere al PHE, nos encontramos con que se ha producido una importante limitación en cuanto a la posibilidad de invertir en bienes de este tipo, ya que sólo se podrán adquirir con incentivos fiscales los que se encuentren fuera de nuestras fronteras. La única novedad destacable es la deducción de las actuaciones que se lleven a cabo en los entornos declarados patrimonio mundial por la UNESCO.

El balance de la reforma podemos decir que es pobre, supone un pequeño paso respecto a la Ley 30/1994 pero no consideramos que colme las expectativas del sector no lucrativo y, sobre todo, de las pequeñas entidades no lucrativas. Pensamos que la Ley 49/2002 podría haber sido más novedosa y aceptar alguna de las enmiendas que se han planteado por todos los demás grupos de la oposición, como la deducción íntegra en el 100 por 100 de los primeros 150 euros que se donen a una entidad no lucrativa. De cualquier modo, estamos aún muy lejos de legislaciones como la portuguesa donde se permite deducir el 140 por 100 del importe del donativo efectuado.



LUCES Y SOMBRAS EN EL RÉGIMEN JURÍDICO DEL TERCER SECTOR DESDE LA PERSPECTIVA TRIBUTARIA. EL MECENAZGO EMPRESARIAL: RÉGIMEN JURÍDICO-TRIBUTARIO

MARÍA BEGOÑA VILLAVARDE GÓMEZ
Doctora en Derecho. Profesora de Derecho
Financiero y Tributario de la USC

Sumario: I. UNA CUESTIÓN PREVIA: LA DENOMINACIÓN. DESLINDE DEL CONTRATO DE PATROCINIO PUBLICITARIO. II. EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL. III. EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS GASTOS EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL. IV. PROGRAMAS DE APOYO A ACONTECIMIENTOS DE EXCEPCIONAL INTERÉS PÚBLICO. V. A MODO DE BREVE VALORACIÓN.

I. UNA CUESTIÓN PREVIA: LA DENOMINACIÓN. DESLINDE DEL CONTRATO DE PATROCINIO PUBLICITARIO

Nuestro trabajo tiene por objeto el análisis del régimen tributario del mecenazgo empresarial, que, como es sabido, se trata de una de las actividades que tienen su regulación en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que es la norma aplicable al llamado *Tercer sector* en materia tributaria.

Entendemos necesario comenzar por realizar una breve determinación del concepto utilizado, puesto que la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, introduce este término mecenazgo e incluso realiza una definición del mismo. Así,

conforme a la citada Ley, el mecenazgo, entendido en sentido amplio, sería toda «participación privada en la realización de actividades de interés general».

Sin embargo consideramos de interés establecer una serie de acotaciones sobre el concepto, y ello porque siendo posible, siguiendo a CASANELLAS CHUECOS, establecer tres subcategorías dentro del concepto de mecenazgo¹, -que permitirían distinguir el mecenazgo en sentido estricto², el mecenazgo empresarial y el mecenazgo institucionalizado³-, en nuestro trabajo sólo nos va a interesar el que esta autora denomina mecenazgo empresarial.

La última figura mencionada, que ha recibido diversas denominaciones, es configurada como un «fenómeno integrado por dos tipos de actuaciones diferenciadas pero cuyo fundamento común es la participación de las organizaciones empresariales en actividades de interés general mediante acciones que, de un modo u otro, le reportan cierta repercusión social y publicidad»⁴. Y en cuanto esta actividad se puede vincular al denominado *goodwill* empresarial la participación en el mecenazgo empresarial adquiere un mayor interés, en cuanto contribuye en mayor medida que la publicidad en sentido propio a reforzar el buen nombre de la empresa⁵.

¹ Vid. CASANELLAS CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2003, p. 36 y ss.

² El mecenazgo en sentido estricto es definido como aquel fenómeno por el que una persona física o jurídica realiza una aportación totalmente desinteresada y altruista, sin esperar nada a cambio, en favor de otra, con la finalidad de colaborar en la realización de las actividades de naturaleza cultural, social, artística, benéfica o cualquier otra de interés general realizadas por ésta. En CASANELLAS CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre, op. cit.*, p. 37.

³ Con esta expresión CASANELLAS CHUECOS se refiere a la propia creación de una entidad no lucrativa y a su concreto funcionamiento. En *El nuevo régimen tributario del mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre, op. cit.*, p. 43.

⁴ CASANELLAS CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre, op. cit.*, p. 39.

⁵ Señala PEDREIRA MENÉNDEZ que este tipo de medidas «pueden ser muy rentables tanto para la empresa, por la buena imagen corporativa que le generan (...)». En *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, Thomson-Civitas, Madrid, 2003, p. 273. Y ello porque, siguiendo a CASANELLAS CHUECOS, «como reconocimiento de la aportación efectuada por las empresas a entidades no lucrativas, éstas se comprometen a difundir no la marca, productos o servicios de la empresa aportante, pero sí la encomiable colaboración económica de aquellas a las finalidades de interés general propias de la entidad receptora mediante una asociación de su nombre al acontecimiento financiado», en CASANELLAS

Dando un segundo paso en el intento de delimitar el contenido del mecenazgo empresarial respecto a otros contratos, surge de inmediato la cuestión de si nos hallamos ante una realidad idéntica o al menos análoga al patrocinio publicitario⁶. De acuerdo con la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad, el contrato de patrocinio sería «aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador» (art. 24)⁷. O en definición de ARNAU RAVENTÓS, se trataría de «un negocio jurídico por el que un sujeto (patrocinador) ofrece a otro (patrocinado) una prestación económica para la elaboración de su actividad, asumiendo éste la obligación de colaborar en la publicidad comercial del primero». Como veremos, la calificación como un contrato de un tipo u otro va a tener consecuencias fiscales.

Podemos hacer mención a un primer momento, a modo de pequeña evolución histórica de la denominación, en el que se pretendió separar el concepto *sponsorización* y patrocinio publicitario, ya no sólo por evitar la introducción de un término anglosajón, sino por que se afirmaba que la actividad del *sponsor* es más amplia que la del contrato de patrocinio, al abarcar «el instrumento jurídico a través del que se canaliza la financiación ajena con fines publicitarios, sino que además

CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, op. cit., p. 40.

⁶ De una parte, PEDREIRA MENÉNDEZ reconoce «la única forma de defender la supervivencia de los convenios de colaboración en actividades de interés general pasa por considerarlos como una figura del «mecenazgo empresarial» distinta del contrato de patrocinio publicitario. Sin embargo, si analizamos los cambios que se han producido en la Ley 49/2002, podemos observar que cada vez se tiende más a su unificación. No obstante, consideramos que todavía es posible encontrar diferencias entre ambos», PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, op. cit., p. 276. Rechaza esta identificación CASANELLAS CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, op. cit., p. 199.

⁷ Tengamos en cuenta que «cabe apuntar la creciente importancia del contrato de patrocinio y de las técnicas comerciales a él unidas», técnicas entre las que BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO hace referencia al contrato de *partnerships*, del que sería ejemplo el patrocinio de clubes de fútbol por marcas renombradas; el *product placement sponsoring*, que supone la aparición de productos o servicios en una obra artística, así como el *testimonial sponsoring*, en el que una persona célebre avala la calidad de un determinado producto. BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, A., *Introducción a las marcas y otros signos distintivos en el tráfico económico*, Aranzadi, Pamplona, 2002, p. 86.

designa un fenómeno general de protección, ayuda, financiación...»⁸. De la misma manera la *esponsorización* se separa del padrinazgo o del mecenazgo, sobre la base de que en este tipo de contratos no existe bilateralidad, de manera que el mecenas satisfará gratuitamente una prestación, sin exigir contraprestación alguna, por lo que se presentaría como un contrato gratuito.

Ahora bien, no es del todo cierto que el mecenas actúe de una forma desinteresada, porque en realidad espera recibir una contraprestación de forma de publicidad, esto es, un reconocimiento social de la contribución realizada. Por ello, esta figura guarda similitud con el contrato de patrocinio publicitario, puesto que, aun en ausencia del requisito de la bilateralidad en el cumplimiento de las obligaciones, el mecenas sabe que, en todo caso, va a obtener una contraprestación en forma de difusión publicitaria, aunque no sea el objeto fundamental del contrato. Es decir, puede hablarse de un mecenazgo-patrocinio diverso del mero mecenazgo, si bien en pocas ocasiones se presenta en estado puro en el ámbito empresarial⁹, ya que el mero mecenazgo tiene su lugar natural en el ámbito de las fundaciones o entidades sin ánimo de lucro en general.

Como señala GARCÍA NOVOA, puede hablarse de una serie de puntos en común entre las actividades de las fundaciones y el patrocinio mecenazgo, en cuanto esta última es llevada a cabo por empresarios o profesionales, que realizan una ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, para producir bienes o servicios. Como defiende este autor, se trata de supuestos en los que al mismo tiempo que el empresario o profesional quiere conseguir promocionar sus productos o servicios, existen ciertos excedentes que pueden ser invertidos en el estímulo de actividades culturales, científicas o deportivas¹⁰. Para el logro de esta finalidad, los empresarios o profesionales no crean fundaciones o entidades sin ánimo de lucro, sino que colaboran esporádicamente con entidades sin fines lucra-

⁸ ARNAU RAVENTÓS, L., *El contrato de patrocinio publicitario*, La Ley, Madrid, 2001, p. 11.

⁹ Sobre las diferencias entre ambas figuras, PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, op. cit., p. 277 y ss; CASANELLAS CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, op. cit., p. 202 y ss.

¹⁰ Vid. GARCÍA NOVOA, C., «Régimen fiscal del sponsor», op. cit., nota 24; opinión a la que se suma CASANELLAS CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, op. cit., p. 203.

tivos ya existentes¹¹ o organizan eventos donde se fomenten o protegen esas actividades de interés general, papel propio de las entidades sin fin de lucro. Ese es el punto que diferencia al *mecenazgo* del régimen general de las fundaciones: aunque puedan coincidir los objetivos, se persiguen por vías completamente distintas. El patrocinador-mecenas es una entidad privada con ánimo de lucro que colabora con entidades sin fin de lucro o que asume por sí misma la realización de actividades de carácter cultural o deportivo.

Pues bien, esta vía alternativa de *mecenazgo* se regula actualmente en los art. 17 y ss, donde se establece el régimen aplicable a los donativos, donaciones y aportaciones deducibles; los art. 25 y ss de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y de incentivos al mecenazgo, bajo la forma de convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, mientras que art. 27 se refiere a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. Al régimen jurídico de estos dos últimos dedicaremos nuestra atención seguidamente, puesto que son supuestos de mecenazgo empresarial, a diferencia de lo que ocurre con el donativo, donación o cualquier otra aportación¹², donde la vinculación no es tan directa y se observa un mayor componente altruista¹³, por lo que deben ser calificados de mecenazgo en sentido estricto.

¹¹ JIMÉNEZ DÍAZ, A., «El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo en la Ley de Fundaciones», *Impuestos* Tomo I/1995, p. 23.

¹² En este sentido, a juicio de BLÁZQUEZ LIDOY, si en estos supuestos se produjese una difusión publicitaria en ausencia de una cláusula contractual que obligue a ello, se estaría produciendo una prestación de servicio gratuita. En «El IVA y las entidades sin ánimo de lucro. Algunas cuestiones controvertidas (I)», *QF* nº 13/2000, p. 17.

¹³ Así lo señala GARCÍA NOVOA: «Repetimos, por tanto, que existe una permanente ósmosis conceptual entre patrocinio publicitario y patrocinio mecenazgo, que hace muy difícil establecer una clara delimitación entre una y otra figura», *vid.* «Régimen fiscal del *sponsor*», *op. cit.*, p. 109. Sobre estos donativos, *Vid.* UCÉLAY SANZ, I., «Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos al mecenazgo», *TF* nº 151/2003, p. 45 y ss; 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, Pamplona, 2003, p. 93 y ss.

II. EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL

Como adelantábamos, el *mecenazgo empresarial* se caracteriza por su componente publicitario, lo que significa que la empresa patrocinadora tiene interés en que su colaboración trascienda socialmente¹⁴. La primera modalidad que vamos a tratar, los convenios de colaboración empresarial, se regulan en el art. 25 y 26 de la Ley 49/2002.

Es el art. 25 de la Ley 49/2002, el que define el convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general como «aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades».

Este precepto nos remite al art. 16 del mismo texto legal a la hora de determinar las entidades con las cuales se puede firmar un convenio de colaboración de este tipo. En el mismo, que tiene aparentemente el carácter de una lista cerrada, se prevén los siguientes:

a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal en el Título II de esta Ley¹⁵.

¹⁴ En este sentido, 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*, op. cit., p. 97. También esta ventaja consistente en el efecto publicitario de difundir la colaboración fue percibida por la Administración Tributaria en su doctrina anterior a la Contestación a Consulta de 9 de marzo de 1999 (número 0292-00).

¹⁵ De acuerdo con el art. 2 de este texto legal, se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

a) Las fundaciones.

b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.

c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio (RCL 1998, 1693), de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.

d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.

b) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los organismos autónomos de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

c) Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.

d) El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que varias Disposiciones Adicionales amplían el ámbito subjetivo de aplicación de este régimen tributario del mecenazgo, del que también serán beneficiarias la Obra Pía de los Santos Lugares (DA 6^a); los consorcios Casa de América, Casa de Asia e «Institut Europeu de la Mediterrànea» (DA 7^a); las fundaciones de entidades religiosas (DA 8^a); la Iglesia Católica y otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas (DA 9^a) y el Instituto de España y las Reales Academias, así como las instituciones de las CCAA que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española (DA 10^a). A ellos debe sumarse el Museo Nacional del Prado, que, desde la aprobación de la Ley 46/2003, de 25 de noviembre, reguladora del Museo Nacional del Museo del Prado, también puede beneficiarse del régimen tributario del mecenazgo¹⁶.

Debemos partir, como ha señalado GARCÍA NOVOA respecto a la modalidad de convenio de colaboración que se regulaba en el art. 68 de la Ley 30/1994, -derogada por la actualmente vigente Ley 49/2002-, de que se trata de «una "colaboración empresarial", que a su vez constituye una especie del género de las "aportaciones efectuadas a entidades sin fin de lucro". Las aportaciones canalizadas por medio de convenios de colaboración, a diferencia de las aportaciones comunes que son las donaciones efectuadas por personas físicas y jurídicas a favor de entidades sin ánimo de lucro, tienen un cierto contenido publicitario puesto que es consustan-

e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.

¹⁶ De conformidad con la Disposición Final 4^a de la Ley 46/2003, de 25 de noviembre, reguladora del Museo Nacional del Museo del Prado, que añade una Disposición Adicional 18^a a la Ley 49/2002.

cial a los convenios que la entidad receptora de la ayuda se comprometa a difundir la participación del colaborador en las actividades patrocinadas»¹⁷.

Y esta obligación de difundir «por cualquier medio» la participación del colaborador en dichas actividades debe ser asumida «por escrito»¹⁸ por las entidades que reciban la ayuda económica¹⁹. Es novedosa la introducción de la referencia a que la difusión de la participación se hará por «cualquier medio». No nos parece un término claro, puesto que no se precisa si se refiere a la forma de difusión de la colaboración, o, por el contrario, se está haciendo mención a cualquier medio de difusión. A nuestro modo de ver, se puede estar haciendo referencia a que se puede acordar por las partes que la colaboración publicitaria se manifieste por cualquiera de las modalidades de difusión admitidas, con carácter general, para que se entienda «hecha la publicidad», esto es, publicidad estática –carteles, vallas, trípticos, referencia en el libro financiado, etc–, inclusión de logos o marcas en la ropa o material de deportistas, referencia en un determinado espectáculo, etc. En este sentido, siguiendo a ARNAU RAVENTÓS, es difícil señalar cuando la publicidad es real y efectiva, y al mismo tiempo, se admite tanto que las cláusulas del contrato de patrocinio sean muy estrictas en lo que se refiere a cómo debe difundirse esa colaboración del patrocinador, como que sean extremadamente genéricas, de manera que el patrocinado tenga plena libertad para elegir la forma en que exteriorizará la

¹⁷ GARCÍA NOVOA, C., «Régimen fiscal del *sponsor*», *op. cit.*, p. 108.

¹⁸ Esta exigencia ha sido objeto de críticas por MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *Fundaciones y mecenazgo. Análisis jurídico tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, 2ª ed., Aranzadi, Pamplona, 1996, p. 210; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; FERNÁNDEZ FUENTES, G. «Régimen tributario de los convenios de colaboración en actividades de interés general», *Impuestos* nº 20/1999, p. 19; GARCÍA NOVOA, C., «Régimen fiscal del *sponsor*», *op. cit.*, p. 127. Señala este último autor que «La exigencia es un poco obvia, pues no es imaginable que los convenios se concierten verbalmente. No se exige sin embargo, escritura pública, ni ninguna formalidad *ad solemnitatem* especial. La entidad beneficiaria de la colaboración deberá expedir la certificación acreditativa a que se refiere el art. 66 de la Ley 30/1994. Lo cual, para la contestación a consulta de la DGT de 9 de diciembre de 1999, no excluye el deber de expedir y entregar factura, que recaerá en el empresario o profesional que lleve a cabo la aportación económica».

¹⁹ CASANELLAS CHUECOS se plantea cómo debe acreditarse formalmente la realización de esta colaboración, entendiéndolo imprescindible que la entidad beneficiaria emita una certificación. *Vid.* CASANELLAS CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, *op. cit.*, p. 229.

colaboración²⁰. Por ello, la norma fiscal está aceptando todas las fórmulas posibles, que no quedan circunscritos, por ejemplo a la emisión de anuncios en la prensa, o la inclusión de un logo en una camiseta. Veamos las diversas opiniones que se han ido manifestando al respecto, bajo la vigencia de la anterior Ley.

Para MARÍN-BARNUEVO FABO, la entidad sin ánimo de lucro debe limitarse a difundir el nombre del colaborador, sin que en ningún caso su obligación se extienda a aludir a las características competitivas del patrocinador o de alguno de sus productos, puesto que a su modo de ver estas son las condiciones que reúne un contrato de patrocinio publicitario²¹. También CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES dan a entender que el objeto de la difusión ha de ser simplemente la denominación o razón social o nombre comercial, pero no abarcaría a las posibles marcas comerciales con la que el firmante del convenio opere en el mercado, destinadas a identificar sus productos, y que pueden no coincidir con la denominación o razón social, dado que en su opinión esta inclusión daría lugar a introducir un elemento publicitario impropio de los convenios de colaboración²². Sin embargo, GARCÍA NOVOA no comparte esta opinión, que entiende muy restrictiva, para lo cual se basa en dos argumentos. En primer lugar, no es posible, como ya hemos recogido, separar de forma clara el convenio de colaboración y el contrato de patrocinio publicitario. Y en segundo lugar, porque considera que no pueden establecerse diferencias de trato entre los distintos signos distintivos de la empresa, dejando al margen del patrocinio a las marcas comerciales, núcleo fundamental de tales signos, además de ser el instrumento más efectivo para la difusión publicitaria de los bienes y servicios de la empresa. Para MARTÍN FERNÁNDEZ y FERNÁNDEZ FUENTES, el art. 68 de la anterior Ley 30/1994 pretendía incidir en la ausencia de relevancia en lo que respecta al resultado económico que obtuviese el patrocinador, mediante la firma del convenio de colaboración²³.

²⁰ Sobre el sentido de esta exigencia de exteriorización publicitaria, *Vid.* ARNAU RAVEN-TÓS, L., *El contrato de patrocinio publicitario*, *op. cit.*, p. 163 y ss, en especial 174 y ss.

²¹ En este sentido, MARÍN-BARNUEVO FABO, D., «Fiscalidad del mecenazgo», *Las Fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*, Dykinson, Madrid, 1998, p. 131.

²² Lo que se desprende de la opinión de CAZORLA PRIETO, L. M^a. / CORCUERA TORRES, A., *Los Impuestos del Deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999, p. 105.

²³ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. / FERNÁNDEZ FUENTES, G., «El tratamiento tributario de los convenios de colaboración en actividades de interés general», *op. cit.*, p. 20. Lo que lleva a GARCÍA NOVOA a afirmar que «habrá que atribuirle el valor de una cláusula de estilo, que

Pero si se quieren mantener los beneficios fiscales inherentes al convenio de colaboración, esta «difusión de la colaboración» no puede convertirse en una colaboración publicitaria, que acabe transformando el convenio en un mecanismo para encubrir un auténtico contrato de difusión publicitaria²⁴. Como muestra, podemos traer a colación la SAN de 28 de febrero de 2002²⁵, donde se señala que no pueden entenderse comprendidos en el ámbito de un convenio de colaboración las contrapartidas prestadas por la Federación Española de Fútbol a los “patrocinadores oficiales” de la selección, pues, la Federación no sólo permite al patrocinador que el logotipo de su marca figure en la vestimenta de los deportistas, en el reverso del billete y en la documentación y que aparezca en la sala de prensa, sino que también les otorga la posibilidad de que el patrocinador utilice la imagen de la selección con fines publicitarios o que se use como reclamo comercial una serie de vallas con publicidad estática, lo que va mucho más allá de la mera “difusión” de la colaboración del patrocinador, y constituye objeto de un auténtico contrato de difusión publicitaria.

Al amparo de la actual normativa vigente, también la DGT, en contestación a consulta de 13 de abril de 2004, ha optado por una interpretación muy amplia del concepto «por cualquier medio», conforme a la cual se permite realizar una difusión publicitaria de la colaboración empresarial, incluso realizando la cesión de uso de su logotipo, nombre o marca²⁶, separándose de anteriores posicionamientos administrativos²⁷ o de la citada SAN de 28 de febrero de 2002.

respondería a la intención de resaltar el pretendido carácter altruista del convenio de colaboración”, en «Régimen fiscal del *sponsor*», *op. cit.*, p. 125.

²⁴ Así, no se debería impedir que se acordase en el convenio que la entidad receptora comprase bienes o servicios del colaborador, o que contase con la participación o los servicios de los profesionales vinculados a la entidad colaboradora. Sobre este tema, GARCÍA LUIS, T., *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1995, p. 270. Para CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES, tampoco desvirtuarían la finalidad de los convenios los pactos de exclusividad consistentes en que sólo se pudiesen dispensar, durante la celebración de las actividades patrocinadas, marcas vinculadas a la entidad colaboradora, aunque entienden estos autores que ello no es posible de acuerdo con la normativa vigente, a pesar de que sería deseable de *lege ferenda*. En *Los Impuestos del Deporte*, *op. cit.*, p. 106.

²⁵ JT 1355/2002. Esta sentencia confirma la Resolución del TEAC de 18 de noviembre de 1998 (JT 11/1999).

²⁶ Número 0939-04. En particular señala esta Contestación: «la Ley se refiere a la difusión “por cualquier medio” y parece que en la práctica se están utilizando estas fórmulas en la

En contraprestación, el patrocinador debe dispensar una «ayuda económica» a favor del patrocinado. El término «ayuda económica» en la definición legal resulta distorsionante²⁸, dando lugar a diversas interpretaciones²⁹. Entendemos posible

que el propio colaborador difunde su participación, en su campaña publicitaria o en sus productos, cediéndole la entidad sin fines lucrativos el uso de su nombre o logotipo. El resultado que se pretende con la formalización de un convenio de colaboración, es la realización de fines de interés general, lo que trasciende el interés particular del colaborador. Sin embargo, aún cuando no sea ésta su finalidad, la difusión por parte de la entidad sin fines lucrativos del nombre del colaborador puede reportarle una mejor imagen con el efecto inducido de un aumento de sus ventas. El mismo resultado, realización de los fines de interés general, es el que se pretende alcanzar cuando es el propio colaborador, actuando en sustitución de la entidad sin fines lucrativos, el que difunde su participación, mencionándolo en su campaña publicitaria o incluyendo el logotipo de la entidad sin fines lucrativos en uno de sus productos. Aún cuando en estos supuestos es el colaborador el que lleva a cabo la actividad de difusión y la entidad sin fines lucrativos realiza algún tipo de cesión de uso de su logotipo, nombre o marca, no implica que la ayuda del colaborador pierda su carácter esencial de gratuita ni que exista una contraprestación onerosa por parte de la entidad sin fines lucrativos distinta de la regulada en el marco de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general. Entendemos que esta difusión se enmarca en uno de los “medios” a que se refiere el artículo 25 de la Ley 49/2002, sin que por ello el convenio de colaboración empresarial pierda su propia naturaleza consistente la realización de actividades de interés general”.

²⁷ Por ejemplo, en la Contestación a Consulta de 25 de junio de 2003 (Número 0888-03), relativa a una entidad sin fin de lucro incluida en el régimen de entidades parcialmente exentas, y que tiene por objeto la práctica del balonmano, se indica que las rentas que percibe de una empresa de ropa deportiva por lucir su marca tienen la condición de rentas derivadas de una explotación económica por lo que están sujetas y no exentas.

²⁸ La confusión se genera sin embargo, en tanto el art. 24 de la Ley General de Publicidad, al referirse al contrato de patrocinio publicitario habla de que el patrocinado se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador, a «cambio de una ayuda económica». Así, entiende MARTÍNEZ LAFUENTE que «una ayuda económica no es otra cosa que una donación en los términos ya conocidos», en *Fundaciones y Mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, 2^a ed., Aranzadi, 1996, p. 210.

²⁹ Así, entiende GARCÍA NOVOA que «el término “ayuda económica” no se limita a la aportación en dinero, pues es obvio que se puede ayudar económicamente aportando cualquier clase de bienes, incluidos los inmuebles. Sin embargo, creemos que del art. 68 de la Ley 30/1994, interpretado sistemáticamente, se deduce que, cuando habla de “ayuda económica”, quiere abarcar sólo las aportaciones pecuniarias, puesto que a la hora de calificar estas aportaciones como gastos deducibles del aportante, utiliza la expresión “cantidades así satisfechas”, y el término cantidad, en tanto significa “cierto número de unidades”, sólo puede referirse aquí a unidades monetarias”, GARCÍA NOVOA, C., «Régimen fiscal del *sponsor*», *op. cit.*, p. 121. Otros autores, como MARTÍNEZ LAFUENTE, el término “ayuda

afirmar que se trata de una cooperación «onerosa», pero lo cierto es que este término no tiene su origen en el art. 24 de la Ley General de Publicidad, que también se refiere a *ayuda económica* y no a contraprestación o retribución³⁰.

Desde la perspectiva de este contrato publicitario se entiende doctrinalmente que la Ley General de Publicidad está queriendo transmitir es que, como hemos visto, el contrato de patrocinio no es un simple contrato remuneratorio, pues hay una voluntad benefactora por parte del patrocinador o patrocinadores³¹. Sin embargo, si acudimos al art. 3.e) de la Ley 25/1994, de 12 de julio de incorporación al ordenamiento jurídico español de la Directiva 89/552/CEE, sobre coordinación de disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas al ejercicio de actividades de radiodifusión televisiva, se define el contrato de patrocinio publicitario por televisión como «aquel contrato en virtud del cual una persona física o jurídica, denominada patrocinador, no vinculada a la producción, comercialización o difusión televisivas contribuye a la financiación de programas de televisión realizados por otra persona, física o jurídica, llamada patrocinado, con la finalidad de promover el nombre, marca, imagen, actividades o realizaciones del patrocinador». En este caso, queda claro la existencia de una contraprestación. Y en el ámbito tributario, así lo ha reconocido incluso la DGT en Resolución de 9 de marzo de 1999, donde se indica que en el patrocinio publicitario «la causa no es otra que la prestación de un servicio consistente en publicitar, mediante precio un determinado mensaje de una empresa»³².

económica” sólo incluye las aportaciones monetarias. En *Fundaciones y Mecenazgo*, op. cit., p. 210.

³⁰ CASANELLAS CHUECOS considera que puede tratarse de bienes, dinero o servicios, ya que «cabe cualquier modalidad siempre y cuando sea económicamente cuantificable, produzca un beneficio económico a la entidad donataria y sirva al cumplimiento de los fines de interés general protegidos en la Ley», sean productos fabricados por la entidad, personal propio o medios tecnológicos. CASANELLAS CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo*. Ley 49/2002, de 23 de diciembre, op. cit., p. 225-226.

³¹ CORREDOIRA Y ALFONSO, L., «Naturaleza jurídica del contrato de patrocinio. Análisis del mismo en la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad», *La Ley Revista Española de Doctrina, Jurisprudencia y bibliografía*, Tomo III, 1995, p. 974.

³² Añadiendo la misma resolución que para la empresa “...es irrelevante el destino que la entidad sin fin lucrativo patrocinada dé a las cantidades entregadas; lo que importa es el servicio publicitario prestado por esta última al permitir la utilización de su imagen» (Número 0292-99). Y así, la propia DGT ha considerado deducibles, en tanto gastos de propaganda, la publicidad que se lleve a cabo a través del patrocinio de un equipo de fútbol, del

De otra parte, la Ley 30/1994 establecía además que la entidad receptora de la colaboración no puede comprometerse a otra cosa que no sea la difusión del nombre del colaborador, al señalar que en ningún caso el compromiso del patrocinado puede consistir en la entrega de porcentajes de participación en ventas o beneficios. Esta previsión ha desaparecido en la vigente Ley³³.

Se precisa en el art. 25.3 de la Ley 49/2002 que «el régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de estos convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley», lo que supone que no se pueden disfrutar, al mismo tiempo, de la deducción de los gastos en actividades de interés general y de los beneficios fiscales que sean aprobados a efectos de programas de apoyo a acontecimiento de excepcional interés público. De hecho, el propio art. 25 en su párrafo segundo hace referencia a que en este régimen de los convenios de cooperación serán deducibles tanto las cantidades satisfechas como los gastos realizados, con lo cual parece que lo que se pretende es dar a todas las contraprestaciones incluidas en un convenio de cooperación el mismo tratamiento tributario³⁴.

En todo caso, conviene tener presente que de acuerdo con el art. 25.1 *in fine* de la Ley 49/2002, «la difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios»³⁵, precisión de enorme trascendencia en la medida en que ello

que se sufraga los gastos de cancha, equipación... (Resolución de la DGT de 21 de enero de 1997, número 0065-97).

³³ Así lo destaca 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*, op. cit., p. 97.

³⁴ Sin embargo, la Ley 30/1994 señalaba que en el art. 68.3 que «el límite de la deducción contemplado en este precepto - esto es, 5 % de la base imponible ó 0,5 por mil del volumen de ventas - será compatible con el previsto en el artículo 63 y en el artículo 70 de esta Ley». Esa compatibilidad se fijaba con relación a los donativos deducibles por las personas jurídicas, que son los contemplados en el art. 63, y respecto a la deducción de los gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes, contemplada en el art. 70 de la Ley 30/1994. La compatibilidad de límites supone que dos o más incentivos fiscales van a ser contemplados de forma independiente, de forma que, a efectos de los límites cuantitativos previstos para tales incentivos, se aplicará a cada incentivo el suyo, como si los demás incentivos no concurriesen. Vid. MARÍN BARNUEVO FABO, D., «Fiscalidad del mecenazgo», op. cit., p. 128-129.

³⁵ Conforme a la normativa del IVA, los servicios de publicidad se encuentran sujetos y no exentos a este impuesto. Si son prestados en el marco de un contrato de patrocinio publici-

implica su no sujeción al IVA, situación que sí se produce en el caso del patrocinio publicitario, lo que significa que este último será menos beneficioso para la entidad sin fin de lucro³⁶.

En cuanto a la repercusión tributaria de este tipo de convenio de colaboración para el patrocinador, el mismo art. 25.2 establece que «las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

La primera cuestión que puede destacarse es la consideración como gasto deducible en la base imponible de los impuestos sobre la renta de las cantidades o gastos realizados, lo que contrasta con que en el caso de donaciones o aportaciones anónimas, que serán deducibles en la cuota del impuesto. Se suele señalar que esta diferencia en el trato deriva de que la liberalidad de las aportaciones efectuadas a través de convenios aparezca matizada por la existencia de un beneficio publicitario en el patrocinador, puesto que consigue cierto reconocimiento social a través de la difusión de la participación, que en su vertiente publicitaria goza de valor económico.

Pero, de otra parte, esta solución legal supone equiparar el tratamiento de los gastos en patrocinio publicitario con los del convenio de colaboración, ambos deducibles en la base imponible³⁷, a pesar del carácter oneroso del primero frente al

tario en el que participa una entidad sin fin de lucro, no pueden beneficiarse de las exenciones previstas en los apartados Uno 14 y Tres del art. 20 de la LIVA. O lo que es lo mismo, el patrocinador deberá soportar un 16% de IVA de la cantidad aportada, lo que ahora, por mandato de la Ley 49/2002, no ocurre en el caso de que se opte por un convenio de colaboración.

³⁶ Vid. BLÁZQUEZ LIDOY, A., «El IVA y las entidades sin ánimo de lucro. Algunas cuestiones controvertidas (I)», *op. cit.*, p. 17.

³⁷ Debe recordarse que la contraprestación satisfecha por el anunciante bajo cualquiera de las modalidades contractuales citadas va a tener el carácter de gasto deducible, tanto en el IS como el IRPF, cuando sea de aplicación el régimen de estimación directa, puesto que, en este último caso, el rendimiento neto se determina de acuerdo con las normas del IS, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en el TR LIRPF, como señala el art. 26 del mismo texto legal. Así, la LIS aprobada en 1995 —que se remite a la contabilidad para de-

presunto carácter gratuito del segundo. Y si en la normativa anterior se establecían límites a la cuantía de los gastos deducibles en las cantidades aportadas a través de convenios de colaboración³⁸, no se incluye tal previsión en la vigente Ley, de manera que ahora la equiparación es absoluta. Lo cierto es que la norma viene a hacer eco de las críticas vertidas por la doctrina, que no alcanzaba a entender que frente al régimen tributario del contrato de patrocinio publicitario, el de las aportaciones por convenios de colaboración fuese «inexplicablemente menos favorable al contribuyente que el del patrocinio publicitario...»³⁹.

terminar los gastos deducibles-, dispone expresamente qué gastos no pueden deducirse y, en concreto, señala que tendrán este carácter los donativos y liberalidades. Y precisamente como reacción a la interpretación consolidada bajo la vigencia del anterior texto legal de 1978, que exigía que los gastos tuviesen la condición de «necesarios», el art. 14. g) TR LIS establece que entre estos «donativos y liberalidades» no deducibles no se encuentran «los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores...ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios». Bajo nuestro punto de vista, las cantidades satisfechas por publicidad ordinaria, es decir, la realizada a través de las fórmulas contractuales previstas en la Ley General de Publicidad serían *obligatorias* en el sentido de contraprestaciones debidas. Diversos pronunciamientos jurisprudenciales han tratado de deslindar la publicidad y la promoción de las puras liberalidades. En STS de 2 de junio de 1987 se indica que «hacer una propaganda indirecta...para potenciar una mayor clientela que redunde en beneficio de la sociedad titular...», no puede constituir una liberalidad (RJ 4712/1987). Mientras que la SAN de 8 de octubre de 1996 (JT 1245/1996) dice claramente que el gasto no deducible se limita a la verdadera liberalidad, pero no a las entregas gratuitas en el ejercicio de la actividad empresarial, cuando «se patentiza una intencionalidad... como es la obtención de un beneficio futuro que compense el empobrecimiento en el momento de efectuar la donación». Puede verse el comentario de DURÁN-SINDREU BUXADE, A., «Efectos de la Ley 43/1995 en torno al concepto de liberalidad: dos sentencias de interés», *AEAF, Gabinete de Estudios*, marzo 1998, entrega 3, Informe 14/1998.

³⁸ Se establecía un límite del 5 % de la base imponible o del 0,5 por 1.000 del volumen de ventas. Límite que, además, consistía en un porcentaje de la base imponible, por lo que su cuantía se determinaba sin tener en cuenta el importe de la propia aportación deducible. Sobre el mismo, *vid.* GARCÍA LUIS, T., *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1995, p. 271.

³⁹ Dado que éste último es un gasto de la explotación que se deduce en su integridad; VATIER FUENZALIDA, C., «Las nuevas liberalidades de mecenazgo», *Anuario de Derecho Civil*, Tomo XLIX, III, 1996, p. 1071. Sobre el mismo tema, GARCÍA NOVOA, C., «Régimen fiscal del *sponsor*», *op. cit.*, p. 131; BLÁZQUEZ LIDOY, A., «El IVA y las entidades sin ánimo de lucro. Algunas cuestiones controvertidas (I)», *op. cit.*, p. 17; CASANELLAS CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, *op. cit.*, p. 241.

Esta nueva regulación también justifica la desaparición de la mención respecto a la compatibilidad del régimen tributario de los convenios de colaboración con la regulación aplicable a los contratos de patrocinio publicitario, puesto que en el anterior régimen establecido en el art. 68 de la Ley 30/1994, se señalaba que los beneficios fiscales previstos para los convenios de colaboración en actividades de interés general «se entenderán sin perjuicio del régimen fiscal correspondiente a los contratos de patrocinio publicitario regulados en el artículo 24 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad». Lo que llevaba a entender, lógicamente, que los beneficios previstos para los convenios de colaboración se sumaban a la deducción de los gastos que se generaban en concepto de patrocinio publicitario⁴⁰, dando lugar a una economía de opción⁴¹. Tampoco puede considerarse aplicable con la deducción por actividades de exportación prevista en el art. 34 LIS, como se solicitaba en Consulta a la DGT, contestada en fecha 17 de enero de 1997, en la que se señala que «un evento deportivo no constituye, en este caso, una manifestación análoga a una feria o exposición, ni los gastos de publicidad y propaganda realizados en el extranjero y presentar una proyección tanto en el mercado nacional como en el internacional, resultan acreedores de la deducción en la cuota derivada de la realización de actividades de exportación»⁴².

Como segunda crítica, puede hacerse referencia a que en los casos en que la aportación a través de convenios de colaboración se efectúe por un empresario persona física, parece que sólo cabría deducir lo aportado si éste tributase por estimación directa. Sabido es que en este supuesto es posible determinar el rendimiento neto en régimen de estimación directa o de estimación objetiva - arts. 28 y 29 del TR LIRPF - lo que también supone una opción del contribuyente, por lo menos en tanto que el art. 31 del RD 214/1999, de 5 de febrero, regulador del Reglamento del

⁴⁰ Como señala GARCÍA NOVOA, esta compatibilidad era difícilmente asumible, dado que, en su opinión, «resulta imposible que la misma actuación patrocinadora dé lugar a un convenio de colaboración y al mismo tiempo a un contrato de patrocinio publicitario». En «Régimen fiscal del *sponsor*», *op. cit.*, p. 132.

⁴¹ Así lo defienden CAZORLA PRIETO, L. M^a.; CORCUERA TORRES, A., *Los impuestos del deporte*, *op. cit.*, p. 107. BLAZQUEZ LIDOY afirma que «el problema está en calificar el contrato suscrito por las partes con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del mismo (art. 28.2 de la LGT), porque bajo la denominación de un contrato de colaboración puede haber un verdadero contrato de patrocinio publicitario y viceversa», En «El IVA y las entidades sin ánimo de lucro. Algunas cuestiones controvertidas (I)», *op. cit.*, p. 17.

⁴² Contestación a Consulta de la DGT de 17 de febrero de 1997 (Número 0310-97).

IRPF, prevé la posibilidad de renuncia al régimen de estimación objetiva. Pero los empresarios o profesionales que desarrollen actividades de las comprendidas en la OM de 7 de febrero de 2000, y que, por tanto, estén sujetos al régimen de estimación objetiva, no tienen en cuenta para hallar el rendimiento neto minorado otras deducciones que las minoraciones por incentivos al empleo y por incentivos a la inversión.

Además, respecto a aportaciones por parte de empresarios personas físicas, surgen otros problemas. Y ello porque al tributar estos contribuyentes en el IRPF, que grava una base imponible integrada por la totalidad de los rendimientos a que se refiere el art. 6 TR IRPF, es necesario discriminar la parte de la base que corresponde a las actividades propiamente *económicas* del empresario o profesional, operación que no siempre resulta sencilla. De otra parte, la Ley 49/2002 se refiere a los contribuyentes acogidos al sistema de estimación directa en el IRPF. Esta mención, heredada de su predecesora, podría plantear problemas respecto a las entidades sin personalidad jurídica que no son sujetos pasivos del impuesto, pero sin embargo sí deben determinar su renta conforme a la normativa del IRPF. A pesar de ello, CASANELLAS CHUECOS considera que podrán suscribir convenios de colaboración y beneficiarse de sus efectos fiscales⁴³.

III. EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS GASTOS EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL

Con un contenido mucho más genérico que el art. 70 de la Ley 30/1994 -precepto que podía considerarse su predecesor- el art. 26 de la Ley 49/2002 regula el régimen de los gastos en actividades de interés general, estableciendo que «para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de deducibles los gastos realizados para los fines de interés general a que se refiere el número 1º del artículo 3 de esta Ley».

⁴³ CASANELLAS CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre, op. cit.*, pp. 224-225.

De acuerdo con el art. 3.1º de la Ley 49/2002, estos fines de interés general son «entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico».

Nos encontramos con una enumeración bastante minuciosa, pero al igual que ocurría en la normativa anterior, se indica que se trata de una lista abierta o ejemplificativa, puesto que se recoge la expresión «entre otros», lo que permite calificar supuestos diversos a los indicados como fines de interés general. Y, por tanto, todos esos otros supuestos también podrían disfrutar de estos incentivos previstos en el art. 26.1 Ley 49/2002.

En estos casos, se hace referencia a gastos que se realizan directamente por empresarios o profesionales en los fines calificados como de interés general⁴⁴, sin la intermediación de una entidad sin fin de lucro, como ocurre en el convenio de colaboración. Circunstancia esta que ha sido objeto de críticas, puesto que como se ha puesto de manifiesto se termina por crear un régimen más asequible para los empresarios y profesionales que realizan este tipo de actividades a favor de «un interés general» que para las propias entidades sin fin de lucro, que si quieren beneficiarse de un régimen fiscal favorable deben cumplir los estrictos requisitos señalados en el art. 3 de la Ley 49/2002. Teniendo en cuenta este dato, afirma LÓPEZ RIVAS que «dada la extraordinaria amplitud con la que son enumerados dichos fines, y la ausencia específica de mecanismos específicos de información sobre la actividad realizada surge el interrogante de lo que tendrá cabida en este incentivo (...) pero lo cierto es que su redacción no tiene en consideración que la delimitación del interés general constituye algo más amplio que la naturaleza de una activi-

⁴⁴ GARCÍA NOVOA lo califica como un supuesto de «mecenasgo en su sentido más genuino». En «Régimen fiscal del *sponsor*», *op. cit.*, p. 145.

dad, y, así, han de valorare también aspectos como la forma en la que aquél se atiende o los destinatarios del mismo»⁴⁵.

En cualquier caso, resulta claro que el empresario o profesional estará interesado en que su colaboración tenga una difusión publicitaria. Y nuevamente surge la misma cuestión que acabamos de plantear en el supuesto del convenio de colaboración frente al contrato de patrocinio publicitario, con las dificultades de deslinde entre estos contratos, con mayor trascendencia bajo la vigencia del anterior texto legal. Y ello porque también en relación con este supuesto, en la normativa anterior se preveían límites para la deducción de gastos en este supuesto de realización directa de actividades de interés general, que no existen ni existían para los gastos en publicidad o de promoción, en sentido amplio.

Ahora la cuestión se plantea en sentido contrario, puesto que habrá que determinar cuál es la peculiaridad de este precepto, que justifique su introducción con la finalidad de incentivar una serie de actividades, si, *ab initio*, no se está contemplando un tratamiento fiscal favorable. Destaquemos que en este caso la introducción de esta norma ha sido calificada por CASANELLAS CHUECAS como de enorme interés, puesto que permite deducir gastos que bajo la normativa general del IS no serían deducibles, al no existir correlación alguna entre tales gastos realizados en una actividad ajena a la actividad empresarial del patrocinador y los ingresos que obtiene por dicha actividad empresarial⁴⁶, mientras que PEDREIRA MENÉNDEZ mantiene la opinión contraria, puesto que entiende que se trata de gastos deducibles en todo caso. A juicio de este autor, sólo la admisión de deducción de prestaciones de servicios realizadas directamente para la realización de actividades de interés general justifica este precepto⁴⁷.

En la normativa anterior se hablaba de «cantidades empleadas por las empresas» para realizar una serie de actividades que se enumeraban en el mismo art. 70

⁴⁵ LÓPEZ RIVAS, S., «Estatuto fiscal del mecenazgo en la Ley 49/2002», *QF* n° 5/2004.

⁴⁶ CASANELLAS CHUECAS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, *op. cit.*, p. 247.

⁴⁷ PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, *op. cit.*, p. 281. En sentido similar, LÓPEZ RIVAS entiende que la posibilidad de incluir en este art. 26 «aportaciones» de servicios excluidas del art. 17 de la Ley 49/2002 es lo que explicaría la mención en la Exposición de Motivos de la Ley respecto a que la misma protege «nuevas formas de participación de la sociedad en la protección, el desarrollo y el estímulo del interés general». En «Estatuto fiscal del mecenazgo en la Ley 49/2002», *op. cit.*

de la Ley 30/1994. Ello dio pie a entender que se hacía referencia únicamente a aportaciones monetarias, excluyéndose cualquier otro tipo de colaboración⁴⁸, lo que suponía una cierta restricción. Además, la empresa no tenía que realizar la actividad por sí misma, sino que podía encargar la realización de esas actividades a terceros ajenos a la empresa, aportando la financiación necesaria⁴⁹.

La sustitución de esta mención por la de «gastos», sin ninguna otra precisión, conduce, si cabe con mayor intensidad, a identificar el régimen de estas actividades de mecenazgo con el de los contratos publicitarios en general. De esta manera, todos los gastos que realice una entidad en actividades de interés general serán deducibles, con los requisitos generales de deducibilidad de los mismos –en especial, su contabilización adecuada–, sin límite alguno⁵⁰.

Al mismo tiempo, se establece la incompatibilidad de esta deducción de los gastos en actividades de interés general con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley 49/2002, sin que se haga referencia alguna a los demás incentivos existentes en otros tributos⁵¹.

⁴⁸ Vid. GARCÍA NOVOA, C., «Régimen fiscal del *sponsor*», *op. cit.*, p. 147.

⁴⁹ Precisaba GARCÍA LUIS que para que las empresas puedan beneficiarse de estos incentivos por la realización de determinadas actividades su objeto social no coincida con estas actividades. En *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, *op. cit.*, p. 277.

⁵⁰ Sin embargo, los donativos directos a estas actividades cuentan con un régimen mucho más restringido, si atendemos al art. 22 de la vigente Ley: «La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá establecer una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general citados en el número 1º del artículo 3 de esta Ley, así como las entidades beneficiarias, de acuerdo con su artículo 16. En relación con dichas actividades y entidades, la Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley»; es decir, no es aplicable este beneficio a todos los fines de interés general, y aunque se establece un porcentaje incrementado, las aportaciones y donaciones siguen estando sujetas a límites de deducibilidad.

⁵¹ Dado que ello no es necesario, al no existir coincidencia en el objeto, a juicio de PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, *op. cit.*, p. 283.

IV. PROGRAMAS DE APOYO A ACONTECIMIENTOS DE EXCEPCIONAL INTERÉS PÚBLICO

La novedad de la regulación de los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público se encuentra no en el régimen que se ha diseñado para los mismos, sino en que se ha procedido a su incorporación al texto legal, junto con los restantes mecanismos de mecenazgo previstos en la Ley 49/2002. El precedente del régimen ahora incorporado al texto legal debe buscarse en una serie de normas que han regulado diversos acontecimientos celebrados en España a partir de 1992, entre los que destacan la Exposición Universal de Sevilla de 1992, los Juegos Olímpicos de Barcelona de 1992, las Capitalidades Europeas de la Cultura de Madrid en 1992, de Santiago de Compostela en 2000 y en Salamanca en el año 2002.

En el art. 27 de la Ley 49/2002 se definen los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público como «el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley».

Al margen de otros aspectos que encajarían en el calificado como mecenazgo en sentido estricto, se prevé que el programa de apoyo que se apruebe para cada uno de estos eventos regulará la duración del programa⁵², que podrá ser de hasta tres años, y deberá recoger, asimismo, los beneficios fiscales aplicables a estas actuaciones⁵³.

Respecto a estos beneficios fiscales el art. 27.3 de la Ley 49/2002, establece unos límites máximos en lo que se refiere a su cuantía. En particular, se recogen

⁵² Es necesaria la creación de un consorcio o la designación de un órgano administrativo que se encargue de la ejecución del programa y que certifique la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo. En dicho consorcio u órgano estarán representadas, necesariamente, las Administraciones públicas interesadas en el acontecimiento y, en todo caso, el Ministerio de Hacienda. Además, deberán señalarse las líneas básicas de las actuaciones que se vayan a organizar en apoyo del acontecimiento, sin perjuicio de su desarrollo posterior por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente en planes y programas de actividades específicas.

⁵³ Este tipo de medidas gozan de cierta tradición en nuestro Derecho Tributario. Al respecto, *vid.* el análisis de la fiscalidad de alguno de ellos en YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., «Fiscalidad de los grandes eventos», *Fundaciones y mecenazgo*, Dodeca-Comares, Granada, 2001, pp. 165-189.

unas deducciones en cuota íntegra del impuesto a favor de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente, de una cuantía del 15 por 100 de los gastos e inversiones efectuados en determinados conceptos que se señalen en los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente.

Estos conceptos son descritos de forma genérica en la Ley 49/2002, en los siguientes términos:

«a) Adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos, sin que, en ningún caso, se consideren como tales los terrenos.

Se entenderá que no están realizadas en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente las inversiones efectuadas para la instalación o ampliación de redes de servicios de telecomunicaciones o de electricidad, así como para el abastecimiento de agua, gas u otros suministros.

b) Rehabilitación de edificios y otras construcciones que contribuyan a realzar el espacio físico afectado, en su caso, por el respectivo programa.

Las citadas obras deberán cumplir los requisitos establecidos en la normativa sobre financiación de actuaciones protegidas en materia de vivienda y, además, las normas arquitectónicas y urbanísticas que al respecto puedan establecer los ayuntamientos afectados por el respectivo programa y el consorcio o el órgano administrativo encargado de su organización y ejecución.

De acuerdo con el art. 8.1 del Real Decreto 1270/2003, de 10 octubre, que aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo: «A efectos de la aplicación de los incentivos fiscales previstos en los párrafos a) y b) del apartado primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, se entenderá que los gastos e inversiones se enmarcan en los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente cuando hayan entrado en funcionamiento antes de los seis meses anteriores a la fecha de finalización del aconteci-

miento de excepcional interés público específico y hayan obtenido la correspondiente certificación acreditativa a que se refiere el artículo 10 de este Reglamento».

c) Realización de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento».

De todos ellos, nos interesa precisar un poco más el mencionado en último lugar, esto es, los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual. El art. 8.2 del RD 1270/2003, de 10 de octubre nos da las pautas de qué gastos pueden entenderse incluidos en este supuesto:

«1º La producción y edición de material gráfico o audiovisual de promoción o información, consistente en folletos, carteles, guías, vídeos, soportes audiovisuales u otros objetos, siempre que sean de distribución gratuita y sirvan de soporte publicitario del acontecimiento.

2º La instalación o montaje de pabellones específicos, en ferias nacionales e internacionales, en los que se promocióne turísticamente el acontecimiento.

3º La realización de campañas de publicidad del acontecimiento, tanto de carácter nacional como internacional.

4º La cesión por los medios de comunicación de espacios gratuitos para la inserción por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente de anuncios dedicados a la promoción del acontecimiento.

b) Que sirvan directamente para la promoción del acontecimiento porque su contenido favorezca la divulgación de su celebración»⁵⁴.

De todas formas, como regla general, se establece como límite de la cuantía de la deducción por este concepto, conjuntamente con las reguladas en el capítulo IV del Título VI de la LIS, el 35 por 100 de la cuota íntegra del impuesto, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y en las bonificaciones, si bien se prevé la posibilidad de proceder a la deducción de las cantidades pendientes en un plazo máximo de los diez años, inmediatos y sucesi-

⁵⁴ Estos términos son idénticos a los que se habían recogido en el art. 3 del Real Decreto 895/2003, de 11 de julio, por el que se regula la Disposición Adicional Segunda de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, sobre los beneficios aplicables al «Año Santo Jacobo 2004».

vos⁵⁵. También se dispone su incompatibilidad con otras deducciones previstas en la LIS para los mismos bienes o gastos, lo que puede afectar, por ejemplo, a la aplicación de la amortización acelerada a los activos materiales nuevos, pero no tendrá incidencia en ningún supuesto, en nuestra opinión, en el derecho sobre la marca.

La cuantía máxima de la deducción que se establece en este supuesto es el 15% de los gastos de propaganda y publicidad, si bien se matiza que si el contenido del soporte publicitario no se refiere de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será únicamente del 25% de las cuantías invertidas en tales gastos.

El régimen de mecenazgo prioritario previsto en el artículo 22 de esta Ley será de aplicación a los programas y actividades relacionados con el acontecimiento, siempre que sean aprobados por el consorcio u órgano administrativo encargado de su ejecución y se realicen por las entidades a que se refiere el art. 2 de la Ley 49/2002 o por el citado consorcio, elevándose en cinco puntos porcentuales los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la misma norma.

Además de los incentivos a este tipo de mecenazgo vinculados a la imposición sobre la renta, en ese concreto supuesto se han establecido una serie de bonificaciones en otros impuestos. Así, de acuerdo con los apartados 3,4 y 5º del art. 27.3 de la Ley 49/2002, los obligados tributarios se beneficiarán de una bonificación en cuota del 95% tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)-respecto a la adquisición de bienes y derechos que se destinen directa y exclusivamente a la realización de las inversiones que generan derecho a las deducciones previstas en el mismo art. 27-, como de otra bonificación de la misma cuantía sobre la cuota y recargos del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) relativas a las actividades de carácter artístico, cultural, científico y deportivo que se enmarquen en la programación oficial del aconte-

⁵⁵ Vid. PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, op. cit., p. 292. Se flexibiliza este requisito, en algunos supuestos, admitiéndose que el cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en este número podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos, en casos de las entidades de nueva creación; en las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.

cimiento de excepcional interés público⁵⁶, cuando haya dado lugar a la obligación de darse de alta y tributar en dicho Impuesto⁵⁷. Finalmente, también se aplica la misma bonificación del 95% a «todos los impuestos locales», excepto el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), y también a las tasas locales, siempre que estos tributos recaigan sobre las operaciones relacionadas con el desarrollo del programa y se refieran a actos de promoción y desarrollo de la programación oficial del acontecimiento. Ya hemos señalado la existencia de una bonificación específica para el IAE, y con la exclusión del IBI y del IVTM, el resultado es que esta última regla únicamente puede alcanzar a los impuestos locales de exacción potestativa, esto es, el Impuesto sobre Instalaciones, Construcciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana; también estaría incluido el Impuesto sobre Gastos Suntuarios, de difícil aplicación a actividades relacionadas con estos acontecimientos. En la práctica, significa que la decisión de bonificar la exacción de estos impuestos y tasas locales queda a la voluntad de cada uno de los Municipios, que deberán establecer estos beneficios en sus respectivas Ordenanzas fiscales.

Finalmente, debe hacerse mención a los mecanismos de control establecidos en cuanto al cumplimiento de los requisitos para beneficiarse de este régimen especial, que se establecen, de forma minuciosa en el Capítulo III del Real Decreto 1270/2003, de 10 octubre, que aprueba el Reglamento para la aplicación del régi-

⁵⁶ Art. 8.3 RD: «A efectos de la bonificación en el Impuesto sobre Actividades Económicas prevista en el apartado cuarto del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, se entenderá que las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que pueden ser objeto de la bonificación son las comprendidas dentro de la programación oficial del acontecimiento que determinen la necesidad de causar alta y tributar por el epígrafe o grupo correspondiente de las tarifas del impuesto, de modo adicional y con independencia de la tributación por el Impuesto sobre Actividades Económicas que correspondiera hasta ese momento a la persona o entidad solicitante del beneficio fiscal».

⁵⁷ Recordemos que con las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Actividades Económicas a través de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, están exentos de tributar por este impuesto –no así de las obligaciones formales de alta, entre otras– los sujetos pasivos del impuesto que tengan la condición de persona física, ni los restantes sujetos –personas jurídicas, entidades sin personalidad jurídica y sujetos pasivos del IRNR con establecimiento permanente– cuya cifra neta de negocios en el ejercicio anterior no haya superado la cuantía de un millón de euros. A ello debe añadirse que procede la aplicación de una exención plena, de carácter rogado, durante los dos primeros períodos impositivos en que se desarrolle la actividad.

men fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Así, el art. 7 de esta norma establece que la aplicación por el interesado de estos beneficios requerirá, además que se adecuen sus actuaciones a la Ley específica que apruebe el programa de apoyo al acontecimiento de excepcional interés público, un reconocimiento previo por parte de la Administración tributaria, señalando los artículos ulteriores el procedimiento aplicable al efecto.

Este procedimiento, regulado en el art. 9 del Real Decreto, se iniciará a instancia de parte, y en lo relativo a los impuestos sobre la renta deberá ser tramitado y resuelto por la AEAT. Debe solicitarse el reconocimiento del derecho a aplicar los beueficios fiscales al menos cuarenta y cinco días naturales antes del inicio del plazo de declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al período impositivo en que haya de surtir efectos dicho beneficio fiscal. Además, junto con la solicitud debe aportarse una certificación expedida por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente⁵⁸ que acredite que los gastos e inversiones con derecho a deducción se han realizado en cumplimiento de sus planes y programas de actividades del acontecimiento de excepcional interés público⁵⁹. Debe resolverse en un plazo máximo de treinta días; en otro caso, se entenderá estimada la solicitud formulada.

Si se pretende aplicar la bonificación prevista para el ITPAJD, entonces la certificación administrativa será presentada de forma conjunta con la declaración por este impuesto, constando en la misma el compromiso del solicitante de que los bienes y derechos adquiridos se destinarán directa y exclusivamente a la realización de inversiones efectuadas en cumplimiento de sus planes y programas de actividades. También se requerirá certificación de haber formulado solicitud de reconocimiento de los beneficios fiscales respecto al correspondiente impuesto sobre la renta, a cuya concesión está condicionada el disfrute de esta bonificación.

En el caso del IAE, al igual que para otros impuestos o tasas locales, el reconocimiento previo del derecho a la bonificación prevista en dicho impuesto se efec-

⁵⁸ En el art. 10 del RD se establece el procedimiento para la obtención de esta certificación y el contenido mínimo que debe reunir.

⁵⁹ También se desarrollan reglamentariamente los requisitos que deben reunir tales inversiones; *vid.* el art. 8 RD.

tuará, previa solicitud del interesado, por el ayuntamiento del municipio que corresponda o, en su caso, por la entidad que tenga asumida la gestión tributaria del impuesto. También habrá de aportarse certificación de la relación que guardan las actividades bonificadas con el acontecimiento de excepcional interés público⁶⁰.

Tanto respecto al IAE como al ITPAJD, el plazo máximo para resolver será de dos meses desde la fecha en que se haya presentado la solicitud, previéndose efectos estimatorios para el supuesto de transcurso de dicho plazo sin obtener resolución expresa.

Como cláusula de cierre, se habilita expresamente a la Administración tributaria para comprobar el cumplimiento de los requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales y practicar, en su caso, la regularización que resulte procedente. Entendemos que corresponderá a la Administración examinar la correspondencia de los gastos e inversiones descritos en la certificación presentada con los efectivamente realizados, puesto que la procedencia de su aplicación ya queda reconocida con la expedición del certificado por el órgano competente.

V. A MODO DE BREVE VALORACIÓN

No quisiéramos finalizar estas líneas sin dejar constancia de que, en nuestra opinión, la Ley 49/2002 no supone una gran innovación respecto a su predecesora, sino todo lo contrario. Ello no significa que no deban valorarse positivamente algunas de las modificaciones introducidas, particularmente la opción por la regulación en una norma autónoma de los aspectos tributarios relativos al Tercer sector. Son también significativas las mejoras técnicas introducidas, en lo que respecta a aspectos confusos de la redacción contenida en la Ley 30/1994 o en ámbitos como los porcentajes de deducción.

Sin embargo, el iniciado en la Ley 49/2002 es un trabajo que ha de calificarse como inacabado. Y ello por dos aspectos; el primero, por cuanto se han dejado ámbitos que encajarían en el campo del Tercer sector sin regulación tributaria, como es el caso del Voluntariado, al que no resulta aplicable la presente Ley ni

⁶⁰ De acuerdo con el art. 8.4 RD, se entenderá que la operación respecto a la que se solicita el beneficio fiscal está relacionada exclusivamente con el desarrollo del respectivo programa cuando se refiera únicamente a actos de promoción y desarrollo de la programación oficial del acontecimiento.

cuenta con previsión alguna en su normativa específica⁶¹. Y, en segundo lugar, porque no se han corregido ciertas deficiencias o se han paliado de forma insuficiente, a nuestro modo de ver. Nos remitimos a las afirmaciones ya realizadas a lo largo del trabajo sobre cuestiones como el tratamiento idéntico de las deducciones del patrocinio publicitario y del patrocinio mecenazgo en la imposición directa; la discriminación de los contribuyentes del IRPF frente a los del IS, y el “olvido” de los contribuyentes por el IRNR sin establecimiento permanente, por citar algunos ejemplos relevantes.



⁶¹ La Ley 6/1996, de 15 de enero, del Voluntariado se limita a señalar que los incentivos a la promoción del voluntariado consistirán en bonificaciones o reducción en el uso de medios de transporte público estatal, entradas a museos gestionados por el Estado o cualesquiera otros que puedan establecerse como medida de fomento, reconocimiento y valoración social de la acción voluntaria. Para LÓPEZ RIVAS este tratamiento, vinculando los incentivos al gasto público, podría justificarse en que el perfil socioeconómico del voluntario medio lo haga más aconsejable. En «Estatuto fiscal del mecenazgo en la Ley 49/2002», *op. cit.*

PROBLEMI DELLE FONDAZIONI IN DIRITTO ITALIANO E STRANIERO

ANTONIO PALAZZO
Professore ordinario di Diritto privato
Università degli Studi di Perugia

Il panorama delle fondazioni, in Europa e negli Stati Uniti, vede tipologie variegate, che dimostrano la versatilità di un istituto giuridico che deriva dall'ordinamento romano antico eppure si rivela flessibile alle esigenze dei moderni Stati sociali.

Un grande maestro dei romanisti, RICCARDO ORESTANO, in "Il problema delle persone giuridiche in diritto romano" pubblicato nel 1959, non nasconde come le differenti tesi, che da SINIBALDO DE' FIESCHI, a BARTOLO, a HEISE, a F. VON SAVIGNY, fino a HAURIOU e a SANTI ROMANO hanno indagato gli enti astratti qualificandoli *personae fictae*, ovvero rinviandovi una realtà tangibile nel mondo delle relazioni umane, o una istituzione avente i caratteri dell'ordinamento, avevano la comune aspirazione e l'aspettativa alla costruzione di un concetto unitario, in cui subsumere ogni possibile figura di persona giuridica.

L'Autore ritiene, invece, che, per potersi discutere di "fondazioni" nel diritto romano si debba piuttosto utilizzare il concetto pubblicistico di "centro di riferimento di diritti e obblighi", che, solo nei casi in cui la destinazione dei beni ad uno scopo sia assicurata attraverso un'organizzazione giuridica considerata come centro di riferimento dei beni stessi, potrebbero qualificarsi, in termini moderni, quali soggetti autonomi, pur essendo discutibile se si trattasse di personificare i beni, lo scopo, la collettività dei beneficiari, una combinazione di interessi protetti, un'amministrazione ad uno scopo, o una forma giuridica.

Per tali motivi, conclude (p. 22 ss.) per la necessaria dipendenza del concetto di persona giuridica dall'ordinamento che la riconosca o la costituisca quale realtà, finzione o istituzione, per attribuirle uno statuto speciale.

Merita, dunque, tracciare anche se brevemente i tratti dell'evoluzione raggiunta da questi enti nei maggiori ordinamenti moderni, con particolare riguardo a quelli europei e agli Stati Uniti, ove la tipologia che lato sensu viene indicata attraverso la locuzione di enti non profit ha visto la maggiore diffusione, con alterne vicende anche legislative.

In Francia, la prima definizione normativa di fondazione è stata fornita dalla legge 23 luglio 1987, come "atto attraverso cui una o più persone fisiche o giuridiche dispongono la destinazione irrevocabile di beni, diritti o risorse alla realizzazione di un'opera di interesse generale e a scopo non lucrativo". In tale nozione si compendiano quelli che in Italia si designano come atto di fondazione e negozio di dotazione, i quali costituiscono il presupposto necessario alla costituzione, attraverso il controllo pubblico nelle sue diverse articolazioni, della persona giuridica "fondazione".

In Francia, inoltre, si distinguono tre tipi di fondazioni, quelle di utilità pubblica, riconosciute e disciplinate dalla citata legge 23 luglio 1987, le fondazioni di impresa, regolate dalla legge del 4 giugno 1990, e le fondazioni c.d. "abritées", sottoposte al controllo della Fondazione di Francia, o dell'Istituto di Francia.

Quanto alle fondazioni di utilità pubblica, la legge del 1987 è intervenuta a disciplinare una realtà già sussistente, che annoverava tra l'altro la stessa Fondazione di Francia, riconosciuta di utilità pubblica dal Consiglio di Stato ma senza che da tale connotazione derivasse un differenziato trattamento normativo.

A tutt'oggi, il riconoscimento, adottato discrezionalmente con decreto del Consiglio di Stato, è subordinato alla verifica della natura privata dell'ente, del suo scopo di interesse generale, della sua tendenziale specialità, dell'assenza di scopo di lucro, della destinazione irrevocabile del patrimonio a tale scopo, della sua sufficienza a realizzarlo, purché comunque non inferiore a quello minimo che la legge stabilisce il 5 milioni di franchi.

Le fondazioni d'impresa, a propria volta, possono essere costituite unicamente da società civili o commerciali, da enti pubblici industriali o commerciali e dalle cooperative. Sono anch'esse sottoposte a vigilanza amministrativa, esercitata

però dal Prefetto del dipartimento in cui svolgono la propria attività, e suscettibile di controllo in sede giurisdizionale amministrativa. La personalità giuridica si acquista per effetto di tale autorizzazione, o del silenzio prolungato per quattro mesi dalla richiesta, silenzio che vale quale assenso. Anche in questo caso, l'ente deve perseguire un interesse di carattere generale, ma non ne è prescritta la teudenziale perpetuità, potendo disporsi statutariamente un termine, comunque non inferiore a cinque anni, ed il capitale minimo deve essere compreso tra 200 mila e 800 mila franchi. Tali fondazioni non hanno capacità a ricevere donazioni, eredità o legati, né elargizioni pubbliche.

Le fondazioni "abritées" non hanno personalità giuridica, ma ne ricevono gli effetti per il tramite di un'altra fondazione di utilità pubblica, abilitata a patrocinarle: costituite anch'esse da persone fisiche o giuridiche per scopi non lucrativi di interesse generale, sorgono a seguito di parere del Bureau della Fondation de France, con durata minima di tre anni, senza obbligo di capitale minimo, ma con quello di predisporre un programma pluriennale. A dispetto dell'insussistenza di personalità giuridica, sono abilitate a ricevere per donazione e successione.

La materia è stata di recente innovata dalla legge 1° agosto 2003, n. 709, che ha portato al 60% la riduzione dell'imposta sulle donazioni ricevute dalle fondazioni, riduzione applicabile anche alle elargizioni disposte dai dipendenti di un'impresa alla fondazione da quella costituita, eliminando altresì l'impedimento di fondazioni e associazioni di utilità pubblica a ricevere donazioni con riserva di usufrutto, prima imposto dall'art. 11 della legge dell'1° luglio 1907.

Anche le somme elargite dalle imprese a titolo di mecenatismo danno ora diritto, a prescindere dalla natura dell'ente beneficiario, ad una riduzione dell'imposta sui redditi pari al 60% dell'importo da versare, in luogo della deducibilità precedentemente limitata al 33%, e l'ammontare massimo dei versamenti a titoli di mecenatismo è stato portato al 5 per mille del fatturato, in luogo del 3,25 % per mille prima previsto per le elargizioni alle fondazioni di utilità pubblica e il 2,25 % per le altre associazioni e fondazioni. In caso di superamento dell'ammontare massimo il saldo può essere distribuito sui cinque esercizi finanziari susseguenti all'elargizione.

Al tempo stesso, è stabilito un sistema di pubblicità dei rendiconti degli enti beneficiari delle attribuzioni, soggetti al controllo della Corte dei Conti, secondo le modalità che da questa verranno precisate con regolamento attuativo. Per le fonda-

zioni beneficiarie di tali elargizioni è altresì previsto un servizio di informazione sull'accessibilità ai citati sgravi fiscali, secondo un meccanismo di silenzio assenso per cui il mancato rifiuto degli uffici finanziari, protrattosi per sei mesi dalla richiesta, equivale all'ammissione al regime fiscale di favore. Con norma innovativa, inoltre, le fondazioni di utilità pubblica possono provvedere a versare il capitale minimo entro dieci anni dalla loro costituzione, in luogo dei cinque prima previsti dalla legge del 23 luglio 1987.

Le innovazioni di maggior momento sono state realizzate attraverso la modifica dello statuto tipo, approvata dal Consiglio di Stato quale modello per gli enti che chiedano il riconoscimento: per le fondazioni di utilità pubblica sorge la possibilità di istituire un Consiglio di amministrazione o un Consiglio di vigilanza e un direttorio, di prevedere un capitale anche consumabile, per effetto delle elargizioni.

In Germania, la definizione di fondazione può desumersi dall'evoluzione storica e giurisprudenziale, che fin dal Medio Evo ha visto fiorire numerosi enti, costituiti spesso allo scopo di sottrarre i patrimoni nobiliari alle pretese dei feudatari, ed oggi appannaggio dei grandi gruppi industriali quali Bosch, Krupp, Bertelsmann, e dei poteri pubblici, come la Volkswagen Stiftung.

La definizione che di essi dà il BGB è tendenzialmente coincidente con quella italiana di patrimonio destinato perpetuamente ad uno scopo definito dal fondatore, che è elevato a personalità giuridica con atto amministrativo. Nella pratica, tuttavia, si ritrovano altri enti aventi caratteristiche e scopi analoghi, quali i trusts e le fondazioni pubbliche, che possono essere anch'essi riconosciuti di interesse generale, al fine di beneficiare di trattamenti fiscali favorevoli, con atto dell'amministrazione tributaria.

La disciplina codicistica, estremamente contenuta e rinvenibile nei § 80-88 del BGB, è completata dalle leggi dei Land federati, tra le quali si ricorda quella Bavarese del 1954.

Nel Regno Unito, invece, non vi è alcuna definizione di fondazione, ma lo strumento preferito per ottenerne gli scopi è il trust, negozio fiduciario con cui il disponente costituisce un patrimonio separato, affidato alla gestione di un fiduciario, perché questi nel destini le rendite e poi lo stesso capitale a scopi preordinati dal costituente. Al fine di accedere ai benefici fiscali, non rileva la natura o la struttura giuridica di "foundation" o di "trust", quanto l'aver ottenuto la qualità di "charity", che dipende dalla confacenza dello scopo a interessi di carattere generale, ed

in special modo di beneficenza, così valutato dalla Charity Commission, organismo pubblico di sorveglianza e controllo, istituito dal Charity Act del 1993.

Di regola, le charities si propongono il sostegno ai ceti svantaggiati, il progresso culturale, il sostegno alla ricerca, secondo i parametri fissati dalla Charity Commission, cui devono essere comunicati annualmente i bilanci dell'attività di ogni charity, perché siano sottoposti al controllo di efficienza, efficacia e buona amministrazione. La Commissione dispone anche di poteri di investigazione e di sanzione, in caso di "fraud or dishonesty", espressione traducibile come fraudolenta gestione.

Negli Stati Uniti il maggior numero di enti è riconducibile alla categoria delle fondazioni individuali o familiari, costituite da singoli, società industriali o commerciali, o famiglie, di regola con capitale ridotto, finanziate annualmente dagli apporti dei fondatori, e dirette ad attività aventi spesso carattere locale, o molto specializzato.

In altri casi si tratta di trusts, spesso costituiti da comunità locali (cd. community trust) e ad esse destinati, pur senza specializzazione nelle attività.

Infine, gli enti più numerosi e di capitale più ingente, a destinazione spesso nazionale o internazionale, sono le "private operating foundations", generalmente specializzate in un ambito operativo quale la promozione culturale, l'assistenza sanitaria, le arti, le scienze, la ricerca scientifica ecc., per la cui realizzazione non fanno appello alla generosità pubblica. Si distinguono dalle grant making foundations e dalle public foundations, così denominate non per la loro natura, che resta privatistica, ma esclusivamente per il ricorso alle elargizioni pubbliche.

Quanto alla loro forma giuridica, le une e le altre possono essere costituite in trust o in non profit organizations, dotate queste ultime di personalità giuridica, e variamente disciplinate dalle leggi statali, in difetto di una disciplina federale unitaria.

Nell'ordinamento italiano non è costituzionalmente garantito il diritto di costituire fondazioni, invocandosi invece per gli enti di tipo associativo l'art. 18 Cost., che riconosce a tutti i cittadini "il diritto di associarsi liberamente, senza autorizzazione, per fini che non sono vietati ai singoli dalla legge penale"; le fondazioni sono invece rette dagli art. 28 e ss. c.c., dedicati alla disciplina di costituzione, fun-

zionamento ed estinzione, nonché dalle norme sulle persone giuridiche private e sui loro acquisti.

Altrettanto vale per la Costituzione tedesca, che tutela solo di riflesso le fondazioni, attraverso l'art. 19, secondo il quale le persone giuridiche hanno soggettività di diritto costituzionale, in quanto gli siano attribuiti, secondo la loro natura, diritti costituzionalmente garantiti.

Per l'ordinamento spagnolo, invece, a mente dell'art. 34 della Costituzione del 1978, "si riconosce il diritto di fondazione per fini di interesse generale, secondo quanto disciplinato dalla legge", riserva soddisfatta con la Ley 30/1994 del 24.11.1994, De Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general¹.

Il capoverso dell'art. 34 dispone l'applicazione alle fondazioni di quanto previsto per le associazioni, dall'art. 22, che in primo luogo vieta la costituzione di enti che perseguano fini o utilizzino mezzi illegali, e quindi, con norma di tutela, prevede l'estinzione o la sospensione delle loro attività solo in virtù di decisione giudiziale motivata.

In sede di approvazione del progetto costituzionale l'opposizione a questo testo rispecchiò la diffidenza del legislatore italiano del 1942 verso gli enti non produttivi, atteggiamento ereditato dal codice del 1865 e dalla cultura liberale che l'aveva ispirato, alimentato dal mito fascista dell'autosufficienza produttiva, che ha giustificato l'articolato sistema, oggi abrogato in esito alle leggi di semplificazione dell'attività amministrativa volute dal ministro Bassanini, di controlli sulla costituzione, sulla vita e sull'estinzione degli enti non lucrativi².

¹ Cfr. J. L. PIÑAR MAÑAS, "Las fundaciones en el marco constitucional", in *Boletín*, n. 46, Centro de Fundaciones ADENLE, cuarto trimestre, 1991, p. 11: "non è scelta discrezionale del legislatore riconoscere o meno il diritto di fondazione, è una obbligazione del legislatore riconoscerlo, tra i diritti di libertà che favoriscono lo sviluppo di un diritto fondamentale".

² Cfr. A. ZOPPINI, *Le fondazioni. Dalla tipicità alle tipologie*, Napoli 1995, p. 22 e ss. L'opera si distingue anche per l'accurata analisi degli statuti di numerose fondazioni, che dimostrano come la realtà attuale di questi enti sia ben diversa dal modello codicistico.

Valgano sul punto le parole di PIETRO SCHELSINGER³: “nella tradizione culturale italiana, in particolare, ma direi continentale in genere, abbiamo sempre assistito al favor per le organizzazioni con scopo di profitto, perché sono state quelle che più rapidamente si sono affrancate dalla esigenza di un controllo all’ingresso e di un controllo sulle modalità operative. ... Viceversa il legislatore è stato di solito molto prudente e molto cauto nei confronti delle iniziative cosiddette non economiche o meglio senza scopo di lucro”.

In Spagna, si obiettò al testo costituzionale l’estraneità della materia alla legge fondamentale, in quanto materia di diritto civile, obiezione che celava proprio quell’atteggiamento di indifferenza agli enti non lucrativi, confermata anche da chi ne voleva far rilevare l’anacronismo e la possibile opposizione alla funzione sociale della proprietà, o la sua condizione di manomorta o, infine, la possibilità che le fondazioni vengano utilizzate quali strumenti di elusione fiscale.

Ma tali obiezioni vennero superate, in un testo assolutamente moderno ed ispirato a valori solidaristici qual è la Costituzione spagnola, e la formulazione della norma è restata quella trasmessa dalle rispettive Commissioni al Congresso e al Senato, recependo la formulazione indicata dalla Commissione mista.

Rileva, in particolare, sottolineare come si sia mantenuto il riferimento ai “fini di interesse generale”, comunemente intesi quale specificazione dell’interesse pubblico a cui si riferisce anche il Codice civil, seppure con poche disposizioni elaborate e specificate dalla giurisprudenza⁴, e per questo può oggi sostenersi che il legislatore può esigere dalla fondazione già costituita il mantenimento della finalità pubblica, organizzando la vigilanza per il suo perseguimento, oppure dettando norme per la trasformazione della fondazione quando tale fine sia obsoleto, o im-

³ P. SCHLESINGER, “Categorie dogmatiche e normative in tema di non profit organizations”, in *Gli enti non profit in Italia*, Padova 1994, p. 274.

⁴ J. M. DE PRADA GONZÁLEZ, “Alcune osservazioni sul progetto di legge sulle fondazioni”, in *La Ley*, 1993-2, p. 849 ss. PIÑAR MAÑAS, invece, sostiene che nel silenzio del codice le fondazioni abbiano ricevuto la propria disciplina dal diritto amministrativo, tanto che si sarebbe creato un diritto fondazionale amministrativo applicabile tanto alle fondazioni pubbliche quanto a quelle private, soggette a un regime di diritto pubblico amministrativo; cfr. J. L. PIÑAR MAÑAS, “Relazioni tra fondazioni e protettorati”, in *Presente e futuro delle fondazioni*, Madrid, 1990, p. 85 e ss.

possibile da realizzare, ma non ha facoltà di modificare un programma fondazionale lecito e di interesse generale, né proibirne la realizzazione⁵.

In Italia, identiche conclusioni in punto di finalità delle fondazioni si fanno discendere dalla natura altruistica di tali enti e della loro attività, che li differenzia dalle società aventi scopo commerciale o industriale del libro V, e li rende incompatibili con l'economicità tipica della gestione di impresa, nel suo aspetto di distribuzione degli utili⁶.

Del resto, proprio la pubblicità dei fini sarebbe la ragione giustificatrice del trattamento fiscale di favore riservato a tali enti, e della loro stessa giuridicità, a dispetto della funzione immobilizzatrice della proprietà inaccettabile in uno Stato di economia di mercato.

Ritiene in particolare FRANCESCO GALGANO, civilista e commercialista apprezzato, che la funzione della persona giuridica sta proprio nell'occultare l'esistenza di discipline speciali, quale "strumento concettuale che permette di ricondurre agli schemi del diritto comune la disciplina speciale cui, in deroga al diritto comune, il legislatore assoggetta i membri del gruppo" sicché "riconoscere al gruppo la personalità giuridica significa, tecnicamente, concedere ai suoi membri l'esenzione dal diritto comune"⁷.

Il concetto di persona giuridica ha dunque, per questo autore, l'indubitabile vantaggio di semplificare il ragionamento dei giuristi, riconducendo tutti i problemi degli enti collettivi alla "premessa secondo la quale l'ente collettivo è, in quanto persona giuridica, soggetto distinto dalle persone dei suoi membri, i quali sono terzi rispetto ad esso. Un vantaggio di economia di pensiero", oltre che tecnico-giuridico e politico-ideologico, cui corrispondono dei costi "rovinosi", trattandosi di uno strumento rigido che rende meccanicistici i ragionamenti dei giudici e "li induce ad accogliere, come inevitabili e 'fatali' soluzione che contrastano, assai

⁵ M. E. SERRANO CHAMORRO, *Le fondazioni: dotazione e patrimonio*, Madrid, 2000, p. 44.

⁶ Cfr. A. FALZEA, "Brevi note sui caratteri differenziali tra società e associazione", in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1947, III, p. 987 ss.; C. M. BIANCA, *Diritto civile*, I, La norma giuridica, I soggetti, Milano, 1990, p. 315, esclude che una fondazione sia legittimata all'esercizio di un'impresa commerciale, neppure ove il profitto venga utilizzato per scopi altruistici.

⁷ F. GALGANO, "Delle persone giuridiche", in *Comm. al cod. civ.* a cura di SCIALOJA e BRANCA, Bologna, 1969, p. 16.

Problemi delle fondazioni in diritto italiano e straniero

spesso, con i più elementari principi di equità e, non di rado, con lo stesso senso comune”.

Dobbiamo, a nostro avviso, opporre alle teorie riduzionistiche la chiara nozione che di persona giuridica (o meglio, di ente morale) diede O. VON GIERKE, in *Die Genossenschaftstheorie und die deutsche Rechtssprechung*, del 1963, quale fatto limitativo di responsabilità, nei limiti della destinazione del patrimonio ad uno scopo, che si realizza compiutamente nelle persone giuridiche assolute (fondazioni e società per azioni), ed in modo imperfetto per quelle relative, quali le associazioni non riconosciute, con l'effetto di tenere indenne il patrimonio dei singoli che hanno agito in nome dell'ente rispetto alle obbligazioni da questo assunte.

Per parte nostra, dunque, anche in considerazione del variegato panorama delle tipologie fondazionali, tanto in Italia quanto negli altri Paesi, non possiamo limitare il vaglio di meritevolezza e socialità dei fini perseguiti alla verifica puntuale della corrispondenza all'interesse pubblico di ogni attività svolta dalla fondazione, pena la difficoltà di ammetterla all'esercizio dell'attività imprenditoriale, su cui lascio la parola al collega prof. ALBERTO DONATI, quanto invece utilizzare tale parametro per la valutazione degli scopi ultimi cui l'attività si indirizza, attraverso anche la produzione di reddito ulteriore rispetto a quello naturalmente derivante dal patrimonio segregato.

Per tornare alla Spagna, la legge del 24 novembre 1994 – in attuazione della riserva di competenza statale sulle “condizioni basilari che garantiscono la uguaglianza di tutti gli spagnoli nell'esercizio dei loro diritti e nell'adempimento dei loro doveri costituzionali”, riserva posta dall'art. 149 della Costituzione – precisa all'art. 2 che “le Fondazioni devono perseguire fini di interesse generale: di assistenza sociale, civili, di educazione, culturali, scientifici, sportivi, sanitari, di cooperazione per lo sviluppo, di difesa dell'ambiente o di sostegno all'economia, di promozione del volontariato, o altri di natura analoga”, precisando al comma secondo che “la finalità della fondazione deve portare beneficio a collettività generiche di persone, ivi compresi i lavoratori dipendenti da una o più imprese e i loro familiari. Sono invece escluse, a norma del comma terzo, le fondazioni aventi quale scopo la destinazione del patrimonio del fondatore ai suoi parenti, fino al quarto grado, previsione estesa dalla recente legge di riforma alle erogazioni in favore di persone giuridiche non aventi fini di utilità generale.

Non può non sottolinearsi come tale disposizione non trovi un omologo in Italia, dove invece è ammessa, in virtù dell'art. 28 del codice civile, la costituzione di fondazioni di famiglia, purché esse destinino perpetuamente erogazioni a favore di persone appartenenti ad una famiglia determinata, solo ove le attribuzioni siano destinate a "premi di nuzialità o di natalità, sussidi per l'avviamento ad una professione o ad un'arte, opere di assistenza, o per altri fini di pubblica utilità".

Sull'argomento è tornato di recente il legislatore spagnolo, con la legge 26 dicembre 2002 n. 50, esplicitamente dedicata alla disciplina delle fondazioni, con i tre obiettivi, esplicitati dalla relazione introduttiva, di ridurre l'intervento dei poteri pubblici nel funzionamento delle fondazioni, sostituendo alla autorizzazione preventiva agli atti la loro semplice comunicazione, di semplificare i procedimenti, specialmente finanziari ed economici che appesantivano la gestione degli enti di più ridotte dimensioni, ed infine di "dinamizzare e potenziare il fenomeno fondazionale, come strumento attraverso il quale si realizza la collaborazione della società civile coi poteri pubblici per la realizzazione di fini di interesse generale".

Su questo punto specialmente merita soffermare la nostra attenzione, anche in considerazione dei precedenti giurisprudenziali e di diritto comunitario che il legislatore spagnolo ha mostrato di tenere in conto: in primo luogo, si ricordi la Risoluzione adottata dal Parlamento europeo n. 304 del 1993, che riteneva meritevoli di particolare favore le fondazioni che partecipano alla creazione e allo sviluppo di iniziative e risposte alle necessità sociologiche contemporanee", con particolare riferimento a quelle dirette alla difesa della democrazia, alla promozione della solidarietà, al benessere dei cittadini, alla tutela dei diritti umani, alla difesa dell'ambiente, alla promozione della cultura, delle scienze, della ricerca medica.

Rilevano, ancora, le numerose pronunce del Tribunal Constitucional – tra cui quella notissima del 18 febbraio 1984, n. 18 – con le quali si è indicata al legislatore la necessità di prevedere strumenti di integrazione tra lo Stato sociale di diritto e gli organismi privati, tra i quali ruolo di primo rilievo è svolto dalle fondazioni.

La disciplina di dettaglio prevede l'indicazione del capitale minimo sufficiente in 30.000 euro, con la possibilità di riduzione con provvedimento amministrativo, in considerazione dei fini dell'ente; si introduce la previsione obbligatoria di un organo denominato "Protettorato", organo collegiale di governo e rappresentativo dell'ente, che deve amministrare i beni dell'ente con diligenza, mantenendo-

ne rendimento e utilità ; infine si ammette, al Titolo V, lo svolgimento di attività economiche funzionali, accessorie o strumentali ai fini dell'ente fondazionale.

Se, dunque, all'art. 1 si ribadisce che "sono fondazioni le organizzazioni senza fine di lucro che, per volontà dei loro creatori, destinano in modo permanente il loro patrimonio alla realizzazione di fini di interesse generale", fini esemplificati nell'art. 2 con il riferimento alla difesa dei diritti umani, delle vittime del terrorismo e della violenza, all'assistenza e educazione sociale, alla cultura, alla scienza, allo sport, alla tutela delle persone svantaggiate, alla promozione dei valori costituzionali e alla difesa dei principi democratici, allo sviluppo della società dell'informazione, scientifico e tecnologico, l'art. 24 ammette "lo svolgimento di attività economiche il cui oggetto sia collegato ai fini della fondazione, o che comunque siano accessorie o complementari ai fini stessi", permettendo altresì la partecipazione della fondazione ad enti aventi scopo di lucro, costituiti in forma societaria, purché a responsabilità limitata.

In Italia, la disciplina dettata per le Fondazioni Bancarie dall'art. 2, comma 1, lettera d, della L. delega n. 461/98 attribuisce espressamente agli ex enti conferenti, risultati dalla privatizzazione delle Banche di diritto pubblico, la capacità di esercitare, "con contabilità separata, imprese direttamente strumentali ai fini statutari, esclusivamente nei settori della ricerca scientifica, dell'istruzione, dell'arte, della conservazione e valorizzazione dei beni culturali ed ambientali, della sanità e dell'assistenza alle categorie sociali deboli".

La dottrina discute in proposito di imprese strumentali, ossia funzionalmente connesse alla realizzazione degli scopi indicati dalla legge, con esclusione di una mera strumentalità finanziaria, esercitata al solo fine di ricavarne utili da destinare alla realizzazione dello scopo istituzionale.

Consequente è la norma di cui all'art. 3 del decreto legislativo 153/1999, a mente del quale le fondazioni "possono esercitare imprese solo se direttamente strumentali ai fini statutari ed esclusivamente nei settori rilevanti", per tali intendendo, a norma dell'art. 1 lett. b), che sono tali "i settori della ricerca scientifica, dell'istruzione, dell'arte, della conservazione e valorizzazione dei beni culturali ed ambientali, della sanità e dell'assistenza alle categorie sociali deboli".

Ne deriva un sistema nel quale del tipo ideale di "fondazione" rimangono ben poche caratteristiche, poiché gli scopi istituzionali da prevedere negli statuti devono essere ricondotti ai settori legislativamente tipizzati, l'assetto organizzativo

è imposto per legge (art. 4 D. lgs. 153/1999), vige l'obbligo di distinguere organi di indirizzo, di amministrazione e di controllo, la composizione del patrimonio, la destinazione del reddito e i criteri di amministrazione sono fissati dagli artt. 5-9, ed è istituita un'Autorità di Vigilanza con poteri di direzione, controllo, ispezione e regolamentazione dell'attività delle fondazioni, cui accedono sanzioni particolarmente aspre in caso di gravi e ripetute irregolarità o di gravi violazioni delle disposizioni legislative, amministrative o statutarie.

In questi termini si rivela una mera enunciazione di principio quella con cui si apre l'art. 2 del d. lgs. 153/1999, per la quale "le fondazioni bancarie sono persone giuridiche private senza fine di lucro, dotate di piena autonomia statutaria e gestionale, sì che si è potuto sostenere che "se tutti gli aspetti incisi dal legislatore si dovessero considerare dirimenti, delle due l'una: o si è alla presenza di un'irragionevole limitazione della autonomia privata, costituzionalmente rilevante, o si è alla presenza di una realtà (giuridica e fattuale) che non consente l'iscrizione tout court al genere (o al tipo ideale) di fondazione, nonostante il nomen iuris accolto dal legislatore"⁸.

L'antinomia si supera se si approfondisce l'indagine per cogliere la ratio fondante le disposizioni descritte, ed in particolare si pone attenzione al fatto che, seppure l'esercizio di attività imprenditoriale sembra dissonante col sistema delle persone giuridiche non lucrative di diritto privato, tale capacità è limitata all'attività imprenditoriale strumentale ai settori rilevanti, ciò riconduce l'articolato normativo alla solidarietà obbligatoria, che è causa delle attribuzioni gratuite che per legge le fondazioni devono destinare a enti e organizzazioni di utilità sociale.

Valutati i presupposti dell'intervento, quali possono essere, negli esempi sopra riportati, l'interesse storico dell'edificio da restaurare o le esigenze abitative della popolazione danneggiata da un terremoto, l'attività imprenditoriale si rivela coincidente con quegli scopi, e in ciò trova la propria giustificazione causale la capacità imprenditoriale delle Fondazioni Bancarie.

E, ancora, si noti come la destinazione funzionale degli stessi utili prodotti da tali attività, già in sé socialmente utili, è per legge obbligatoriamente indicata

⁸ G. ALPA, "Note minime sul patrimonio delle fondazioni bancarie", in *Vita Notarile*, 1999, 2, 498. Concorde anche A. GENTILI, "Fondazioni bancarie e progettazione legislativa. Profili civilistici", in *Riv. dir. civ.*, 1998, II, p. 11, secondo il quale "la legge ha creato un fatto, le fondazioni bancarie, ma ha sostanzialmente mancato di fissarne un modello".

nel sovvenzionamento di enti o organismi che abbiano perseguito o perseguano gli scopi di utilità sociale di cui all'art. 12 del D. lgs. n. 356/1990, e successive modificazioni, "ovvero operino in misura prevalente" negli accennati settori.

A tale proposito, appare significativa la recente conferma dell'originaria previsione per la quale i detti enti "perseguono esclusivamente scopi di utilità sociale e di promozione dello sviluppo economico", a suo tempo inserita nel disegno di legge delega del 1998.

Mentre, infatti, nel disegno di legge delega si prevedeva unicamente che le Fondazioni dovessero perseguire scopi di utilità sociale, l'attuale formulazione è stata inserita a seguito della approvazione al Senato, e introduce una indubitabile frattura coll'articolato normativo che, in coerenza con la disciplina generale sulle O.N.L.U.S. (Organizzazioni non lucrative di utilità sociale) di cui al D. Lgs. 4.12.1997 n. 460, recentemente modificato, prevede agevolazioni fiscali per i trasferimenti a enti che "abbiano perseguito o perseguano" gli scopi di utilità sociale di cui all'art.12 D. Lgs. N.356/1990 "ovvero operino in misura prevalente" negli accennati settori rilevanti, tutti accomunati da sicura caratterizzazione di utilità sociale.

Del resto, a mente dell'art.10 del D. Lgs. 460/1997, tra i settori di attività delle Onlus, coincidono coi settori rilevanti per le Fondazioni Bancarie, l'assistenza sociale e socio sanitaria, l'istruzione, la tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico, dell'ambiente e della natura, la ricerca scientifica e la solidarietà sociale⁹.

Inteso in senso restrittivo, il riferimento alla promozione dello sviluppo economico si legge come relativo alla prestazione di servizi strumentali allo sviluppo economico, o di attività ausiliarie di quelle di utilità sociale.

In senso più ampio può sostenersi che la promozione dello sviluppo economico di un'area del Paese è essa stessa socialmente utile, e bene può realizzarsi con la partecipazione al capitale delle imprese, specie se a vocazione locale, quali le piccole e medie imprese tanto diffuse in Italia quanto in Spagna, ovvero quelle di erogazione di pubblici servizi.

⁹ Si veda in proposito V. FICARI, Commento all'art.3, comma 1, lett. a, in *Le fondazioni bancarie*, cit., p. 313 e ss.

Ed è esatto sostenere¹⁰ che si riproduce in questa materia il dibattito sorto in sede di ermeneusi dell'art. 42 della Costituzione italiana, in merito al limite dell'utilità sociale ivi imposto alla proprietà privata, giacché è certo promozione dello sviluppo economico non solo l'intervento di finanziamento dell'altrui attività economica utile, ma anche la diretta gestione di una siffatta attività, perché l'attività imprenditoriale può essere considerata anch'essa sviluppo economico.

Le conseguenze delle due interpretazioni sono notevoli: in primo luogo, accogliendo la seconda si ottiene l'effetto di considerare non profit, anche quanto alla disciplina fiscale di favore, un ente che svolge attività economica come scopo principale, fortemente attivo nel mercato e direttamene interessato alla massimizzazione del profitto. In seconda battuta è poi da sottolineare che dalla scelta tra gli scopi di utilità sociale e quelli di promozione dello sviluppo economico derivano non solo le decisioni di impiego del reddito, ma anche quelle di investimento finalizzate alla conservazione del patrimonio.

Si ricordino, a questo proposito, le parole di GIULIO SAPELLI, illustre storico dell'economia e presidente uscente della Fondazione che controlla il 65% del Monte dei Paschi di Siena che, in un'intervista pubblicata sul Corriere della Sera del 20 maggio 2001¹¹ sosteneva che le Fondazioni devono assumere il ruolo di stakeholders (referenti) di una economia mista, sociale e di mercato, e assumersi le funzioni di dare stabilità al management, agli azionariati, e in genere alla sovvenzione delle piccole e medie industrie nazionali, anche attraverso l'introduzione di un fondo per capitalizzare l'industria italiana, da sempre in difficoltà per non aver reperito negli anni dello sviluppo economico capitali sufficienti a fronteggiare periodi di crisi. In una parola egli vede "la Fondazioni come istituzioni che correggono le imperfezioni del mercato, e che devono farlo senza cadere nelle imperfezioni della politica".

È ovvio che il nodo da sciogliere è, allora, quello della scelta della classe dirigente di questi organismi, secondo i criteri indicati dal legislatore.

In breve, segnaliamo anche che le norme dedicate a snellire le procedure amministrative relative alla costituzione e al funzionamento delle fondazioni, dettate dalla legge spagnola del 2002, trovano il loro omologo italiano nel d.p.r. n. 361

¹⁰ A. GENTILI, "La riforma delle fondazioni di origine bancaria", in Riv. dir. civ., 1999, 3, p. 407.

¹¹ "Le fondazioni investano nelle imprese", di S. AGNOLI.

del 10 febbraio 2000, attuativo della legge Bassanini 15 marzo 1997 n. 59, con cui sono state dettate le norme regolamentari dirette a semplificare il procedimento di riconoscimento delle persone giuridiche disciplinate dal primo libro del codice civile, disciplina la cui rilevanza si segnala, assieme all'attribuzione agli enti non riconosciuti della facoltà di acquistare per donazione o testamento, ai fini del riconoscimento della limitazione della responsabilità patrimoniale.

L'acquisto della personalità deriva, per associazioni e fondazioni, dall'iscrizione nel registro delle persone giuridiche istituito presso le Prefetture, subordinata alla soddisfazione delle condizioni previste da norme di legge o di regolamento per la costituzione dell'ente, al vaglio di possibilità e liceità dello scopo e all'adeguatezza del patrimonio rispetto alla sua realizzazione.

L'estinzione della persona si realizza, invece, con provvedimento della Prefettura o degli enti locali svolgenti funzione di vigilanza sull'ente che accerti, su istanza di qualsiasi interessato o anche d'ufficio, l'esistenza delle cause di cui all'art. 27 cod. civ., con conseguente liquidazione e cancellazione dal registro.

Risultano così limitati i poteri dell'autorità amministrativa sia in sede di riconoscimento che in quella estintiva, senza alcun riferimento alla necessità del perseguimento di uno scopo ideale, in conformità con gli orientamenti della Commissione Rovelli in sede di riforma del libro primo del codice¹², ed è definitivamente superato il sistema concessorio di riconoscimento della personalità giuridica, ingiustificato in primo luogo per il rovesciamento dell'atteggiamento codicistico ostile agli enti senza scopo di lucro, già realizzato dalla legislazione sul terzo settore, e superato nella pratica dalla sempre minore pregnanza del controllo già limitato dall'elaborazione dottrinale alla sola legittimità, a sconto della previsione legislativa del vaglio di merito della sufficienza del patrimonio e dell'apprezzabilità degli scopi¹³.

¹² Cfr. D. MARASÀ, "Riflessioni su oggetto e scopi delle associazioni del libro I cod. civ. nelle prospettive di riforma", in *Nuova giur. civ. comm.*, 2001, II, 303 ss.

¹³ Cfr. D. VITTORIA, "Gli enti del primo libro del codice civile", in P. RESCIGNO (cur.), *Le fondazioni in Italia e all'estero*, Padova, 1989, 43 s.; F. GALGANO, "Delle persone giuridiche", in *Commentario del codice civile Scialoja Branca*, Bologna Roma, 1969, art. 12, 125 ss.; M. V. DE GIORGI, "Il (criticato) sistema per il riconoscimento degli enti del primo libro del codice civile", in *Studium iuris*, 1997, 703; G. PONZANELLI, "La nuova disciplina sul riconoscimento della personalità giuridica degli enti del primo libro del codice civile", in *Foro it.*, 2001, V, 46 ss.

L'iscrizione, in ogni caso, ha perduto la natura di mera pubblicità dichiarativa, divenendo fattispecie costitutiva della personalità giuridica e dell'efficacia di tutte le modificazioni statutarie soggette ad approvazione amministrativa, pur permanendo incertezze sulla necessità dell'approvazione prefettizia della delibera di estinzione adottata dall'assemblea dell'associazione con la presa d'atto del verificarsi di una causa di scioglimento, e sull'ampiezza del controllo in sede di verifica dell'insufficienza del patrimonio, della realizzazione, dell'impossibilità sopravvenuta o della scarsa utilità dello scopo¹⁴.



¹⁴ Cfr. M. V. DE GIORGI, *cit.*, 144 ss., nonché, per il testo previgente, S. CAPOZZI, *I controlli amministrativi sulle persone giuridiche private*, Napoli, 1991, 151 ss.

**FONDAZIONE E IMPRESA:
IL CASO DELLE FONDAZIONI DI ORIGINE BANCARIA**

ALBERTO DONATI
Professore ordinario di Diritto privato
Università degli Studi di Perugia

STEFANIA STEFANELLI
Assegnista di ricerca
Università degli Studi di Perugia

Sommario: I. IMPRENDITORIALITÀ ED ECONOMICITÀ NELL'ATTIVITÀ DELLE FONDAZIONI DI DIRITTO PRIVATO — II. PER LA CONFIGURABILITÀ DI UN'IMPRESA "SOCIALE": LA TESI DELLA NEUTRALITÀ DELLE FORME — III. LE RAGIONI STORICHE DELL'IBRIDISMO DELLE CASSE DI RISPARMIO. LE FONDAZIONI BANCARIE COME ENTI *NON PROFIT* CON FINI DI *SYMPATHY* — IV. LE IMPRESE STRUMENTALI ALL'INTERVENTO DELLE FONDAZIONI NEI SETTORI RILEVANTI — V. L'IMPRENDITORIALITÀ COME DIRETTO SOSTEGNO ALLO SVILUPPO ECONOMICO LOCALE — VI. SUL CONCETTO DI STRUMENTALITÀ E MARGINALITÀ. IPOTESI DI STUDIO SULLA SANZIONABILITÀ DELL'OBBLIGO DI PRUDENTE AMMINISTRAZIONE — VII. SUL "CONTROLLO" DELLE IMPRESE STRUMENTALI: PER L'AMMISSIBILITÀ DI UNA FONDAZIONE-HOLDING *NON PROFIT* — VIII. LA NOZIONE DI "CONTROLLO" ACCOLTA DAL D. LGS. 153 DEL 1999. ALCUNE RILEVANTI ANTINOMIE — IX. LA NOZIONE DI "CONTROLLO" ADOTTATA DAL T.U. BANCARIO — X. CONCLUSIONI

1. – L'art. 2 della legge n. 461 del 1998 e l'art. 3, comma 1°, del d. lgs. n. 153/1999, che ammettono le fondazioni bancarie allo svolgimento di attività di impresa, ancorché direttamente strumentale ai fini statutari, nei settori ammessi, costituiscono senza dubbio il luogo di più chiara emersione e di recepimento normativo dell'opinione ormai diffusa in dottrina e condivisa dalla giurisprudenza che ammette gli enti senza scopo di lucro all'esercizio di attività di impresa.

Tanto, a dispetto della tralatizia affermazione per cui la distinzione tra società ed enti disciplinati dal I libro del codice civile riposerebbe essenzialmente sulla natura altruistica di tali enti e della loro attività, incompatibile con il carattere di economicità tipico della gestione di impresa, a sua volta inscindibilmente legato allo scopo della ripartizione degli utili, con la conseguenza per cui, essendo la società l'unica forma di esercizio non individuale dell'attività di impresa, ogni associazione o fondazione che svolgesse tale attività, dovrebbe essere assoggettata alla disciplina del libro V del codice civile¹.

Lo studio dei rapporti di compatibilità tra fondazione e impresa introduce, così, all'essenza degli enti del primo libro, per i quali sarebbe necessaria la presenza di uno scopo socialmente utile, o di pubblica utilità, non tanto per la disciplina speciale delle fondazioni, quanto per il disposto dell'art. 699 c.c., che ammette la validità della disposizione testamentaria che destini perpetuamente erogazioni a favore di persone appartenenti ad una famiglia determinata, solo ove le attribuzioni siano destinate a "premi di nuzialità o di natalità, sussidi per l'avviamento ad una professione o ad un'arte, opere di assistenza, o per altri *fini di pubblica utilità*".

La *ratio* della norma, eccezionale rispetto al divieto di sostituzione fide-commissaria in quanto ammette l'erogazione di annualità successive a soggetti determinati o determinati solo ove ciò realizzi al tempo stesso uno scopo di pubblica utilità, conduce ad affermare la necessaria sussistenza dell'identico scopo nel negozio di fondazione, che realizza il medesimo risultato in termini di perpetuità dell'erogazione, e, nel caso della fondazione di famiglia di cui all'art. 28, ult. cpv., c.c., è assolutamente speculare, destinando i vantaggi a favore di una o più discen-

¹ Cfr. A. FALZEA, *Brevi note sui caratteri differenziali tra società e associazione*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1947, III, p. 987 ss.; C. M. BIANCA, *Diritto civile, I, La norma giuridica, I soggetti*, Milano, 1990, p. 315, esclude che una fondazione sia legittimata all'esercizio di un'impresa commerciale, neppure ove il profitto venga utilizzato per scopi altruistici.

denze determinate. Argomentazione rafforzata dalla previsione della scarsa utilità dello scopo quale causa di estinzione o di trasformazione dell'ente².

Per la medesima ragione, non sarebbe ammissibile costituire una fondazione perché gestisca un'impresa con lo scopo di devolverne gli utili al fondatore finché sia in vita e, successivamente, ai suoi eredi, realizzandosi così, nei termini della moderna società industriale, l'analoga funzione di immobilizzazione della ricchezza che il fedecommesso ha svolto nell'economia fondiaria.

Va dunque richiamata quale base di riferimento dell'indagine l'analisi condotta in dottrina circa gli scopi perseguibili dalle fondazioni, per la cui meritevolezza si giustifica la concessione legislativa di privilegi e deroghe ai principi comuni, tipicamente discendenti dalla personalità giuridica di diritto privato³, qui im-

² Cfr. F. GALGANO, *Delle persone giuridiche*, in *Comm. al cod. civ.* a cura di Scialoja e Branca, Bologna, 1969, p. 182 e ss., che considera antecedente dell'art. 28 c.c. l'art. 2 della l. 17 luglio 1890, n. 6972, che escludeva dalla disciplina delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza le "fondazioni private destinate a pro di una o più famiglie determinate" ove non realizzassero al contempo fini di sostegno ai rami poveri di quelle stesse discendenze. La dottrina maggioritaria si spinge fino ad ammettere la fondazione ad uno scopo non individuale ma quantomeno di utilità collettiva, se non necessariamente pubblica, intendendosi per utilità collettiva non necessariamente una collettività estesa", *vid.* M.V. DE GIORGI, *Le persone giuridiche, associazioni e fondazioni*, in *Tratt. dir. priv. dir. da Rescigno*, vol. 2, t. 1, Torino, 1999, p. 450. Cfr. anche F. LOFFREDO, *Le persone giuridiche e le organizzazioni senza personalità giuridica*, Milano, 2001. In contrario, però, oltre a quanto si dirà più avanti in tema di neutralità delle forme, si può obiettare che il medesimo risultato di segregazione di un patrimonio e destinazione a beneficiari determinati si può legittimamente ottenere attraverso un *trust*, e pertanto viene meno la ragione dell'esclusione di una fondazione avente caratteristiche funzionali identiche, e che si differenzia dal *trust* unicamente per la costituzione di una distinta soggettività giuridica. Sull'evoluzione delle funzioni delle fondazioni, cfr. A.A. CARRABBA, *Fondazione e impresa*, in *Fondazione e impresa*, Atti del XXV Congresso nazionale del Notariato, a cura di P. Rescigno, Roma, 1996, p. 3 ss., e in particolare nt. 9 e 15; ID., *Scopo di lucro e autonomia privata*, Napoli, 1994, p. 305 ss.; a proposito del dibattito sugli scopi ideali delle fondazioni *vid.* anche P. RESCIGNO, *Premessa*, in *Fondazione e impresa*, *cit.*, p. XV.

³ Cfr. la compiuta analisi tracciata da F. GALGANO, *Delle persone giuridiche*, *cit.*, p. 16 ss., che risolve la funzione del concetto di persona giuridica nell'occultare l'esistenza di discipline speciali, quale "strumento concettuale che permette di ricondurre agli schemi del diritto comune la disciplina speciale cui, in deroga al diritto comune, il legislatore assoggetta i membri del gruppo (...). Riconoscere al gruppo la personalità giuridica significa, tecnicamente, concedere ai suoi membri l'esenzione dal diritto comune". Per una precedente elaborazione cfr. F. GALGANO, *Struttura logica e contenuto normativo del concetto di persona giuridica*, in *Riv. dir. civ.*, 1965, I, p. 553 ss. Sulla nozione di "privilegio" si veda anche P. RESCIGNO, *Immunità e privilegio*, in *Riv. trim. dir. civ.*, 1961, I, p. 415 ss., e ora in

Persona e comunità, Bologna 1966, p. 379 ss.; che, sulla scorta della tradizione anglosassone, lo identifica quale forma di immunità o esenzione dal diritto comune.

L'argomento impone di accennare alla dogmatica della personalità giuridica degli enti morali, per i soli aspetti che qui interessano, ed in particolare alla magistrale opera di riconduzione a sistema delle diverse situazioni a base personale nel diritto romano, condotta da R. ORESTANO, *Il problema delle persone giuridiche in diritto romano*, I, Milano, 1959, p. 10 ss., che non nasconde come le differenti tesi, che — da SINIBALDO DE' FIESCHI, a BARTOLO, a HEISE, a F. VON SAVIGNY, fino a HAURIU e a SANTI ROMANO — hanno indagato gli enti astratti qualificandoli *personae fictae*, ovvero rinvendendovi una realtà tangibile nel mondo delle relazioni umane, o una istituzione avente i caratteri dell'ordinamento, abbiamo la comune aspirazione — e l'aspettativa — alla costruzione di un concetto unitario, in cui subsumere ogni possibile figura di persona giuridica.

L'A. ritiene, invece, che, per potersi discutere di "fondazioni" nel diritto romano si debba piuttosto utilizzare il concetto pubblicistico di "centro di riferimento di diritti e obblighi", che, solo nei casi in cui la destinazione dei beni ad uno scopo sia assicurata attraverso un'organizzazione giuridica considerata come centro di riferimento dei beni stessi, potrebbero qualificarsi, in termini moderni, quali soggetti autonomi, pur essendo discutibile se si trattasse di personificare i beni, lo scopo, la collettività dei beneficiari, una combinazione di interessi protetti, un'amministrazione ad uno scopo, o una forma giuridica.

Per tali motivi, l'A. conclude (p. 22 ss.) per la necessaria dipendenza del concetto di persona giuridica dall'ordinamento che la riconosca o la costituisca quale realtà, finzione o istituzione, per attribuirle uno statuto speciale: considerazioni, queste, particolarmente interessanti per chi si occupi di analizzare al natura privatistica o pubblicistica delle fondazioni bancarie, aderendo al dettato normativo, pur se qualificandole quali enti privati di diritto speciale — come è in U. RUFFOLO, *Le fondazioni nel mutato contesto sociale*, Relazione al Convegno "Le fondazioni nella cultura e nell'economia", Spoleto 11-12 ottobre 2002, in corso di pubblicazione, in conformità al dettato dell'art. 5 della l. 15 giugno 2002, di conversione del d.l. 15 aprile 2002, n. 63; cfr. anche F. GALGANO, *Sulle cosiddette fondazioni bancarie*, in *Contr. e impresa*, 1996, 824 ss. — ovvero ritenendo prevalente la sostanza sulla forma legis, come è nella dottrina pubblicistica, per cui, tra gli altri B. CAVALLO, *La natura giuridica delle fondazioni bancarie*, in *Rass. giur. umbra*, 1-2/2001, p. 417 ss.

Cfr. da ultimo M. CONSULICH, *Le casse di risparmio e le fondazioni bancarie tra pubblico e privato: due questioni di fine secolo*, Milano, 2002; A. BOMPANI, *Le fondazioni bancarie: profili organizzativi, civilisti, gestionali e di bilancio*, Milano, 2000; L. FILIPPINI (cur.), *Economia delle fondazioni: dalle Piae causae alle fondazioni bancarie*, Bologna, 2000.

Sulle ormai non più recenti tendenze riduzionistiche del concetto di persona giuridica si sono confrontati i più grandi maestri nel secolo scorso: si ricordi in particolare la censura di "leggerezza, se non ignoranza" che S. SATTA, *Quaderni del diritto e del processo civile*, 1969, p. 141, riservava alle tesi di F. D'ALESSANDRO, *Persone giuridiche e analisi del linguaggio*, in *Studi per Ascarelli*, Milano, 1969, e ID. *Persone giuridiche e analisi del linguaggio*, Padova, 1990, e dello stesso F. GALGANO, ritenendo che la persona giuridica "non è finzione, non *vice personae fingitur*, ma è individualità tra le altre individualità, nella quale si realizzano fini e valori che trascendono la breve vita dell'individuo". Concor-

plementati, in considerazione della sociale meritevolezza degli scopi, dall'esenzione dallo statuto dell'imprenditore commerciale, non solo per l'acquisto della personalità giuridica attraverso provvedimento amministrativo, ora ai sensi del d.p.r. n. 361 del 10 febbraio 2000, quanto soprattutto per la soggezione alla vigilanza pubblica, e, ai fini che più interessano nell'economia di questo studio, per la discussa esclusione dalla fallibilità.

La questione è tutt'altro che peregrina, specie in considerazione delle notevoli capacità finanziarie e dei rilevanti patrimoni che le fondazioni bancarie potrebbero destinare, con metodo economico, alla creazione o al potenziamento di opere e infrastrutture, specie per la promozione dello sviluppo economico sociale.

de G.L. PELIZZI, *Il realismo e l'inquietudine del giurista*, in *Riv. dir. civ.*, 1966, I, 559. Ribatteva F. GALGANO, *Delle persone giuridiche*, cit., p. 85 ss., la necessità di abbandonare la giurisprudenza dei concetti, il concettualismo, il dogma della completezza dell'ordinamento giuridico e l'ossequio alla volontà del legislatore.

Il concetto di persona giuridica ha dunque, per l'A., l'indubitabile vantaggio di semplificare il ragionamento dei giuristi, riconducendo tutti i problemi degli enti collettivi alla "premessa secondo la quale l'ente collettivo è, in quanto persona giuridica, soggetto distinto dalle persone dei suoi membri, i quali sono terzi rispetto ad esso. Un vantaggio di economia di pensiero", oltre che tecnico-giuridico e politico-ideologico, cui corrispondono dei costi "rovinosi", trattandosi di uno strumento rigido che rende meccanicistici i ragionamenti dei giudici e "li induce ad accogliere, come inevitabili e 'fatali' soluzione che contrastano, assai spesso, con i più elementari principi di equità e, non di rado, con lo stesso senso comune".

Si ricordino, a questo proposito, le pagine di G. ARANGIO RUIZ, *La persona giuridica come soggetto strumentale*, Milano, 1952, spec. p. 55 ss., cui l'ordinamento attribuisce la titolarità di situazioni soggettive, distinte da quelle degli individui collegati all'ente morale, il cui statuto, oltre a stabilire uffici e competenze, determina anche i terzi aventi diritto ai servizi.

Non può che concordarsi con la nozione che di ente morale diede O. VON GIERKE, *Die Genossenschaftstheorie und die deutsche Rechtssprechung*, Berlin, 1963, quale fatto limitativo di responsabilità, nei limiti della destinazione del patrimonio ad uno scopo, che si realizza compiutamente nelle persone giuridiche assolute (fondazioni e società per azioni), ed in modo imperfetto per quelle relative. Cfr. P. TRIMARCHI, *Istituzioni di diritto privato*, Milano, 1991, p. 82 ss., e, per alcune applicazioni, D. MESSINETTI, *Il concetto di patrimonio separato e la c.d. "cartolarizzazione" dei crediti*, in *Riv. dir. civ.*, 2002, p. 101 ss., per il quale dato funzionalmente caratterizzante della destinazione di beni è l'autonomia patrimoniale, cui il concetto di soggettività collettiva non introduce significati determinanti; P. MANES, *La segregazione patrimoniale nelle operazioni finanziarie*, in *Contratto e impresa*, 2001, p. 1308 ss., che riconosce come il principio di separazione patrimoniale abbia valore autonomo ed assoluto rispetto alle categorie proprietarie, "e si mostra indifferente rispetto alla ordinarie coordinate del regime della proprietà", e ne analizza le applicazioni ai *trusts* istituiti per la gestione di patrimoni mobiliari.

Ciò, comunque, con rilevanti economie, anche fiscali, stante la spettanza del beneficio della riduzione dell'aliquota IRPEG previsto dall'art. 6 del d.p.r. n. 601/1973 anche per i redditi provenienti da attività strumentali, e anche dalla stessa amministrazione delle partecipazioni nella società per azioni conferitaria dell'azienda bancaria⁴.

Contro l'equiparazione tra economicità della gestione imprenditoriale e scopo di lucro soggettivo, si è obiettato che quest'ultimo costituisce connotato normale ma non indispensabile né essenziale dell'impresa sociale commerciale, tanto che non sussiste nelle sua forme a carattere mutualistico, soprattutto perché la nozione di imprenditore si autoreferenzia secondo il criterio dell'economicità gestoria, raggiunta ogni volta in cui non sia in ipotesi esclusa la copertura dei costi di realizzazione con i ricavi dell'alienazione⁵.

E del resto, anche chi ritiene necessario lo scopo di lucro, puntualizza che, ad eccezione delle società diverse da quelle a scopo mutualistico, essenziale è non

⁴ Sulla controversa questione è intervenuta da ultimo Cass. 9 maggio 2002, n. 6607, in *Corr. Tributario on line* (www.ipsoa.it), con nota di commento di P. ANELLO, *Secondo la Corte di cassazione la riduzione dell'aliquota IRPEG spetta alle fondazioni bancarie*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 2309 ss., a smentire quanto già contrariamente deciso con sentenza 20 novembre 2001, n. 14574, in *Foro it.*, 2002, I, c. 47 ss., su cui cfr. P. ANELLO, *Secondo la Suprema Corte alle fondazioni bancarie non spetta l'esonero da ritenuta*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 386 ss., che aveva negato l'esonero dalla ritenuta sui dividendi ai sensi dell'art. 10-bis della l. 29 dicembre 1962, n. 1745, in quanto le fondazioni non avrebbero scopo esclusivo di utilità sociale. Nel merito cfr. Comm. trib. prov., sez. II, Trento, 6 novembre 2000, n. 54, in *Bollettino trib.*, 2001, p. 155 ss.; Comm. trib. prov., sez. VI, Firenze, 8 febbraio 2000, n. 387, in *Giur. merito*, 2001, p. 1450 ss.; Comm. trib. reg., sez. XVI, Venezia, 19 luglio 1999, n. 71, in *Tributi*, 1999, p. 1442 ss.; Comm. trib. prov., sez. I, Reggio Emilia, 24 settembre 1998, n. 101, in *Riv. dir. trib.* 1999, II, 471, e in *Giur. it.*, 1999, p. 1760 ss.

⁵ G. F. CAMPOBASSO, *Associazioni e attività di impresa*, in *Fenomeno associativo e attività notarile*, a cura di Fuccillo, Napoli 1995, p. 111 ss.; ID., *Diritto commerciale. I. Diritto dell'impresa*, Torino, 1992, pp. 34-37; W. BIGIARI, *La professionalità dell'imprenditore*, Padova, 1948, p. 43 ss.; P. RESCIGNO, *Fondazione*, in *Enc. giur.*, XIV, Roma, 1989, e oggi in *Persona e comunità*, II, Padova 1988, p. 7 ss., nel senso della progressiva dissociazione tra le forme giuridiche ed i contenuti economici che in esse vengono versati; G. PONZANELLI, *Fondazione di impresa, fallimento e mondo "non profit"*, nota a Trib. Milano, 17 giugno 1994, in *Foro it.*, 1994, I, c. 3544 ss.; ID., *Fondazioni, non profit e attività di impresa: un decennio di successi*, in *Riv. dir. priv.*, 1999, p. 185 ss.; M. V. DE GIORGI, *Il nuovo diritto degli enti senza scopo di lucro: dalla povertà delle forme codicistiche al groviglio delle leggi speciali*, in *Riv. dir. civ.* 1999, I, 305 ss.; G. IORIO, *Le persone, le persone giuridiche*, in *Il diritto privato nella giurisprudenza*, a cura di Cendon, Padova, 2000, p. 395; A. SANTUARI, *Le ONLUS. Profili civili, amministrativi e fiscali*, Padova, 2000, p. 189 ss.

l'intento soggettivo di appropriarsi degli utili conseguiti, quanto l'aver svolto l'attività secondo modalità oggettivamente ed astrattamente lucrative, secondo il metodo della realizzazione di ricavi eccedenti i costi (metodo c.d. lucrativo), ovvero secondo il metodo detto del tornaconto, volto al conseguimento del massimo guadagno col dispendio minimo di mezzi.

In altri termini, è sempre possibile conciliare lo scopo di lucro immediato con gli scopi ultimi dell'ente, qualificando il primo come scopo intermedio per la realizzazione dei secondi, di natura ideale.

Il nodo sta, ovviamente, nella enucleazione delle ipotesi nelle quali tale requisito è soddisfatto, e l'esercizio dell'attività imprenditoriale è compatibile con lo scopo statutario, anche ai fini dell'applicazione dei benefici fiscali connessi, secondo a dottrina e la prevalente giurisprudenza di merito, alle finalità di interesse pubblico o di utilità sociale dell'ente⁶.

Sono fuori discussione i casi di imprese rivolte precisamente alle attività alla cui promozione si dirige lo scopo dell'ente — ipotesi definite di “strumentalità funzionale” — mentre più problematiche sono le fattispecie in cui l'attività imprenditoriale costituisce strumento di sostegno finanziario per l'esercizio delle attività statutarie⁷, da cui si ricavano i mezzi necessari ad assolvere alle finalità altruistiche.

⁶ Cfr. Comm. trib. prov. Ancona, 14 dicembre 1998, n. 628; Comm. trib. prov. Ancona, 14 dicembre 1998, n. 629; Comm. trib. prov. Ferrara, 18 maggio 1999, n. 300; Comm. trib. prov. Salerno, 22 giugno 1999; Comm. trib. prov. Perugia, 10 marzo 1999, n. 81; Comm. trib. primo grado Trento, 14 dicembre 1998, n. 171, in *Corr. trib.*, 1999, p. 1674; Comm. trib. prov. Sassari, 5 maggio 1999, n. 224; Comm. trib. reg. Marche, 15 novembre 1999, n. 138; Comm. trib. reg. Umbria, 18 maggio 1999, n. 192; Comm. trib. reg. Umbria, 10 maggio 2000, n. 279; in dottrina vid. E. NUZZO, *Fondazioni bancarie: possesso di partecipazione di maggioranza ed attività commerciale*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 1042; ID., *A agevolazioni fiscali e fondazioni bancarie: gestione del patrimonio e scopi perseguiti*, ivi, 1997, p. 429; P. ROSSI, *Sull'applicabilità dell'agevolazione prevista dall'art. 6 d.p.r. 601/1973 alle Casse di Risparmio conferenti le aziende bancarie: gestione del patrimonio e scopi perseguiti*, *Dir. prat. trib.*, 1997, I, p. 912.

⁷ F. GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, nel *Commentario Scialoja Branca*, Libro I, *Delle persone e della famiglia* (artt. 36-42), Bologna-Roma, 1976, 88; ID. *Le associazioni le fondazioni i comitati*, Padova, 1996, p. 25. Si veda la distinzione, proposta da PLEIMES, *Irrwege der Dogmatik im Stiftungsrecht, Forschrift zur Privatrechtsgeschichte*, I, Münster-Köln, 1954, e adottata da P. RESCIGNO, *Fondazione*, cit., p. 35 e p. 43 ss., tra *Hauptgeldstiftung*, fondazioni erogatrici, e *Anstaltstiftung*, che istituiscano un

L'impresa così gestita può essere individuale, e far capo alla persona giuridica, o più spesso sociale, ed in tali fattispecie si pone la questione dell'imputabilità alla fondazione della qualifica di imprenditore, al fine di applicarne lo statuto, per discutere quindi della fallibilità degli amministratori e di quanti abbiano agito in nome dell'ente. A tanto giunge parte della giurisprudenza attraverso la tesi del superamento della persona giuridica, in considerazione del carattere diretto o indiretto, principale o accessorio, dell'attività economica esercitata, ogni volta in cui ipostatizza nella fondazione il mezzo attraverso cui un gruppo di persone fisiche — non palesatesi come tale, e costituito da quanti hanno speso il nome dell'ente — svolge un'attività economica di per sé idonea a realizzarne direttamente, in tutto o in parte, lo scopo, e pertanto integra una società semplice di fatto, i cui membri sono imprenditori illimitatamente responsabili⁸. Il criterio distintivo degli enti co-

separato ente che svolga le attività necessarie al raggiungimento degli scopi della fondazione o costituisca le rendite necessarie all'integrazione del suo patrimonio, anche attraverso imprese strumentali. Sulla scorta della dottrina economica, si esclude la qualificabilità della *Hauptgeldstiftung* come ente economico ai sensi dell'art. 2082 c.c., per definirlo "ente sociale". La fondazione di impresa è soggetta, pertanto, all'iscrizione nel registro delle imprese ai sensi dell'art. 2201 c.c., al pari degli enti pubblici aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, coi quali però non condivide l'esenzione dallo statuto dell'imprenditore commerciale medio-grande, stante l'eccezionalità della norma in questione.

⁸ Cfr. Trib. Milano 16 luglio 1999, in *Giur. it.*, 1999, c. 1678 ss., in *Fall.*, 1999, p. 445 ss., con nota di L. A. RUSSO, *Può fallire una fondazione (impresa)?*, che ha ritenuto assoggettabili a procedura concorsuale la fondazione che eserciti professionalmente un'attività economica organizzata che, per le modalità con cui viene svolta, le dimensioni che raggiunge e i risultati cui perviene, non appare più strumentale al perseguimento dei fini dell'ente, divenendo assorbente e predominante rispetto agli stessi, ed ha estesa la pronuncia anche a coloro che hanno manifestato all'esterno la volontà dell'ente, degradato ad associazione non riconosciuta ex art. 38 c.c. Si ritiene, pertanto, che gli enti *non profit* assumerebbero la qualifica di imprenditori commerciali solo allorché l'attività di impresa, rientrando in quelle di cui all'art. 2195 c.c., costituisca l'oggetto esclusivo o principale, esaurendo l'attività dell'ente o comunque prevalendo sulle altre eventualmente esercitate. In caso contrario, stante il disposto dell'art. 2201 c.c., l'ente sarebbe sottratto all'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese e, per questa via, alla fallibilità. Nello stesso senso Trib. Milano 17 giugno 1994, in *Foro it.*, 1994, I, c. 3544 ss., con nota di G. PONZANELLI, e in *Giur. it.*, 1995, I, II, c. 283 ss., con nota di S. SANZO, *Insolvenza della fondazione-impresa: brevi appunti sulle conseguenze problematiche di diritto fallimentare*, che ritiene assoggettabile a fallimento anche l'imprenditore collettivo "non sociale", che devolva obbligatoriamente ed intenzionalmente gli utili a fini altruistici umanitari; Trib. Palermo 7 aprile 1989, in *Giur. comm.*, 1982, II, p. 61 ss. V. anche T. Roma, 6 aprile 1995, in *Giur. merito*, 1995, 911, e in *Foro padano*, 1995, p. 268 ss. Trib. Treviso, 25 marzo 1994, *Giur. merito*, 1995, 912 ss. Conforme anche la giurisprudenza di legittimità: si vedano tra le altre Cass. 18 settembre

llettivi del libro primo del codice rispetto a quelli del libro quinto starebbe, dunque, semplicemente nel *non distribution constraint*, ossia nell'obbligatoria ed intenzionale esclusione della distribuzione degli utili prodotti dall'attività imprenditoriale, da destinarsi invece a scopi altruistici⁹.

Nell'alternativa, parte della dottrina¹⁰ sostiene l'assoggettabilità di amministratori e gestori alla responsabilità aquiliana verso i creditori dell'ente, individuando il nucleo del lamentato abuso nei profitti patrimoniali da essi conseguiti a danno dei creditori, per aver condotto un'attività imprenditoriale in presenza di una dota-

1993, n. 9589, in *Giust. civ.*, 1994, I, p. 65 ss., e in *Foro it.*, 1994, I, c. 3505 ss., con nota di G. PATANÉ, che prescinde dagli scopi altruistici eventualmente perseguiti per dichiarare il fallimento dell'associazione che eserciti un'attività imprenditoriale che esaurisca l'oggetto principale dell'ente, o sia comunque assolutamente prevalente rispetto alle altre attività, con la conseguente estensione del fallimento, ex art. 147 l.f., agli associati che siano illimitatamente responsabili secondo la disciplina di cui all'art. 38 comma 1 c.c. Contraria P. MORANDI, *La fallibilità degli enti non profit*, in *Contratto e impresa*, 1998, p. 336 ss., che contesta la presunta correlazione tra obbligo di iscrizione nel registro e commercialità dell'impresa, nonché l'applicabilità dell'art. 2201 c.c., perché fondato non sulla natura altruistica degli scopi perseguiti dagli enti pubblici, ma sulla sussistenza di controlli amministrativi alternativi alla registrazione, e principalmente obietta come ad integrare la fattispecie di cui all'art. 2082 c.c. non occorra che l'attività economica professionalmente esercitata abbia carattere di unicità o esclusività. Sull'abuso della personalità giuridica la letteratura e la giurisprudenza è sconfinata, per quanto qui interessa si ricordino G. LEVI, *Le formazioni sociali*, Milano, 1999, p. 110 ss., nonché p. 105 ss. per il confronto tra gruppo sociale e *trust*; per un precedente relativo ad una *Anstalt*, ove si è ritenuto di non poter superare lo schermo della personalità giuridica per giungere a riferire ai soci il patrimonio sociale si veda Cass. 15 gennaio 2000, n. 804, in *Società*, 2000, p. 846 ss., con nota di E. CIVERRA.

⁹ Contrari P. RESCIGNO, *Fondazione e impresa*, in *Riv. soc.*, 1967, p. 812 ss., e oggi in *Persona e comunità*, II, Padova, 1988, p. 55 ss.; R. COSTI, *Fondazione e impresa*, in *Riv. dir. civ.*, 1968, I, p. 26 ss.; S. SANTINI, *Tramonto dello scopo di lucro nelle società di capitali*, in *Riv. dir. civ.*, 1973, I, p. 151 ss., che sul principio della neutralità delle forme giuridiche hanno fondato l'appassimento della rilevanza causale dello scopo di lucro oggettivo per la caratterizzazione delle società, per concludere nel senso dell'abbattimento di qualsiasi distinzione tra le organizzazioni collettive del primo libro e quelle del quinto, atteso che tutte le forme giuridiche ivi previste possono costituire valido strumento per l'esercizio di qualsiasi attività economica.

¹⁰ L. CAVALAGLIO, *Il fallimento della fondazione titolare di impresa: sottocapitalizzazione e abuso della personalità giuridica*, in *Nuova giur. civ. com.*, 1999, I, p. 240 ss. Cfr. anche *infra*, nota 10.

zione patrimoniale insufficiente, con distorsione delle finalità sottese all'attribuzione della personalità giuridica¹¹.

Da ultimo, le fondazioni di impresa, si caratterizzano per esaurire il proprio scopo nell'esercizio dell'attività imprenditoriale, spesso anche quale alternativa alla divisione testamentaria di un così specializzato patrimonio, e comunque per conferire all'azienda una direzione unitaria e permanente, anche oltre il tempo della vita umana¹²: in ogni caso, sarebbe essenziale la destinazione a fini altruistici dell'attività lucrativa esercitata, per le considerazioni che sopra abbiamo svolto sulla disciplina della trasformazione per scarsa utilità dello scopo, di cui all'art. 28 comma 1 c.c., e su quella riservata alla fondazione di famiglia.

In tale genere andrebbero annoverate le fondazioni *holding*, per le quali l'esercizio dell'impresa è scopo immediato, ed i risultati in tal maniera prodotti sono impiegati per ulteriori attività non economiche che realizzano lo scopo ultimo¹³, fattispecie nella quale l'attività imprenditoriale è quella principale dell'ente, perché idonea di per sé a soddisfare gli obiettivi del fondatore, ed essenziale per il loro perseguimento.

¹¹ Si obietta in contrario (F. LOFFREDO, *op. e loc cit.*) che tale teoria non ottiene i risultati sperati, in termini di tutela dei terzi, spostando in capo ai creditori l'onere di provare l'elemento soggettivo ed il nesso di causalità tra il comportamento abusivo ed il danno subito dai terzi.

¹² Su tale applicazione della forma fondazionale si è interrogata con particolare sensibilità la dottrina tedesca, citata in P. RESCIGNO, *Fondazione*, cit., p. 47, nt. 68, e particolarmente G. STRICKRODT, *Die Stiftung als neue Unternehmensform*, Brunschweig, 1951. Sull'utilizzo della fondazione, cui si conferisca il patrimonio aziendale e la sua amministrazione, ovvero venga incaricata della gestione fiduciaria di patrimoni mobiliari, cfr. A. PALAZZO, *Le successioni*, in *Tratt. dir. priv.* a cura di IUDICA e ZATTI, 2ª ed., Milano, 2000, I, p. 115 ss.; F. SCAGLIONE, *Successioni anomale e contratto di società*, Napoli, 1999.

¹³ F. GALGANO, *Le associazioni*, cit., p. 414 ss.; la stessa "amministrazione" della partecipazione azionaria nella società cui è stata conferita l'impresa bancaria non può considerarsi attività imprenditoriale, tant'è che la lettera della norma si guarda dal discutere di "gestione", in armonia con le finalità della riforma che ha voluto distinguere l'esercizio del credito dalla proprietà dell'azienda, per attribuire all'ente conferente fini propri e distinti. Così S. CASSESE, *La ristrutturazione delle banche pubbliche e gli enti conferenti*, in *Contributi per la ristrutturazione delle Casse di Risparmio e delle Banche del Monte*, ACRI, 1991. Mancherebbe, infatti, per la configurabilità di un'attività di impresa la spendita del nome della fondazione e la produzione in favore della società controllata di vantaggi economici derivanti dall'appartenenza ad un gruppo di unitaria gestione.

Si intende, in questi termini, respingere il criterio quantitativo che fonda la distinzione tra attività principali e secondarie sulla entità prevalente dei proventi derivanti dalle molteplici attività dell'ente, per preferire quello qualitativo anche perché di più agevole verifica, in quanto fondato sulla valutazione di dati antecedenti al concreto esercizio dell'attività¹⁴.

2. – Il vasto panorama tracciato, oltre le peculiarità dei casi, pone comunque in evidenza l'amplificazione degli scopi concretamente perseguibili da un ente *non profit* attraverso l'attività imprenditoriale direttamente o indirettamente esercitata, e ne esce rafforzato il principio di "progressiva neutralità delle forme giuridiche rispetto ai contenuti economici"¹⁵, di cui sono espressione l'art. 2249 c.c., nella parte in cui consente l'adozione dello schema delle società commerciali anche per l'esercizio in forma collettiva di attività diverse, e l'art. 2620 c.c., che ammette la costituzione di società consortili, irriducibili alla nozione di cui all'art. 2247.

Soprattutto rileva da un lato la compatibilità della forma giuridica di organizzazioni non lucrative con l'esercizio di imprese commerciali, e dall'altro

¹⁴ M. FAGGIANO, *Commento all'art. 2, co. 1, lett. d., l. 461/98*, in *Le fondazioni bancarie*, a cura di M. NUZZO, Napoli, 2000, p. 123 ss., e ivi nt. 10; così anche P. RESCIGNO, *Fondazione e impresa*, cit., p. 812; ID., *Fondazione*, cit., 50. Tale criterio rimane essenziale, secondo Cass. 9 maggio 2002, n. 6607, cit., per l'applicazione dei benefici fiscali di cui all'art. 6 del d.p.r. n. 601/1973, in combinato disposto con l'art. 87 del d.p.r. n. 917/1986, perché l'esercizio esclusivo o principale di attività di impresa eliminerebbe *ab origine* il presupposto dell'agevolazione.

¹⁵ P. RESCIGNO, *Fondazione e impresa*, cit., p. 832, e oggi in *Persona e comunità*, II, 1988, p. 55 ss., qualifica la fondazione titolare di impresa come espressione del pluralismo sociale, strumento tra i più significativi per la razionalizzazione dell'attività imprenditoriale, resa stabile rispetto agli egoismi proprietari. R. COSTI, *Fondazione e impresa*, in *Riv. dir. civ.*, 1968, I, p. 1 ss., sottolinea come la fondazione costituisca una possibile forma giuridica attraverso cui costruire la limitazione della responsabilità dell'imprenditore individuale. Altra dottrina utilizza tale principio per derivarne che "se l'ordinamento non vieta espressamente che un certo risultato — o una data attività — sia raggiunto utilizzando una data forma, qualunque forma deve considerarsi idonea al perseguimento dello scopo. Poiché nessuna norma impone che la società sia la forma esclusiva per l'esercizio dell'impresa collettiva priva, deve ritenersi che anche altri soggetti collettivi siano imprenditori", in sede di esegesi della ricordata pronuncia del Trib. Milano 17 giugno 1994, C. RIMINI, *Il problema del fallimento della fondazione: la vicenda dell'Istituto Sieroterapico Milanese*, in *Contratto e impr.*, 1995, p. 581 ss. Commenta la sentenza anche F. GALGANO, *Molti opinabili obiter dicta per una buona ratio decidendi*, ivi, 19994, II, p. 1045 ss.

L'utilizzo dello strumento societario per attività caritative, assistenziali o comunque con scopo socialmente utile, che trova la propria peculiare attuazione nell'impresa cosiddetta sociale, modello operativo di ente privato in grado di produrre professionalmente e di vendere sul mercato beni e servizi di interesse collettivo, caratterizzata dall'equilibrata presenza di risorse di mercato derivanti da ricavi di vendite, risorse non di mercato prodotte dalla redistribuzione, e risorse non monetarie provenienti da contributi volontari¹⁶.

Il legislatore delegante e quello del d. lgs. n. 153 del 1999 hanno dunque esplicitamente riconosciuto la compatibilità col sistema di cui agli articoli 2082 e seguenti del codice civile di una "fondazione titolare di impresa", negando alle fondazioni di origine bancaria la facoltà di costituire "imprese di fondazione".

Ed in particolare, la prima espressione viene ulteriormente qualificata secondo la distinzione tracciata in dottrina¹⁷ tra l'ipotesi di esercizio dell'impresa in rapporto di strumentalità diretta con gli scopi della fondazione, e quella in cui l'esercizio dell'impresa è in rapporto solo indiretto con i fini ultimi dell'ente, perché strumentale allo svolgimento di attività ulteriori, non economiche che realizzano gli scopi dell'ente¹⁸.

¹⁶ LA VILLE e GARDIN, *L'impresa sociale. Una nuova realtà europea*, in *Impr. Soc.*, 1997, n.32, p. 28; S. LEPRI, *Le imprese sociali oggi in Italia*, in *Imprenditori sociali. Secondo rapporto sulla cooperazione sociale in Italia*, a cura del Centro Studi CGM, 1998, p. 21; M. RAGNO, *Fondazioni bancarie e attività di impresa*, in *Banca impresa soc.*, 2000, 439 ss. Secondo C. BORZAGA, *Verso un modello di impresa sociale europea*, in *Impr. soc.*, 1995, n. 23, p. 6, l'impresa sociale si distingue da altre organizzazioni non lucrative svolgenti attività economica per la centralità della dimensione produttiva e per il coinvolgimento degli *stakeholders* nell'attività istituzionale. L'impresa sociale è oggetto in questi dell'attenzione del ministero guidato dall'on. Maroni, nella prospettiva della stesura di un disegno di legge delega. A tale proposito il Forum del Terzo settore, consultato in sede di concertazione dell'articolato normativo, ha proposto la previsione di un adeguato equilibrio tra il riconoscimento dei soggetti imprenditoriali, prime tra i quali le cooperative sociali, e di quelli associativi e promozionali, con adeguati sistemi di partecipazione di lavoratori e beneficiari. Cfr. sul punto, *Vita non profit magazine*, n.6, 8 febbraio 2002, p. 26, nonché il sito internet <www.forumterzosettore.it>.

¹⁷ F. GALGANO, *Fondazione*, cit., n. 7.1.

¹⁸ Cfr. E. MOSCATI, *Fondazioni e gestione di imprese*, in *Studi in onore di Pietro Rescigno, II, Diritto privato, I, Persone, famiglia, successioni e proprietà*, Milano, 1998, p. 604 ss.; A. PAVONE LA ROSA *Fondazioni bancarie e disciplina dell'impresa commerciale*, in *Banca borsa tit. credito*, 2000, I, p. 1-11.

La gestione dell'impresa da parte della fondazione in ipotesi potrebbe poi essere indiretta, ed ottenuta attraverso la partecipazione a società di capitali, o diretta, a sua volta distinguibile in una prima fattispecie nella quale la fondazione esercita un'attività di impresa strumentale e finalizzata al conseguimento del proprio scopo istituzionale, ed in una seconda in cui lo scopo della fondazione si esaurisce nella gestione dell'impresa, di cui è esempio la figura della fondazione *holding*.

3. – L'origine storica delle fondazioni dalle Casse di Risparmio e dai Monti di pietà¹⁹, mostra come sia nel loro codice genetico delle fondazioni originate dalla loro privatizzazione, da sempre, questa natura ibrida di enti *for profit*, orientati tuttavia non solo a massimizzare il profitto come differenza tra costi e ricavi, quanto anche ad una differente funzione, di natura obbiettiva o pubblica in senso lato.

Le fondazioni di cui ci occupiamo hanno ereditato questo ermafroditismo, e anzi l'hanno accentuato, tanto che furono definiti da GIULIANO AMATO – padre della riforma del 1992 che aveva avuto il proprio ascendente nella riforma voluta da CARLO AZELIO CIAMPI, attuale Presidente della Repubblica Italiana – in maniera assai viva e simbolica come novelli Frankenstein, essere composito originato dall'ingegneria genetica di un non troppo improbabile futuro.

Essi non partecipano, infatti, delle caratteristiche che gli economisti riconoscono agli enti pubblici, per i quali il risultato positivo è dato dal consenso della

¹⁹ Comunemente ricondotta alla spontanea destinazione, nella prima metà del secolo diciannovesimo, di patrimoni privati, specialmente borghesi, alla costituzione di un fondo destinato a sovvenzionare le attività economiche e commerciali nascenti, per affrancarle dal peso dell'usura. Si trattava, con buona approssimazione, di associazioni tra privati cittadini, per la gestione, in forma di associazioni, di attività bancaria di raccolta del risparmio tra i ceti popolari.

Altre banche erano opere pie, ossia fondazioni, dotate unicamente di un organo amministrativo; altre ancora, sorte originariamente come associazioni, subirono una trasformazione statutaria per diventare fondazioni a struttura corporativa, mantenendo un organo assembleare avente potere di eleggere una parte degli amministratori. F. FERRARA sr., *Le persone giuridiche*, Napoli – Torino, 1915, p. 735, sottolinea come che le Casse di Risparmio “sono di origine diversa, e si trovano in diversi stadii di sviluppo”, sorgendo abitualmente come *corporazioni altruistiche d'un numero chiuso di cittadini*, che le creano, dotandole d'un patrimonio iniziale, e trasformandosi col tempo in *istituti autonomi* che in ricordo della loro fondazione *sono retti e amministrati* dal gruppo degli ex-soci fondatori, o dei loro successori, talora perdendo l'originaria traccia corporativa, divenendo *pure istituzioni*.

collettività e non è patrimonializzabile, sicché dal punto di vista finanziario non è determinante il fondo di dotazione, quanto il flusso di reddito, e l'attività è retta da regole di economicità piuttosto che di profitto.

Eppure, perseguendo fini individuali, sono tesi ad un successo che matura a risultato di esercizio nullo, ma a consenso sociale massimo.

Si tratta di quelli che Adam Smith, nella "*Theory of Moral Sentiments*" del 1759²⁰ riconosce come aventi fini di *sympathy*, nell'accezione letterale di presenza a fianco di altri.

In termini moderni si discuterebbe di enti *non profit*, con un condizionale obbligato dalle perduranti dispute che la definizione in discorso introduce. Limitandoci ad un approccio volutamente generalizzante, dobbiamo ricordare che tali enti non massimizzano il risultato differenziale tra ricavi e costi, né costruiscono una politica per la massimizzazione del consenso, ma agiscono secondo principi di solidarietà e reciprocità, non regolati né da meccanismi di scambio né politici in senso tecnico (ossia di rappresentanza di interessi), i cui moventi sono estranei al paradigma tradizionale dell'operatore economico come egoista razionale, largamente criticata dalla moderna dottrina sulle orme di A. K. Sen, che ha dimostrato come l'altruismo sia un bene capace di incrementarsi da solo e senza costi, particolarmente quando il tessuto sociale è fortemente differenziato.

Eppure anche questo inquadramento non va esente da critiche, discutendosi delle fondazioni bancarie come di nn elemento aggiunto, ma effettivo, del settore

²⁰ Cfr. A. K. SEN, *On Ethics and economics*, Oxford, 1987, trad. it. *Etica ed economia*, Bari, 1988, p. 22 ss., a proposito dell'interesse personale e del comportamento razionale, che sottolinea come la prudenza sia l'unione delle due qualità della ragione e comprensione da una parte, del dominio di sé dall'altra, in alcun senso coincidente con l'interesse personale, quanto invece come interesse della vasta comunità della natura, cui l'individuo appartiene, ed al quale "egli dovrebbe essere ben lieto di sacrificare il suo piccolo interesse personale", cfr. anche più di recente A.K SEN, *Development as Freedom*, 1999, trad. it. *Lo sviluppo è libertà*, Milano, 2002, p. 260 e ss., spec. p. 269 ss., a proposito di prudenza, simpatia ed impegno quali alternative al comportamento economico strettamente egoistico. Sulle ascendenze storiche dei termini e della sintassi concettuale dell'economia occidentale si veda anche G. TODESCHINI, *I mercanti e il tempio*, Bologna, 2002, spec. p. 35 e ss., sul concetto agostiniano di avere e discernimento, nel senso di autocontrollo economico, in opposizione all'*aviditas*, quale mancanza di disciplina nel desiderio e nella valutazione delle ricchezze.

dell'economia *non profit*, della quale sono indirizzati a divenire il finanziatore strutturale²¹.

4. – Nella specie, ricordiamo che l'art. 2, lett. d), della legge delega consente l'esercizio, con contabilità separate, di imprese direttamente strumentali ai fini statutari, esclusivamente nei settori rilevanti, originariamente indicati dal d. lgs. 153 del 1999 nella ricerca scientifica, istruzione, arte, conservazione e valorizzazione dei beni culturali e ambientali, sanità e assistenza alle categorie sociali deboli, ed oggi individuati dagli statuti nel novero di quelli ammessi di cui alla lettera c-bis del novellato art. 1 del decreto²².

Tale principio di "strumentalità diretta", ribadito dall'art. 3, comma 1, D. Lgs. n. 153 del 1999 — non modificato — che si giustifica per l'intento di prevenire il fenomeno della "progressiva deviazione della fondazione dai propri scopi istituzionali"²³ ben conosciuto dall'esperienza nordamericana, e per l'esigenza di

²¹ Si mostra pessimista quanto all'effettiva rilevanza del ruolo svolto dalle fondazioni di origine bancaria nel settore *non profit*, M. MESSORI, *Banche e fondazioni bancarie*, in *Il governo delle banche in Italia*, a cura di F. RIOLO e D. MASCIANDARO, Roma 1999; ID. e U. INZERILLO, *Le privatizzazioni bancarie in Italia*, in *Le privatizzazioni italiane*, a cura di S. DE NARDIS, Bologna, 2000; ID., *Le fondazioni e Bankitalia*, in *La Repubblica*, 10 dicembre 2001. Cfr. anche G. P. BARBETTA, *Ruolo delle fondazioni bancarie nell'ambito del settore non profit in Italia*, in *Le fondazioni casse di risparmio*, a cura di F. A. ROVERSI MONACO, Rimini, 1998, p. 22 ss.

²² Se ne indicano alcuni esempi con riferimento a quelli contenuti nella relazione Ciampi al disegno di legge delega, ricordando "la facoltà delle Fondazioni Bancarie di «gestione di compendi sanitari, musicali, scolastico-formativi», cui possono aggiungersi anche esempi di gestione di imprese che curano il restauro o la conservazione di edifici di interesse storico, o, in relazione all'intervento a favore di categorie sociali deboli, la partecipazione o la costituzione di imprese che si occupino di costruire alloggi da assegnare alle popolazioni terremotate" (A. PALAZZO, *Le fondazioni di origine bancaria dopo l'Emendamento Tremonti. Relazione al Seminario di diritto dell'economia del 7 febbraio 2002*, Roma, in corso di stampa; ID. *Le fondazioni di origine bancaria nel sistema delle persone giuridiche*, in *Vita Not.*, 2001, 2, p. 581 ss.; S. LA PORTA, *Fondazioni bancarie e partecipazioni di controllo nelle società bancarie*, in *Dir. economia*, 2001, p. 53 ss.). Cfr. anche V. MARICONDA, *Fondazioni bancarie: controriforma?*, in *Corr. giur.*, 2002; per l'analisi dell'emendamento Tremonti cfr. anche L. MEZZASOMA, *Alcune riflessioni sulla costituzionalità della vigente disciplina in materia di fondazioni bancarie*, in *Vita not.*, 2001, p. 1000 ss.

²³ G. PONZANELLI, *Commento alla l. 23 dicembre 1998, n. 461*, in *Corr. Giur.*, 1999, 413.

evitare l'operatività in settori estranei alle finalità tipicamente sociali delle organizzazioni *non profit*, con effetti distorsivi della concorrenza, è tanto più rafforzato ove si sottolinei che è esclusa la partecipazione a imprese strumentali al fine, pur esso contemplato tra quelli perseguiti dagli enti a norma del citato art. 2, lett. a) della legge delega, della promozione dello sviluppo economico.

5. – Ciò perché, posto che è attività di sostegno allo sviluppo economico anche l'esercizio diretto di qualsiasi attività imprenditoriale, la partecipazione a imprese strumentali a tale scopo finirebbe per riaprire agli enti ex conferenti la possibilità di intervenire con assai ampia discrezionalità nel tessuto produttivo, e così reimpiegare il patrimonio derivato dalle banche conferitarie.

Eppure, si badi che né il decreto legislativo né l'Atto di Indirizzo del Ministro Amato specificano lo "scopo di promozione dello sviluppo economico", silenzio che potrebbe rivelarsi provvidenziale perché scopi di promozione economica dovrebbero essere perseguibili non solo attraverso attività di ricerca e progettazione, ma anche attraverso "concrete realizzazioni, capaci di promuovere lo sviluppo economico o di concorrervi"²⁴. Sempre, però che si tratti di partecipazioni non di controllo (art. 6.1 e art. 26 D. Lgs. n. 153 del 1999), essendo esclusa la sovvenzione a enti con fini di lucro e a "imprese di qualsiasi natura", ad eccezione di quelle strumentali: ciò in ossequio ad un sistema legislativo che intende la partecipazione azionaria non maggioritaria a imprese non strumentali "in una logica essenzialmente finanziaria, cioè [realizzata] seguendo criteri di diversificazione del rischio e di adeguata redditività del patrimonio", a norma dell'art. 7 comma 1 del d.lgs. 153/1999²⁵, nell'intento di massimizzare gli obiettivi di erogazione nel lungo periodo, con risultati costanti nel tempo²⁶.

²⁴ G. OPPO, *Ancora sulle fondazioni (ex) bancarie. Una strana vicenda legislativa*, in *Riv. dir. civ.* 1999, p. 568.

²⁵ M. CLARICH — C. PISANESCHI, *Le fondazioni bancarie dalla holding creditizia all'ente non profit*, Bologna 2001, p.114; M. CLARICH — C. PISANESCHI, *La riforma delle fondazioni bancarie*, in *Giorn. dir. amministrativo*, 2002, p. 334 ss.

²⁶ G. LUSIGNANI, *La scelta del modello di gestione del patrimonio delle fondazioni dopo l'approvazione del D. Lgs. 153/99*, in *Banca, impresa società* 2000, p. 146. Cfr. anche G. ALPA, *Il patrimonio delle fondazioni bancarie*, in S. AMOROSINO e F. CAPRIGLIONE, *Le fondazioni bancarie, dalle legge 218/90 al D. Lgs. 153/99*, Padova 1999; R. LOCATELLI,

6. – Anche nell'ambito dei settori ammessi, inoltre, si affaccia l'esigenza di evitare deviazioni dai fini istituzionali, di prevenire l'investimento del patrimonio della fondazione in iniziative troppo rischiose, e di escludere l'utilizzo indiscriminato dello strumento imprenditoriale da parte di soggetti destinatari di significative agevolazioni tributarie, con l'effetto di falsare il gioco della concorrenza²⁷.

Tali occorrenze sono soddisfatte dai requisiti della connessione tra l'esercizio dell'impresa e il perseguimento degli scopi statutari, e dalla marginalità dell'attività di impresa, da indirizzarsi secondo quei "criteri prudenziali di rischio" che regolano l'amministrazione del patrimonio per conservarne il valore ed ottenere una redditività adeguata (art. 5, comma 1, D. lgs. n. 153/1999).

Marginalità che escluderebbe i possibili effetti distorsivi della concorrenza²⁸ e di turbativa della stabilità del patrimonio.

Obiettivi la cui tutela è amplificata se si accetta la tesi secondo cui la violazione dei detti criteri prudenziali comporterebbe la responsabilità degli amministratori della fondazione ai sensi dell'art. 18 del codice civile, anche nei confronti dei potenziali beneficiari delle attribuzioni e dei creditori dell'ente, per lesione del diritto all'integrità del patrimonio²⁹, sanzionabile con l'obbligo del risarcimento del danno ex art. 2043 c.c.

Scelte legislative in tema di gestione del patrimonio e di attività istituzionale delle fondazioni di origine bancaria, in *Banca impr. soc.*, 200, fasc. 1, pp. 149-153.

²⁷ M. FEZZA, *Intervento*, in *Le fondazioni bancarie*, Atti del Convegno di studio tenutosi a Salerno il 16 ottobre 1998, Milano 1999, p. 64.

²⁸ M. RAGNO, *Fondazioni bancarie e attività di impresa*, cit., p. 433.

²⁹ Fattispecie di danno concordemente accolta dalla giurisprudenza di merito e di legittimità, sulla scorta del *leading case* De Chirico, in cui la terza sezione civile della Cassazione, con sentenza 4 maggio 1982, n. 2765, riconobbe la risarcibilità del danno conseguente alla lesione del diritto di determinarsi liberamente nello svolgimento dell'attività negoziale relativa al patrimonio (costituzionalmente garantito entro i limiti di cui all'art. 41 Cost.), facendo ragionevole affidamento sulla veridicità delle dichiarazioni, da chiunque rese, comunque concernenti quella attività. Si tratta, senza dubbio, di applicare il richiamato principio ben oltre i confini segnati dalla pratica, ma comunque in accordo con le clausole generali di tutela dell'affidamento incolpevole, la cui rilevanza quale parametro dell'ingiustizia dei danni lamentati ex art. 2043 c.c. viene riconosciuta anche in giurisprudenza. Cfr. Cass., sez. lav., 9 aprile 2001, n. 5247, in *Mass. Giust. civ.*, 1999, 751, in tema di affidamento fondato sull'erronea comunicazione della propria posizione contributiva;

Nel caso di specie, l'ingiustizia del danno è configurabile appunto nella violazione di obblighi legislativamente imposti, con norma inderogabile, che esplica pienamente i propri effetti sia sotto il profilo interno alla tutela delle ragioni dell'ente, sia nei confronti dei terzi potenziali beneficiari delle provvidenze secondo gli statuti, la cui tutela realizza ad un tempo anche l'interesse della fondazione alla conservazione del suo patrimonio.

Pacifica appare, poi, la riconducibilità della posizione dei creditori della fondazione a quella tradizionalmente protetta dall'azione revocatoria, sussistendone tutti i presupposti di ammissibilità.

Ulteriore rafforzamento della previsione obbligatoria, è l'aver previsto la medesima relazione di reciproca funzionalità e coerenza tra attività commerciale e scopo della fondazione contenuta nella disciplina civilistica, anche a fini fiscali per il godimento dell'agevolazione di cui all'art. 6 del D.P.R. 601/1973.

7. – Nella stessa ottica, alle fondazioni è consentito anche di detenere partecipazioni di controllo in enti e società che “abbiano per oggetto esclusivo l'esercizio di imprese strumentali” (art. 6 D. lgs. n. 153 del 1999), così costituendo una holding *non profit*³⁰.

Cass., sez. III, 14 giugno 1999, n. 5888, in *Danno e resp.*, 1999, p. 1022, sulla responsabilità del datore di lavoro verso i terzi che abbiano fatto legittimo affidamento sulla persistenza del rapporto di subordinazione, ed abbiano così derivato danni dall'attività dell'ex dipendente.

³⁰ G. OPPO; *Ancora sulle fondazioni (ex) bancarie*, cit.; ANOLLI e LOCATELLI, *Obiettivi e vincoli nella gestione dell'attivo delle fondazioni bancarie*, in *Banca impresa soc.* 1999, p. 462. Si vedano in particolare, per l'approfondita e analitica ricerca, attenta alle esperienze straniere, i risultati del progetto comunitario *Digestus, Verso l'impresa sociale*, Roma 2000, ricerca comparativa promossa dall'Unione europea, che ha coinvolto Belgio, Francia, Germania, Italia e Spagna, su cui si veda F. CAFAGGI, *L'impresa a finalità sociale*, in *Politica del diritto*, 2000, p. 595 ss., ove anche una completa bibliografia, e di quella curata dal Gruppo di lavoro Mercato sociale del CNEL e diretta da A. ZOPPINI, *Una proposta per la disciplina dell'impresa sociale*, presentata a Roma il 12 maggio 2000, su cui A. ZOPPINI, *Relazione introduttiva ad una proposta per l'impresa sociale*, in *Riv. crit. dir. priv.* 2000, p. 335. vid. anche A. SANTUARI, *L'impresa sociale: un concetto giuridico? (Sulla riforma del libro I del codice civile in materia di enti non profit)*, in *Dir. fam. e persone*, 2000, p. 895 ss.

L'opzione offerta dal legislatore all'impegno delle fondazioni in attività imprenditoriali si rivela fondamentale non solo per la coerente programmazione delle erogazioni degli enti, ad evitarne una caduta a pioggia ben difficilmente compatibile con gli standard di legge, ma anche per il reperimento delle risorse necessarie al finanziamento degli enti.

In contrario si è argomentato che³¹ la previsione di un rendimento minimo incentiverebbe le fondazioni a investire il proprio patrimonio in attività finanziarie diversificate e ad utilizzare i redditi per attività di erogazione, dato che un investimento diretto nell'esercizio di attività di impresa coerenti con il perseguimento di finalità altruistiche non consente di norma ottenere rendimenti in linea con il mercato finanziario. E che la fondazione non rappresenterebbe il migliore assetto proprietario per un'impresa, perché si esporrebbe al rischio che la gestione diretta di attività venga proseguita anche in condizioni di inefficienza, mancando il controllo di chi debba rispondere ad altri del rischio, si tratti di privati o di enti che attraverso il meccanismo della rappresentanza politica sono esposti al controllo degli elettori³².

Le obiezioni sono superabili se si pone nel dovuto rilievo il sistema di *governance* prescelto dal legislatore in analogia a quello societario, ispirato all'efficienza gestionale e a criteri di economicità, che garantisce il controllo degli organi di governo non solo attraverso l'attività della costituenda Autorità di Vigilanza sulle fondazioni e oggi del Ministro del Tesoro, quanto soprattutto attraverso la previsione del canone di "sana e prudente gestione", che trova espressione anche nell'obbligo di tenere una contabilità separata per le partecipazioni in imprese strumentali, "con lo specifico scopo di una corretta e trasparente rilevazione dei risultati dell'attività imprenditoriale", sì da "consentire una costante verifica, sia da parte della fondazione che delle autorità amministrative sugli esiti delle imprese esercitate e sulla loro incidenza sulla redditività patrimoniale"³³.

³¹ G. FIORENTINI, *Pubblico e privato nel nuovo Welfare*, Bologna 2000, p. 174.

³² C. BORZAGA e F. CAFAGGI, *Introduzione*, in *Le fondazioni bancarie. Un patrimonio alla ricerca di uno scopo*, Catanzaro-Roma 1999, p. 12.

³³ F. VELLA, *La "missione" delle fondazioni bancarie e gli investimenti culturali: vincoli e opportunità del nuovo ordinamento*, in *Banca borsa tit. credito*, 2001, I, p. 463.

8. – Non può passarsi, tuttavia, sotto silenzio quello che da più parti è stato censurato come un margine di ambiguità del decreto legislativo³⁴, che ha specificato la nozione di partecipazione di “controllo diretto o indiretto” di cui alla legge delega facendo riferimento alla “partecipazione di controllo ai sensi dell’articolo 2359, primo e secondo comma, del codice civile” (art. 4, comma 1, lett. b), ritenendo che sussiste influenza dominante quando “a) la Fondazione, in base a accordi in qualsiasi forma stipulati con altri soci, ha il diritto di nominare la maggioranza degli amministratori, ovvero dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell’assemblea straordinaria”, “b) ha il potere, in base a accordi stipulati in qualsiasi forma con altri soci, di subordinare al proprio assenso la nomina o la revoca della maggioranza degli amministratori”, o infine “c) sussistono rapporti, anche tra soci, di carattere finanziario e organizzativo idonei ad attribuire alla Fondazione i poteri di diritti di cui alle lettere a) o b)” (art. 6, comma 3).

Di fatto tale formulazione non tiene conto di tutte le partecipazioni azionarie che determinano forme di controllo derivanti da un potere di veto o da un potere di controllo congiunto che non passino per la nomina della maggioranza degli amministratori, o di patti di sindacato che non si risolvano nel potere di esprimere il gradimento, con l’effetto per cui, nell’originaria formulazione, era legittimo che più fondazioni detengano il controllo congiunto di imprese non strumentali, ed in particolare di imprese bancarie, o godano comunque di un potere di indirizzo determinante in esse³⁵.

Antinomia, quest’ultima, superata dall’innovativa previsione di cui al comma 5-bis dell’art. 6, che, occupandosi unicamente del controllo di aziende di credito, dispone che «una società bancaria o capogruppo si considera controllata da una

³⁴ M. CLARICH — G. PISANESCHI, *cit.*, p. 115.

³⁵ V. MELI, *La riforma delle fondazioni bancarie: aspetti problematici per un corretto assetto concorrenziale dei mercati*, in *Concorrenza e mercato*, 7/1999, p. 289 ss.; sorgono dubbi anche sulla costituzionalità del citato art. 6 per carenza di delega, stante il rinvio operato dall’art. 4, lett. b, della l. n. 461 del 1998 al solo art. 2359 c.c., dubbi da risolversi in considerazione del margine di discrezionalità da riconoscersi nella legislazione delegata, alla luce dei principi dettati da C. Cost. 27 aprile 2000, n. 126: cfr. S. LA PORTA, *Fondazioni bancarie e partecipazione di controllo nelle società bancarie*, *cit.*, p. 57, il quale alla luce dei lavori preparatori della legge delega, che fanno emergere, in negativo, il divieto di ampliare la nozione di controllo, ritiene sussistere la violazione dell’art. 76 Cost. La questione è oggi superata alla luce del dettato dell’art. 11, comma 10, della l. 28 dicembre 2001, n. 448 (c.d. emendamento Tremonti).

fondazione anche quando il controllo è riconducibile, direttamente o indirettamente, a più fondazioni *in qualunque modo o comunque sia esso determinato*». Conforme è il dettato dell'art. 7 del regolamento applicativo approvato con d.m. n. 217 del 2 agosto 2002, che risolve anche le antinomie che sorgevano rispetto alla definizione di controllo dettata dagli art. 22 e 23 del t.u. bancario, facendo espresso rinvio a tali disposizioni per l'individuazione di forme di controllo "ulteriori".

9. – L'art. 6 non prevedeva, infatti, nell'originaria formulazione, le ipotesi di controllo ricorrenti in caso di "sussistenza di rapporti, anche tra soci, di carattere finanziario e organizzativo idonei a conseguire uno dei seguenti effetti: a) la trasmissione degli utili o delle perdite; b) il coordinamento della gestione dell'impresa con quella di altre imprese ai fini del perseguimento di uno scopo comune; c) l'attribuzione di poteri maggiori rispetto a quelli derivanti dalle azioni o dalle quote possedute; d) l'attribuzione a soggetti diversi da quelli legittimati in base all'assetto proprietario di poteri nella scelta di amministratori e dei dirigenti delle imprese" o di "assoggettamento a direzione comune, in base alla composizione degli organi amministrativi o per altri concordanti elementi".

In altri termini, non era sufficiente per il decreto 153 del 1999 che gli indicati rapporti fossero atti a conseguire la trasmissione degli utili e delle perdite, com'è per il Testo Unico Bancario, essendo richiesta l'idoneità degli stessi ad attribuire alla fondazione il potere di nominare la maggioranza degli amministratori, di disporre della maggioranza nell'assemblea ordinaria, o di subordinare al proprio assenso la nomina o la revoca della maggioranza degli amministratori.

10. – Ne derivava un sistema certamente ambiguo, che si apriva tuttavia all'utilizzo del capitale delle fondazioni in attività produttive efficienti, e che, anche nella formulazione oggi ridimensionata, se retamente inteso troverebbe nel criterio di sana e prudente gestione il canone da cui derivare la chiave di volta di un'innovazione legislativa che rischia, per altri versi, di ingabbiare eccessivamente le fondazioni, a scapito dell'effettiva realizzazione degli obiettivi statutari e di quelli avuti di mira dal legislatore della riforma.

In ipotesi, l'attività imprenditoriale condotta non nei settori ammessi, anche attraverso partecipazioni che pur non investendo il livello di controllo ben potreb-

bero qualificarsi rilevanti, è strumento efficiente per la programmazione sia dell'attività di investimento che di quella di erogazione, secondo i criteri di efficienza tracciati dal legislatore, per così riuscire a realizzare la funzione di sovvenzionatore privilegiato del settore *non profit* oltre che di acceleratore dello sviluppo economico³⁶.

Ciò senza timore di esporre le fondazioni al rischio di perdere il valore del proprio patrimonio, vincolo rafforzato dall'emendamento Tremonti dall'espressa previsione, all'art. 5 comma 1, secondo cui il patrimonio stesso deve essere «gestito in modo coerente con la natura delle Fondazioni quali enti senza scopo di lucro che operano secondo principi di trasparenza e moralità».

Altrettanto infondati appaiono i presagi di turbative del mercato prodotte dall'intervento diretto nell'economia di questi enti, non semplicemente per la sospensione delle agevolazioni fiscali originariamente accordate per le operazioni di cessione del pacchetto di controllo delle aziende bancarie, ma soprattutto per la previsione di un adeguato sistema sanzionatorio, che importa la caducazione di tali benefici ove venga a mancare la relazione di reciproca funzionalità e coerenza tra attività commerciale e scopo ultimo della fondazione.

Di sicura rilevanza è, comunque, la prevista applicabilità del regime agevolativo di cui all'art. 6 del d.p.r. n. 601/1973 per i redditi provenienti da attività strumentali, e anche dalla stessa amministrazione delle partecipazioni nella società per azioni conferitaria dell'azienda bancaria³⁷, che parrebbe contraddire la *ratio* dei recenti interventi incentivanti la cessione delle partecipazioni bancarie, e si apre ad aspetti di assoluta delicatezza, in termini di influenza sugli equilibri concorrenziali, da risolvere in considerazione degli scopi cui si dirige l'attività delle fondazioni nel suo complesso, ed in cui si inserisce l'attività di impresa.

³⁶ Sul ruolo delle fondazioni bancarie, specie con riferimento al terzo settore, *cfr.* da ultimo G.P. BARBETTA, *Le fondazioni di origine bancaria: "Merchant banker" del settore non profit italiano?*, in *Non profit*, 2001, p. 211 ss.; interessanti spunti anche nel saggio di F. LEONE, *Fondazioni e Internet: scenari, obiettivi e nuove potenzialità*, in *Bancaria*, 10/2002, p. 92 ss., in particolare sui vantaggi che dall'utilizzo della rete possono derivare i sistemi di selezione dei destinatari dei *grants*, gli investimenti finanziari delle fondazioni, nonché per la raccolta e la canalizzazione delle risorse economiche per il *non profit*.

³⁷ *Cfr.* Cass. 9 maggio 2002, n. 6607, *cit.*, e in *Diritto e giustizia*, 2002, fasc. 22, p. 70 ss., e la dottrina *cit. supra*, nt. 4.

Il legislatore della riforma delle fondazioni bancarie non ha preso posizione nell'indirizzare i nuovi enti verso la politica *operating* o quella *grant-making*, fissando unicamente il vincolo della destinazione prioritaria del reddito delle fondazioni agli interventi nei settori rilevanti.

L'art. 8 del decreto n. 153 del 1999 indica, a tale proposito, l'ordine di destinazione del reddito ricordando dapprima le spese di funzionamento, quindi gli oneri fiscali e le riserve obbligatorie determinate dall'autorità di vigilanza, per riservare «almeno il cinquanta per cento del reddito residuo o, se maggiore, l'ammontare minimo di reddito stabilito dall'Autorità di vigilanza ai sensi dell'art.10, ai settori rilevanti», ricordando per la restante parte la destinazione ad altri eventuali fini statutari, ulteriori a quelli indicati per legge.

Gli statuti fin ora approvati si sono limitati a ribadire la lettera della norma, senza vincolare l'amministrazione alla politica delle erogazioni o a quella dell'intervento diretto dei settori rilevanti, così attuando la previsione dell'Atto di indirizzo del 5 agosto 1999 che, al punto 5, riteneva «sufficiente, almeno quale prescrizione minima, che lo statuto richiami la disposizione dell'art. 8 del d. lgs. n. 153, che contiene anche la definizione del concetto di reddito valida per l'ordinamento di settore».

L'una o l'altra opzione, del resto, appaiono praticabili ed efficienti in termini di soddisfazione degli scopi dell'ente, purché siano comunque adottati sistemi di selezione degli investimenti e delle erogazioni basati su una programmazione sistematica e, per quanto possibile, di medio o lungo periodo, per evitare che si realizzino interventi "a pioggia" per soddisfare il vincolo di destinazione del reddito, tradendo gli scopi fondamentali dell'ente.

È pertanto interessante indicare, quale metro di paragone, l'evoluzione recentemente subita dalle fondazioni negli Stati Uniti, ove tale forma di intervento privato «sociale», spontaneamente sorta e solo successivamente disciplinata, ha ricevuto maggiore applicazione, ispirata com'è al precetto morale puritano dell'obbligatoria destinazione della ricchezza privata a servizio della comunità, fatto proprio, tra gli altri dal *Gospel of Wealth* ANDREW CARNEGIE, fondatore dell'omonima fondazione e teorizzatore del ruolo sociale della filantropia. Rileva in particolare ricordare come, dall'originaria diffusa convinzione dell'estraneità del governo, specie federale, rispetto alle problematiche sociali collettive, si assista, specie dopo la Grande Depressione, all'ingresso nel settore *non profit* dell'autorità

centrale, intervento dapprima limitato, poi notevole per mole degli interventi e per selezione dei destinatari e delle politiche di sostegno.

I problemi sociali generati dalla disoccupazione di massa degli anni '30, il massiccio incremento delle funzioni e del ruolo del governo federale introdotto dal *New Deal* di ROOSEVELT innescarono un indirizzo poi amplificato dalla Seconda Guerra Mondiale, che segna il culmine, mai più raggiunto, dal settore pubblico nell'economia americana.

Assimilata così, di fatto, l'opinione dell'inevitabilità della presenza del governo federale nella vita collettiva e nelle questioni sociali, non può negarsi che "*the New Deal led to a new conventional wisdom that redefined the meaning of American liberalism.*"³⁸, e da allora "completare il *New Deal*" è diventato fino agli anni '60 un obiettivo permanente del Partito Democratico, dando l'avvio al *welfare state* statunitense, sviluppatosi ulteriormente negli anni '60 attraverso la *War on Poverty* di Johnson, in un clima di generale ottimismo e fiducia nella capacità dell'intervento pubblico di risolvere i problemi della società, ed in particolare la povertà, la discriminazione razziale, il decadimento delle aree urbane, l'esclusione di settori consistenti della popolazione dall'accesso a livelli qualitativamente accettabili di istruzione e assistenza sanitaria.

In questo quadro radicalmente mutato, le fondazioni furono costrette a ridefinire il proprio ruolo: superato quello di supplenza dell'intervento pubblico svolto nei primi anni soprattutto nell'area del sociale, in continuità con la tradizionale funzione della filantropia privata³⁹, la nuova grande e visibile iniziativa federale condannava all'estinzione una molteplicità di piccoli interventi con le stesse finalità precedentemente sponsorizzati da fondazioni.

Ne derivava la necessità di scegliere aree di intervento, per mantenere un impatto sulla società, evitando il rischio di fallire in quelle situazioni in cui lo Stato

³⁸ A. NAGAI, R. LERNER e S. ROTHMAN, *Giving for Social Change: Foundations, Public Policy, and the American Political Agenda*, Chicago, 1999, p. 23.

³⁹ Secondo C. WEISSERT e J. KNOTT, *Foundations' Impact on Policy Making: Results from a Pilot Survey*, in *Health Affairs*, 1995, Vol. 14, n. 4 nel 1991 i contributi delle fondazioni per la sanità ammontarono a 817 milioni di dollari, che corrisponde a circa lo 0,4 % della spesa federale per la sanità. Negli anni '20, la spesa delle fondazioni private per la sanità era invece pari a quasi il 90 % della spesa federale. Un altro esempio spesso citato è quello del *Peace Corps*, il corpo di volontari mandati nei paesi in via di sviluppo, una delle prime iniziative dell'amministrazione Kennedy, tuttora esistente.

avesse già subito analoga sorte, e che pertanto rivestivano al tempo stesso particolare rilevanza in termini di visibilità ma anche ingenti difficoltà, economiche e sociali, di realizzazione⁴⁰: la fondazione si propose allora come “*agent of social change*”, etichetta che giustifica un insieme assolutamente eterogeneo di interventi, non motivati dall'esigenza di supplire al deficiente intervento pubblico o privato, bensì dall'obiettivo della promozione di processi di radicale cambiamento sociale, *in primis* la difesa dei diritti del cittadino contribuente o consumatore, la promozione della democrazia nei Paesi in via di sviluppo, le sovvenzioni alle televisioni non commerciali, il sostegno alle campagne per i diritti politici delle minoranze.

Alcuni episodi di contaminazione tra le fondazioni e frange estremistiche di movimenti politici e sociali, insieme all'inevitabile rivalità con il potere politico condussero, in questo clima, a indagini federali sull'attività delle fondazioni, e costituirono infine la giustificazione politica del *Tax Reform Act* del 1969, ispirato alla decisa penalizzazione le attività politiche in senso lato, attraverso il divieto di qualsiasi *political or propagandistic activity*.

Contemporaneamente, scaduta la fiducia della collettività nella capacità dello Stato di intervenire in maniera proficua sui problemi sociali più gravi⁴¹, si diffuse la consapevolezza del ruolo determinante svolto dalla spesa pubblica o privata, non tanto in dipendenza del valore assoluto delle risorse impiegate, quanto piuttosto delle strategie di intervento, che si dimostravano più efficienti e meglio realizzabili attraverso la contemporanea presenza, diffusa sul territorio ed a favore delle differenti classi bisognevoli, di attori sociali diversi, pubblici e privati.

Il sistema italiano di intervento obbligatorio delle fondazioni bancarie nel c.d. terzo settore sembra dunque giungere al medesimo risultato, in termini di sussidiarietà e poi di alternatività dell'intervento privato rispetto a quelle delle pubbliche amministrazioni, pur muovendo da presupposti antitetici rispetto al sistema filantropico statunitense, perché prende le mosse dall'intervento autoritativo del

⁴⁰ Cfr. J. DOUGLAS e A. WILDAVSKY, *The Knowledgeable Foundations*, in *Future of Foundations*, in *New Rochelle: Change Magazine Press*, 1978, p. 252; le fondazioni sarebbero sempre di fronte al paradosso: “*foundations are superfluous if they act like government, and damned if they do not*”. Cfr. anche M. HODGSON, *Trust. Forms, Foundations, Functions, Failures and Figures*, Cheltenham, 2002.

⁴¹ Tanto che R. REAGAN, nel suo discorso di insediamento nel 1981, ebbe a dire: “*We used to think that government was the solution to all problems. Today, government is the problem*”.

legislatore della riforma degli enti pubblici di credito, ispirato senza dubbio alle loro origini storiche e giustificato dal dovere di solidarietà economica e sociale di cui l'art. 2 Cost.⁴². Alla luce della convergente evoluzione dei due sistemi, è dunque evidente la progressiva accentuazione dei profili di rilevanza dei sistemi di selezione dei beneficiari, delle forme attraverso cui garantire loro tutela rispetto alle determinazioni degli enti e, prima ancora, delle forme di intervento delle fondazioni, in termini di efficacia allocativa, in particolare nella forma della *operating foundation*, direttamente impegnata nella prestazione di servizi di pubblica utilità, quali potrebbero essere ospedali o istituti di istruzione e ricerca, attività da svolgersi specialmente in forma imprenditoriale, diretta o indiretta.



⁴² Cfr. A. PALAZZO, *Atti gratuiti e donazioni*, in *Trattato di diritto civile* diretto da R. SACCO, Torino 2000, p. 11 e ss., spec. p.52 e ss.; ID., *Etica del diritto privato*, II, Padova, 2002, p. 362 ss.

LE FONDAZIONI EX BANCARIE IN ITALIA: I RECENTI INTERVENTI LEGISLATIVI

LORENZO MEZZASOMA

Professore Associato di Diritto privato
Università degli Studi di Perugia

Sommario: I. PREMESSA. II. I RECENTI INTERVENTI LEGISLATIVI. III. LE SENTENZE DELLA CORTE COSTITUZIONALE NN. 300 E 301 DEL 2003.

I. PREMESSA

Le fondazioni ex bancarie, da sempre oggetto di un attento dibattito dottrinario, rappresentano una delle più travagliate vicende del nostro sistema giuridico¹.

¹ Per una ricostruzione di tale processo di trasformazione si rinvia, fra tanti, a R. COSTI, *La riforma delle fondazioni bancarie*, in *Studi in onore di Pietro Rescigno*, II, Milano, 1998, p. 227 ss.; G. OPPO, *Le fondazioni (ex) bancarie: una strana vicenda legislativa*, in *Le "fondazioni" bancarie*, a cura di S. AMOROSINO e F. CAPRIGLIONE, Padova, 1999, p. 2 ss.; M. NUZZO, *Commento all'articolo 1, l. 461/98*, in *Le fondazioni bancarie. Commento alla legge 23 dicembre 1998, n. 461 e al decreto legislativo 17 maggio 1999*, a cura di M. NUZZO, Napoli, 2000, p. 15 ss.; F. BELLÌ e F. MAZZINI, *Fondazioni bancarie*, in *Dig. IV ed., sez. comm., agg., I*, Torino, 2000, p. 298 ss.; A. GENTILI, *La riforma delle fondazioni di origine bancaria*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2000, p. 26 ss.; G. PONZANELLI, *Gli Enti collettivi senza scopo di lucro*, 2° ed., Torino, 2000, p. 221 ss.; A. PALAZZO, *Le fondazioni bancarie nel sistema delle persone giuridiche*, in *Vita not.*, 2001, p. 581 ss. ed in *Aspectos jurídico-económicos de los fundaciones*, Santiago de Compostela, 2001, p. 175 ss.; M. COSULICH, *Le casse di risparmio e le fondazioni bancarie tra pubblico e privato*, Milano, 2002, p. 95 ss.; E. DEL PRATO, *Fondazioni bancarie e categorie civilistiche*, in *La riforma legislativa sulla natura e sull'attività delle fondazioni bancarie*, a cura di G. RESTUCCIA, Milano, 2003, p. 9 ss., ed alle citazioni in essi contenute.

Sulla spinta di principi e precetti comunitari, a partire dagli anni Novanta, il sistema bancario italiano è stato investito da un profondo processo di ristrutturazione. La prima importante tappa, in questo percorso di avvicinamento delle banche pubbliche italiane a criteri di conduzione privatistici ed imprenditoriali, va individuata nella legge 30 luglio 1990, n. 218 recante "Disposizioni in materia di ristrutturazione e integrazione patrimoniale degli istituti di credito di diritto pubblico" (comunemente denominata "Legge Amato") e nel conseguente decreto legislativo di attuazione 20 novembre 1990, n. 356, contenente "Disposizioni per la ristrutturazione e per la disciplina del gruppo creditizio"².

Attraverso tali provvedimenti il legislatore ha introdotto un principio quasi rivoluzionario per il nostro ordinamento: l'esercizio del credito va considerato come un'attività d'impresa e non di pubblica utilità, occorre pertanto affidare la gestione bancaria non più ad enti pubblici, bensì ad una figura di diritto comune: la società per azioni. Ed allora, come trasformare gli enti pubblici in società per azioni? Tale operazione, non imposta obbligatoriamente a questi enti pubblici, i quali, sia pure sotto la spinta di vantaggiosi incentivi fiscali³, sono rimasti liberi di

² In dottrina e giurisprudenza è stato rilevato un contrasto fra questi due provvedimenti: il decreto legislativo 356/90 appare, infatti, eccedere la delega contenuta nella legge 218/90. Per una disamina del problema si rinvia a: M. PORZIO, *Appunti sulla legge Amato*, in *Riv. soc.*, 1991, p. 804 ss.; L. MEZZASOMA, *Alcune riflessioni sulla costituzionalità della vigente disciplina in materia di fondazioni bancarie*, in *Vita not.*, 2001, p. 1000 ss. ed in *Aspectos jurídico-económicos de los fundaciones*, Santiago de Compostela, 2001, p. 343 ss.; M. COSULICH, *op cit.*, p. 133 ss.

³ Sull'applicabilità o meno dell'art. 6 del d.p.r. n. 601 del 1973 si è originato un ampio dibattito che ha portato la prevalente dottrina (G. ROSSI, *Sull'applicabilità dell'agevolazione prevista dall'art. 6 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 alle Casse di risparmio conferenti le aziende bancarie*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, p. 73; ID, *Agevolazioni fiscali e fondazioni bancarie: lo scopo dell'ente conferente e le attività che è chiamato a svolgere*, in *Boll. trib.*, 1997, p. 1515; V. MERCURIO, *Appunti in tema di fondazioni bancarie*, in *Dir. e prat. trib.*, 1997, p. 917; M. NUZZO, *Agevolazioni fiscali e fondazioni bancarie: gestione del patrimonio e scopi perseguiti*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 433; ID., *Fondazioni bancarie: possesso di partecipazione di maggioranza ed attività commerciale*, *ivi*, 1997, p. 1042; L. FERLAZZO NATOLI, *Il regime fiscale delle fondazioni bancarie*, in *La riforma legislativa sulla natura e sull'attività delle fondazioni bancarie*, *cit.*, p. 101 ss.) ad affermare che alle fondazioni bancarie spetta la riduzione alla metà dell'aliquota IRPEG. In senso conforme si è espressa anche la giurisprudenza, Comm. Trib. Prov. Perugia, 20 ottobre 1998, in *Rass. trib.*, 1999, 593 in cui si afferma che "l'art. 6 d.p.r. n. 601/1973 è suscettibile d'interpretazione estensiva; per la identificazione dei destinatari è bene distinguere lo scopo degli enti, ossia il fine cui la loro azione è asservita per statuto, con il loro oggetto, ossia con l'attività o le attività nelle quali quest'azione si estrinseca; le fondazioni bancarie con-

Le fondazioni ex bancarie in Italia: i recenti interventi legislativi

scegliere, consiste nella scomposizione del vecchio istituto di credito in due elementi: la società per azioni bancaria propriamente detta e la fondazione bancaria o, meglio, l'ente conferente⁴.

Così, in dottrina, si è parlato di "genesì societaria per gemmazione"⁵, nel senso che l'ente pubblico creditizio genera una società per azioni per atto unilaterale e ad essa conferisce l'azienda bancaria la quale, scorporata dall'ente, esce di fatto da quest'ultimo⁶. La legge ha, perciò, attribuito all'ente conferente, al quale

seguenti alla legge 218/90 ed al successivo d. lgs. n. 356/90, perseguono, senza scopo di lucro, le finalità altruistiche e solidaristiche indicate nello statuto svolgendo l'attività proprio nei settori della ricerca scientifica, istruzione, arte e sanità, elencati alla lett. a) e b) dalla norma di agevolazione anche in più settori contestualmente; la gestione delle partecipazioni è attività amministrativa e meramente conservativa del patrimonio che non può essere definita commerciale in quanto non c'è gestione diretta o indiretta dell'attività bancaria; le fondazioni rientrano quindi tra i destinatari dell'art. 6". Così, anche, Comm. Trib. Prov. Trieste, sez. III, 26 gennaio 1998, n. 682 in *Corr. trib.*, 1998, 841; Cass., 9 maggio 2002, n. 6607, in *Corr. trib.*, 2002, p. 2309. Di diverso avviso, tuttavia, Circ. Dip. Entrate, n. 233/E, del 4 ottobre 1996; Circ. Ag. Entrate, n. 145/E, del 2 ottobre 2001; Cons. Stato, parere, 24 ottobre 1995, n. 103, in *Riv. dir. trib.*, 1997, II, p. 156; Cass., 20 novembre 2001, n. 14574, in *Foro it.*, 2002, I, c. 47 ss.

⁴ Nel caso in cui il fondo di dotazione ha una composizione associativa la trasformazione dell'ente pubblico in società per azioni avviene più semplicemente trasformando il conferimento in partecipazione azionaria: un cambiamento di forma, ma non di sostanza. La tecnica dello scorporo dell'azienda bancaria trova, tuttavia, applicazione relativamente alla maggior parte degli enti pubblici creditizi il cui fondo di dotazione è riferibile o al Ministero del Tesoro dello Stato oppure all'ente stesso (F. MERUSI, *Dalla banca pubblica alla fondazione privata*, Torino, 2000, p. 35).

⁵ F. MERUSI, *Tre obiettivi per un cannone: la privatizzazione delle banche pubbliche in Italia*, in *La ristrutturazione delle banche pubbliche. L'attuazione della legge n. 218/1990*, a cura di S. AMOROSINO, Milano, 1991, p. 171; ID, *Dalla banca pubblica alla fondazione privata*, cit., p. 36.

⁶ In questo senso, in giurisprudenza, Tar Lazio, 26 luglio 1994, in *Nuova giur. civ. comm.*, 1995, I, p. 24, che afferma come "la riforma attuata con la legge n. 218/90 e con il d. lgs. n. 153/90 ha introdotto nell'ordinamento del credito l'interesse pubblico all'assoluta separazione fra la fondazione e l'azienda bancaria rivenienti dalle originarie Casse di risparmio"; Tar Abruzzo, 7 gennaio 1998, n. 1, in *Foro amm.*, 1998, p. 2540, per il quale "gli enti pubblici che hanno proceduto a dismettere l'esercizio di attività bancaria conferendo l'azienda ad una società per azioni, di cui hanno assunto il controllo, non essendo più enti creditizi – anche se continuano ad avere rilievo per l'ordinamento creditizio in quanto titolare del diritto di proprietà ad una partecipazione bancaria – ed essendo un soggetto giuridico diverso dalla cassa di risparmio che aveva la veste giuridica di un ente pubblico economico, diventano un ente pubblico a struttura fondazionale, che persegue obbligatoriamente fini

viene assegnata “una piena capacità di diritto pubblico e di diritto privato”⁷, funzioni principali e contemporanee: perseguire “fini di interesse pubblico e di utilità sociale preminentemente nei settori della ricerca scientifica, dell'istruzione, dall'arte e della sanità”; mantenere “... le originarie finalità di assistenza e di tutela delle categorie sociali più deboli”⁸; conservare il controllo sulle banche scorporate. In estrema sintesi, la riforma ha previsto che gli istituti bancari di diritto pubblico, le Casse di Risparmio e le Banche del Monte conferiscano le rispettive aziende bancarie in società per azioni delle quali debbono detenere il pacchetto azionario di maggioranza⁹, che dovrà essere “amministrato” in funzione del perseguimento dei fini di interesse pubblico e di utilità sociale.

La normativa sulle fondazioni *ex* bancarie si venne poi evolvendo nella legge 30 luglio 1994, n.474, di conversione del decreto legge 31 maggio 1994, n. 332, la quale ha abrogato le disposizioni del d.lgs. 356/90 che stabilivano per le fondazioni il vincolo del possesso della maggioranza del capitale azionario delle proprie banche.

Così, il quadro normativo delineato nel 1990 si avvia verso un significativo cambiamento: si transita da una disciplina di carattere fortemente limitativo ad un'altra di carattere agevolativo, finalizzata ad accelerare il processo di recisione netta della proprietà delle banche da parte delle fondazioni. Decisiva in questo senso è la direttiva del Ministro del Tesoro del 18 novembre 1994 (c.d. Direttiva Dini) con la quale si realizza una vera e propria “inversione di tendenza” rispetto alla riforma Amato. Quest'ultima, sancendo solo una privatizzazione delle forme giuridiche, manteneva, direttamente o indirettamente, la gestione bancaria in mano pubblica; al contrario, la direttiva Dini ha rappresentato la fine della cosiddetta “pubblica determinante necessaria”: si era oramai acquisita la consapevolezza che

prima non perseguiti ... per il quale non può parlarsi di continuità con l'abolito ente pubblico economico se non in senso storico-ideale”.

⁷ Art. 11, comma 2, d. lgs. 356/90.

⁸ Art. 12, comma 1, lett. a), d. lgs. 356/90.

⁹ Si segnala che l'art. 14 d.lgs. 356/90 sottopone gli enti conferenti alla vigilanza del Ministero del Tesoro, al quale devono essere trasmessi per l'approvazione i bilanci sia preventivi che consultivi. Oggetto della vigilanza è, dunque, proprio l'amministrazione del pacchetto azionario, che rappresenta uno strumento per ottenere proventi da destinare al perseguimento degli scopi statutari. Sul punto, *vid.* F. MERUSI, *Dalla banca pubblica alla fondazione privata*, cit., p. 52.

Le fondazioni ex bancarie in Italia: i recenti interventi legislativi

le privatizzazioni bancarie erano elemento essenziale per la realizzazione delle privatizzazioni in genere¹⁰. Nel contempo, l'allontanamento dell'ente conferente dalla società conferitaria sia attraverso la cessione delle partecipazioni di maggioranza della prima nella seconda, sia attraverso un rigido regime di incompatibilità nelle cariche (Direttiva Dini II, del 1° febbraio 1995), è divenuta realtà e le fondazioni, rimaste estranee alla gestione delle banche controllate, sono chiamate a focalizzare la propria attività sugli scopi statutari e, al fine di svolgere al meglio tale attività, si stabilisce che per gli enti conferenti vi è l'obbligo di procedere entro il 31 marzo 1995 ad un "riassetto organizzativo, con particolare riguardo alla rappresentanza negli organi collegiali degli interessi connessi ai settori d'intervento prescelti"¹¹.

In sostanza, si è transitati da una prima situazione in cui vi era la gestione di partecipazioni bancarie e finanziarie, nel rispetto del vincolo che prevedeva il mantenimento del controllo diretto e indiretto sulla maggioranza delle azioni della società partecipata, ad una situazione ove l'obiettivo si concretizza nel "perseguimento di fini di interesse pubblico e di utilità sociale preminentemente nei settori della ricerca scientifica, dell'istruzione, dell'arte e della sanità", in assenza dell'esercizio diretto dell'impresa bancaria.

Sotto altro profilo va segnalato come tali interventi legislativi abbiano descritto un ente, la fondazione *ex* bancaria, manchevole di un preciso modello di riferimento¹². E' proprio su questo punto che il legislatore, fissando inderogabili prin-

¹⁰ Va segnalato che già nell'art. 43, comma 3, del d. lgs. n. 481 del 1992, si era disciplinato il regime delle autorizzazioni necessarie a far venir meno la partecipazione diretta o indiretta di enti pubblici nelle società conferenti (sul punto, *vid.* M. COSULICH, *op. cit.*, p. 136 ss.).

¹¹ Art. 6, comma 1, lett. a), Dir. 18 novembre 1994.

¹² Secondo la dottrina maggioritaria il *nomen iuris* "fondazione" usato dal legislatore è del tutto irrilevante e non identifica la conferenti con le fondazioni così come disciplinate nel libro I del codice civile. Così, A. PALAZZO, *Le fondazioni bancarie nel sistema delle persone giuridiche*, cit., p. 586, il quale ritiene che il legislatore ha delineato "un sistema nel quale del tipo ideale di fondazione rimangono ben poche caratteristiche ... L'antinomia si supera se si approfondisce l'indagine per cogliere la *ratio* fondante le disposizioni, ed in particolare si pone attenzione al fatto che, seppur l'esercizio di attività imprenditoriale sembra dissonante col sistema delle persone giuridiche di diritto privato, tale capacità è limitata all'attività imprenditoriale strumentale ai settori rilevanti, ciò riconduce l'articolato normativo alla solidarietà obbligatoria, che è causa delle attribuzioni gratuite che per legge le fondazioni devono destinare a enti e organizzazioni di utilità sociale". In tal senso, anche

cipi circa le finalità, le attività, l'interna struttura e il rapporto con le banche ancora partecipate, è successivamente intervenuto con la legge 23 dicembre 1998, n. 461 di "Delega al Governo per il riordino della disciplina civilistica e fiscale degli enti conferenti, di cui all'art. 11, comma 1, del decreto legislativo 20 novembre 1990, n. 356, e della disciplina fiscale delle operazioni di ristrutturazione bancaria" (cosiddetta "legge Ciampi"), alla quale sono seguiti il d. lgs. 17 maggio 1999 n. 153 e l'Atto di indirizzo del Ministro del Tesoro del 5 agosto 1999¹³.

In questi provvedimenti si afferma che le fondazioni *ex* bancarie sono "persone giuridiche private senza fine di lucro, dotate di piena autonomia statutaria e gestionale" e possono perseguire "esclusivamente scopi di utilità sociale e di promozione dello sviluppo economico"¹⁴. Così definite le fondazioni bancarie assumono piena cittadinanza nel settore dell'economia *non profit*: trattasi, infatti, di enti che "non massimizzano il risultato differenziale tra costi e ricavi, né costruiscono una politica per la massimizzazione del consenso, ma agiscono secondo principi di solidarietà e reciprocità, non regolati né da meccanismi di scambio, né politici in senso tecnico, i cui moventi sono estranei al paradigma tradizionale dell'operatore economico come egoista razionale"¹⁵.

Dalla normativa in esame risulta evidente la presenza nelle fondazioni *ex* bancarie dei due caratteri tipici degli enti *non profit*: il vincolo della non distribuzione degli utili e lo svolgimento della propria attività in quei settori che soddisfa-

A. GENTILI, *Fondazioni bancarie e progettazione legislativa. Profili civilistici*, in *Riv. dir. civ.*, 1998, II, p. 11, che riconosce come "il legislatore ha creato un fatto, le fondazioni bancarie, ma ha sostanzialmente mancato di fissarne un modello"; G. ALPA, *Note minime sul patrimonio delle fondazioni bancarie*, in *Vita not.*, 1999, II, p. 498, secondo il quale si è in presenza di una "realtà (giuridica e fattuale) che non consente l'iscrizione *tout court* al genere (o al tipo ideale) di fondazione, nonostante il *nomen iuris* accolto dal legislatore"; M. COSULICH, *op. cit.*, p. 186 ss. che parla di "natura civile *sui generis*"; E. DEL PRATO, *op. cit.*, p. 24. In giurisprudenza, anche prima delle sentenze nn. 300 e 301 del 2003, la Corte Costituzionale aveva affermato che, in virtù della normativa in vigore in materia, è possibile definire "come speciale rispetto a quello delle altre fondazioni, il regime giuridico delle fondazioni bancarie" (Corte cost., ord., 29 ottobre 2002, n. 432, in *Giur. cost.*, 2002, 3247).

¹³ Per una critica che sottolinea vizi di legittimità e violazione di legge del provvedimento in questione *vid.* E. F. M. EMANUELE, *Evoluzione e vicende delle fondazioni di origine bancaria*, Napoli, 2004, p. 58 ss.

¹⁴ Art. 2, comma 1, lett. a), l. 461/98 ed art. 2, comma 1, d. lgs. 153/99.

¹⁵ A. PALAZZO, *op. ult. cit.*, p. 581.

no esigenze sociali: i cosiddetti “settori rilevanti”. Le fondazioni non possono né “esercitare imprese”, a meno che queste non siano “direttamente strumentali ai fini statutari ed esclusivamente nei settori rilevanti”¹⁶, né svolgere “funzioni creditizie”. Di conseguenza, non possono continuare a detenere partecipazioni di maggioranza nelle società bancarie se non per periodi transitori¹⁷, decorsi i quali la permanenza del controllo comporta oneri sanzionatori¹⁸ sino all'intervento, anche commissariale, dell'Autorità di vigilanza.

In aderenza alla natura privatistica dell'ente, la normativa in commento propone una struttura interna coerente con lo spirito che anima il processo di riforma, in cui ciascuna fondazione deve, pertanto, dotarsi di un modulo organizzativo minimo inderogabile, comprendente almeno organi distinti per le funzioni di indirizzo, di amministrazione e di controllo¹⁹ ed idoneo a permettergli di operare in via autonoma. Al riguardo, il legislatore del 1999 ha statuito che nell'ambito dell'organo di indirizzo²⁰ (ed a cascata nell'organo di gestione) devono essere presenti “un'adeguata e qualificata rappresentanza del territorio, con particolare riguardo agli enti locali”, nonché altre personalità da designare secondo modalità che

¹⁶ Su tale profilo, *vid.* per tutti, S. STEFANELLI, *L'attività di impresa delle fondazioni di origine bancaria*, in *Diritto e Processo, Annuario giuridico dell'Università degli Studi di Perugia*, a cura di A. Palazzo, 2002, p. 438 ss.

¹⁷ Dall'art. 6, d. lgs. 153/99 risulta che si devono raggiungere partecipazioni nella banca *ex* conferitaria non di controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1 e 2, c. c., ossia sufficienti a conseguire la maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria, o comunque sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea stessa. Da considerare che nel caso di S.p.A. di grande dimensione il controllo si ottiene normalmente con partecipazioni ben al di sotto del 49%, anche senza la necessità di ricorrere a patti di sindacato o ad altri espedienti.

¹⁸ E' opportuno ricordare che l'art. 4, comma 1, lett. b), l. 461/98 e l'art. 12, comma 3, d.lgs. 153/99 statuiscono, per l'ente ancora in possesso di una partecipazione di controllo, la perdita della qualifica di ente non commerciale e, conseguentemente, della possibilità di fruire delle agevolazioni fiscali connesse a tale *status*.

¹⁹ Su cui *vid.*, per tutti, M. CLARICH e A. PISANESCHI, *Le fondazioni bancarie. Dalla Holding creditizia all'ente non profit*, Bologna, 2001, p. 97 ss.

²⁰ Per una disamina delle funzioni di tale organo, da ult., P. ANELLO, S. RIZZINI-BISINELLI, *L'organo di indirizzo nelle fondazioni bancarie*, in *Le Società*, 2003, p. 690 ss.

consentano “un’equilibrata, e comunque non maggioritaria, rappresentanza di ciascuno dei soggetti che partecipano alla formazione dell’organo”²¹.

II. I RECENTI INTERVENTI LEGISLATIVI

Il quadro normativo delle fondazioni *ex* bancarie, già oggetto nel maggio 2001 di un “Atto di indirizzo” del Ministro del Tesoro che interveniva sul regime delle incompatibilità e sul requisito dell’onorabilità²², muta nuovamente con la legge finanziaria del 2002. Dopo che, in ottemperanza alla l. n. 461 del 1998 ed al d. lgs. n. 153 del 1999, erano stati adeguati gli statuti, individuati nuovi settori rilevanti verso i quali indirizzare la propria attività, ricostituiti gli organi di *governance*, dismesse le partecipazioni di controllo nelle società bancarie, le fondazioni *ex* bancarie si vedono di nuovo costrette ad intervenire sulle scelte fatte²³.

²¹ L’art. 4, comma 21, lett. c), d. lgs. 153/99 specifica che si tratta di personalità “che per professionalità, competenza ed esperienza, in particolare nei settori cui è rivolta l’attività della fondazione, possano efficacemente contribuire al perseguimento degli scopi statuari”, Inoltre l’art. 4, comma 1, lett. f), d. lgs. 153/99 prevede per tutte le fondazioni la cui attività è indirizzata dagli statuti a specifici ambiti territoriali “la presenza di una rappresentanza non inferiore al 50% di persone residenti da almeno tre anni nei territori stessi”,

²² L’art. 4, comma 3, d.lgs. 153/99, nella versione originaria prevedeva che “i membri dell’organo di amministrazione non possono assumere funzione di consigliere nella società bancaria conferitaria”, L’Atto di indirizzo del Ministro del Tesoro ha aggiunto due nuove cause d’incompatibilità: a) par. 2.1: “coloro i quali abbiano fatto parte degli organi decisionali che hanno concorso alla designazione di membri in carica delle fondazioni bancarie non possono ricoprire funzioni di indirizzo, amministrazione, direzione e controllo presso le stesse fondazioni se non sia decorso almeno un anno dalla cessazione dalla carica nel detto organo decisionale”; b) par. 2.2: “qualora una fondazione o la società bancaria conferitaria detenga il controllo o una partecipazione rilevante, coloro i quali svolgono funzioni di amministrazione, direzione e controllo presso la fondazione non possono ricoprire funzioni di amministrazione, direzione e controllo presso dette società o banche, né presso le società controllate da dette società o banche o delle quali detengono una partecipazione rilevante”. Si segnala, tuttavia, che con Ordinanza n. 1196 del 22 febbraio 2002 il T.A.R. Lazio ha sollevato questione di legittimità costituzionalità di tale provvedimento con riferimento alle cause di incompatibilità ed ai poteri di indirizzo dell’Autorità di vigilanza.

²³ Su come questa normativa abbia l’obiettivo di ricondurre le fondazioni *ex* bancarie nella sfera del controllo pubblico *vid.*, per tutti, P. SCHLESINGER, *Recenti sviluppi in materia di fondazioni bancarie*, in *Fondazioni bancarie tra autonomia privata e guida pubblica*, a cura di L. Torchia, numero speciale de *Il Ponte*, maggio 2003, p. 33 ss.; F. BASSANINI, *Fondazioni bancarie e ammodernamento dello Stato: riforma, controriforma, o trionfo di Penelope*, *ivi*, p. 20 ss.

L'art. 11 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 ed il conseguente regolamento di attuazione (D.M. 2 agosto 2002, n. 217²⁴), non hanno integralmente sostituito la normativa precedente con un'altra del tutto nuova e autonoma, ma hanno apportato, seguendo la tecnica della novella, modifiche al d.lgs. 153/1999 che sono state indubbiamente significative²⁵. L'intervento riformatore del Ministro dell'Economia ha inciso in maniera decisamente rilevante sugli elementi costitutivi dell'ente senza scopo di lucro: l'elemento teleologico, l'elemento personale e l'elemento patrimoniale. In particolare, interviene sui settori di possibile intervento delle fondazioni, determinando una forte limitazione della loro autonomia statutaria²⁶; modifica la composizione degli organi delle fondazioni bancarie "valorizzando" la rappresentanza degli enti territoriali²⁷; introduce un regime delle incompatibilità che preclude la partecipazione agli organi delle stesse a coloro che rivestono cariche direttive e di controllo in imprese creditizie pur in assenza di specifici legami con la fondazione; estende significativamente la nozione di controllo di una società bancaria; detta modalità innovative per la dismissione delle partecipazioni azionarie detenute nell'ambito della società per azioni bancaria.

Così, in particolare, si prevede: a) l'introduzione nel corpo dell'art. 1 del d.lgs. n. 153/1999 di una lettera *c-bis*), nella quale vengono elencati i "settori am-

²⁴ Provvedimento significativamente modificato rispetto alla versione originaria che aveva suscitato i rilievi del Consiglio di Stato (Cons. Stato, sez. atti normativi, 1° luglio 2002, n. 1354, in *Cons. Stato*, 2002, p. 1788), su cui, E. F. M. EMANUELE, *op. cit.*, p. 101 ss. Le Ordinanze del Tar Lazio del 4 dicembre 2002, nn. 6853 e 6872 hanno poi sospeso l'efficacia degli artt. 7 e 9 del Regolamento di attuazione che disciplinavano, rispettivamente, le partecipazioni bancarie di controllo e la fase transitoria; su cui, ampiamente, E. F. M. EMANUELE, *op. cit.*, pp. 150 ss. e 163 ss.

²⁵ Su tale impianto legislativo si è posato, poi, il suggello dell'art. 5, comma 1, della legge 15 giugno 2002, n. 112, di conversione del d. l. n. 63 del 2002, che ha definito il regime giuridico delle fondazioni *ex* bancarie come un "regime giuridico privatistico", "speciale rispetto a quello delle altre fondazioni in quanto ordinato per legge", La Corte costituzionale ha affermato che l'art. 5, l. 112/2002 va inteso quale "norma d'interpretazione autentica della l. 461/98 e del d. lgs. 153/99" (Corte cost., ord., 29 ottobre 2002, n. 432, *cit.*).

²⁶ Su tale profilo, *vid.* S. FORTUNATO, *L'autonomia statutaria delle fondazioni bancarie*, in *La riforma legislativa sulla natura e sull'attività delle fondazioni bancarie*, *cit.*, p. 39 ss.; A. COLAVOLPE, *Le recenti modifiche legislative nella disciplina delle fondazioni bancarie, previste dall'art. 11 della legge finanziaria 2001*, *ivi*, p. 244 ss.

²⁷ Su cui, P. MONTELEONE, *Note minime sulla riforma delle fondazioni bancarie*, in *Nuova rass.*, 2003, p. 714 ss.

messi”, suddivisi in quattro categorie²⁸: “1) famiglia e valori connessi; crescita e formazione giovanile; educazione, istruzione e formazione, incluso l’acquisto di prodotti editoriali per la scuola, volontariato, filantropia e beneficenza; religione e sviluppo spirituale; assistenza agli anziani e diritti civili; 2) prevenzione della criminalità e sicurezza pubblica; sicurezza alimentare e agricoltura di qualità; sviluppo locale ed edilizia popolare locale; protezione dei consumatori; protezione civile; salute pubblica, medicina preventiva e riabilitativa, attività sportiva; prevenzione e recupero delle tossicodipendenze; patologie e disturbi psichici e mentali; 3) ricerca scientifica e tecnologica; protezione e qualità ambientale; 4) arte, attività e beni culturali; b) una nuova nozione di “settori rilevanti”, definiti come i “settori ammessi scelti, ogni tre anni, dalle singole fondazioni in numero non superiore a tre” (comma 2); c) la destinazione delle attività delle fondazioni “esclusivamente” nei settori ammessi e, in via prevalente, in quelli rilevanti (comma 3)²⁹.

Ciò posto, le fondazioni risultano costrette ad agire seguendo una linea direttrice tracciata dall’esterno, non potendo più scegliere il proprio spazio di intervento come nella vigenza del d.lgs. 153/99 che, nella versione originaria, riconosceva agli statuti il potere di individuare con una certa libertà, purché sempre nell’ambito di scopi di utilità sociale, i settori nei quali indirizzare l’attività delle fondazioni, con l’unica limitazione di assicurare la cura di almeno uno dei settori rilevanti indicati all’art. 2 lett. e) della L.461/98 (art. 2, comma 2, d.lgs. 153/99). E, tale compressione del potere di scelta delle fondazioni non può neanche considerarsi sanata per effetto dell’ampliamento del novero dei settori ammessi: l’elencazione legislativa non copre, infatti, tutti gli eventuali settori di attività in cui in passato potevano operare detti soggetti. Inoltre, un successivo intervento del legislatore (l. 1° agosto 2002, n. 166, art. 7) ha inserito tra i settori ammessi “la realizzazione di lavori pubblici o di pubblica utilità”, confermando la tendenza della nuova disciplina ad indicare settori d’intervento delle fondazioni che risultano al di fuori del tradizionale raggio di azione di dette persone giuridiche, alle quali viene ora assegnata

²⁸ La disposizione prevede, inoltre, che: “i settori indicati possono essere modificati con regolamento dell’Autorità di vigilanza da emanare ai sensi dell’art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400”.

²⁹ Nello stesso senso si ricorda che l’art. 2, del D.M. 217/2002, dopo aver ribadito che l’attività istituzionale delle fondazioni si svolge solo nei settori ammessi ed “in rapporto prevalente con il territorio” prescrive alle fondazioni di scegliere, nello statuto o in un atto deliberato dall’organo di indirizzo, tra i tassativamente settori ammessi dalla legge, un massimo di tre settori che per questo diventano “rilevanti”, entro i quali svolgere la propria attività.

la cura di interessi da sempre di esclusiva competenza della pubblica amministrazione³⁰.

Sotto altro profilo, lo speciale legame che, secondo la riforma, deve sussistere tra gli *ex* enti conferenti ed il territorio, assume particolare rilevanza nella nuova disciplina dettata per gli organi di indirizzo delle fondazioni. La riforma, mentre, da un lato, dispone sempre come necessario "l'apporto di personalità che per professionalità, competenza ed esperienza, in particolare nei settori cui è rivolta l'attività della fondazione, possano efficacemente contribuire al perseguimento dei fini istituzionali ...", dall'altro, modifica quella parte della lett. c) dell'art. 4 del d.lgs. 153/99 che regola la presenza nell'organo di indirizzo di soggetti espressione del territorio.

Al principio della adeguatezza della rappresentanza degli enti locali subentra il principio della prevalenza o, per usare le parole della legge, della "prevalente e qualificata rappresentanza degli enti diversi dallo Stato, di cui all'art. 114 della Costituzione, idonea a rifletterne le competenze nei settori ammessi in base agli art. 117 e 118 della Costituzione". E' evidente come tale intervento legislativo se trova, da un lato, giustificazione nella ormai affermata cultura del decentramento, che a livello normativo ha trovato consacrazione nella legge costituzionale del 18 ottobre 2001, n. 3, dall'altro opera una vera e propria "ripubblicizzazione" delle fondazioni *ex* bancarie, andando a contrastare con quella tendenza legislativa la quale, sia sotto il profilo formale che sostanziale, ne aveva sottolineato la natura di persone giuridiche di diritto privato³¹. Non a caso la riforma Tremonti è stata definita come "l'ultimo passo del lungo percorso che, iniziato con la legge Amato, aveva in sostanza due obiettivi: impadronirsi degli enti conferenti o come chiamate oggi fondazioni attraverso l'introduzione di rappresentanti dello Stato in misura maggioritaria

³⁰ Su cui, U. RUFFOLO, *Le fondazioni nel mutato contesto sociale*, relazione tenuta al Convegno "Le fondazioni nella cultura e nell'economia", Spoleto, 11-12 ottobre 2002, p. 10 ss., in corso di pubblicazione e, da ult., A. M. SPALAZZI CAPRONI, *Le novità sulle fondazioni bancarie*, in *Rass. Giur. umbra*, 2003, p. 911 ss.

³¹ Così, G. MARICONDA, *Fondazioni bancarie: controriforma?*, in *Corr. giur.*, 2002, p. 146; M. CLARICH e A. PISANESCHI, *Fondazioni bancarie: ultimo approdo*, in *Giorn. dir. amm.*, 2003, p. 1265. Sulla natura pubblicistica delle fondazioni bancarie, cfr., però, B. CAVALLO, *La natura giuridica delle fondazioni bancarie*, in *Rass. Giur. umbra*, 2001, p. 417 ss.; F. MERUSI, *Dalla banca pubblica alla fondazione privata*, cit., p. 73 ss.; ID., *Dalla banca pubblica alla fondazione privata*, in *studi in onore di Umberto Potosching*, Milano, 2002, p. 701 ss.

negli organi di governo delle stesse e destinazione delle risorse a finalità di intervento in settori di tradizionale attività dello Stato, ripubblicizzazione del sistema bancario attraverso la cessione a delle SGR nell'intenzione del legislatore controllate e gestite dal Ministro dell'Economia"³².

Accanto alle nuove regole concernenti la composizione degli organi di *governance*, la legge finanziaria del 2002 ha ridefinito le cause d'incompatibilità tra lo *status* di componenti degli organi delle fondazioni *ex* bancarie e la corrispondente posizione all'interno della società per azioni conferitaria e non solo. L'art. 4, comma 3, d.lgs. 153/99, così come modificato dall' art. 11, comma 7, l. 448/2001, estende l'incompatibilità alle società operanti nel settore finanziario e assicurativo ed esclude, invece, quelle non operanti nei confronti del pubblico, di limitato rilievo economico o patrimoniale³³. Tale disposizione è stata a sua volta oggetto dell'intervento riformatore della legge finanziaria del 2003 (art. 80, comma 20, l. 27 dicembre 2002, n. 289), per cui la sua attuale formulazione risulta la seguente: "i soggetti che svolgono funzioni di indirizzo, amministrazione e controllo presso le fondazioni non possono ricoprire funzioni di indirizzo, amministrazione e controllo presso la società bancaria conferitaria o altre società operanti nel settore bancario, finanziario o assicurativo in rapporto di partecipazione azionaria o di controllo ai sensi dell'art. 6 con tale società bancaria conferitaria, ad eccezione di quelle non operanti nei confronti del pubblico, di limitato rilievo economico o patrimoniale", intendendo per queste ultime "le società con un patrimonio o un fatturato annuo, risultante dall'ultimo bilancio approvato, inferiore a 5 milioni di euro".

L'art. 11, della l. n. 448 del 2001 ha, inoltre, previsto l'eliminazione per le fondazioni di origine associativa del sistema di nomina per cooptazione di parte dei

³² Così, E. F. M. EMANUELE, *op. cit.*, p. 197. Sui limiti che debbono incontrare gli interventi di rilegificazione in tema di fondazioni *ex* bancarie, A. ZOPPINI, *La piena autonomia statutaria e gestionale delle persone giuridiche private*, in *Fondazioni bancarie tra autonomia privata e guida pubblica*, *cit.*, p. 80 ss.

³³ L'art. 4, comma 3, d.lgs. 153/99, così come modificato dall' art. 11, comma 7, l. 448/2001 dispone che "i soggetti che svolgono funzioni di indirizzo, amministrazione e controllo presso le fondazioni non possono ricoprire funzioni di indirizzo, amministrazione e controllo presso la società bancaria conferitaria o altre società operanti nel settore bancario, finanziario o assicurativo, ad eccezione di quelle non operanti nei confronti del pubblico, di limitato rilievo economico o patrimoniale". In dottrina, è stato rilevato come non sia chiaro se l'art. 11 in questione abroghi *in toto* il provvedimento Visco oppure no (P. MONTELEONE, *op. cit.*, p. 717).

componenti dell'organo di indirizzo³⁴. Inoltre, la nuova normativa stabilisce che coloro che svolgono funzioni di amministrazione, direzione e controllo devono essere in possesso di requisiti di professionalità e onorabilità, definiti dal legislatore "come requisiti di esperienza e di idoneità etica confacenti ad un ente senza scopo di lucro"³⁵, specificando che "... i soggetti ai quali è attribuito il potere di designare componenti dell'organo di indirizzo e i componenti degli organi delle fondazioni non possono essere portatori di interessi riferibili ai destinatari degli interventi delle fondazioni". A tal proposito, l'art. 5, comma 2, D.M. 217/2002 precisa che si considerano portatori di interessi riferibili ai destinatari delle fondazioni coloro che risultano essi stessi destinatari di interventi rilevanti e prolungati nel tempo della fondazione, ovvero, coloro che ricoprono un ruolo di particolare evidenza nell'ambito dell'organizzazione destinataria, ovvero, coloro che ne rappresentano in concreto gli interessi.

Restano da considerare le innovazioni introdotte dall'art. 11 della l. n. 448 del 2001 in tema di assetti patrimoniali delle fondazioni *ex bancarie* e, cioè, il comma 9 che precisa come il patrimonio non è soltanto vincolato al perseguimento degli scopi statutari, ma deve pure essere "gestito in modo coerente con la natura delle fondazioni quali enti senza scopo di lucro che operano secondo principi di trasparenza e moralità"; ed il comma 11 il quale prevede che gli investimenti del patrimonio devono essere decisi in modo da "assicurare il collegamento funzionale con le finalità istituzionali e in particolare con lo sviluppo del territorio". Il legislatore ha voluto mitigare la portata del principio di economicità, di talchè non sono

³⁴ Le significative innovazioni introdotte dall'art. 11, comma 4, l. 448/2001, in materia di nomina dei componenti l'organo di indirizzo, si rivolgono principalmente alle fondazioni di origine istituzionale. Ciò è testimoniato dal fatto che l'art. 3, comma 1, del d.m. 217/2002, si apre affermando: "fermo restando quanto previsto al comma 6 per le fondazioni di origine associativa ...". Con specifico riferimento a queste ultime, l'art. 11, comma 5, l. 448/2001 sopprime all'interno dell'art. 4, comma 1, lett. d), d.lgs. 153/99 l'espressione: "unitamente a quelli eventualmente nominati per cooptazione ai sensi del comma 5" e insieme abroga la disposizione: "la costituzione degli organi della fondazione, mediante cooptazione, è consentita soltanto con riguardo all'organo di indirizzo nel rispetto di quanto previsto dal comma 1, lett. c)". Così modificato l'art. 4, comma 1, lett. d), d.lgs. 153/99 attribuisce all'assemblea dei soci il potere di "designare una quota non maggioritaria dei componenti dell'organo di indirizzo nel rispetto di quanto previsto dalla lett. c); in tal caso, i soggetti nominati per designazione non possono superare la metà del totale dei componenti dell'organo di indirizzo",

³⁵ Su cui, A. COLAVOLPE, *op. cit.*, p. 257 ss.

stati resi possibili gli investimenti che, pur essendo vantaggiosi, si pongono in contrasto con la specifica natura delle fondazioni quali enti senza scopo di lucro³⁶.

Il comma 10 dell'art. 11 l. 448/2001, poi, relativamente alle partecipazioni di controllo, inserisce un comma 5-*bis*), nel contesto dell'art. 6 del d.lgs. 153/99 che statuisce come le fondazioni bancarie possano detenere partecipazioni di controllo solamente in enti e società che abbiano per oggetto esclusivo l'esercizio di imprese "strumentali" ai loro fini istituzionali precisando che il controllo sussiste, oltre che nei casi previsti dall'art. 2359, comma 1 e 2, c.c., nella forma dell'influenza dominante di cui all'art. 2359, comma 1, n. 2, c.c. quando: "a) la fondazione, in base ad accordi in qualsiasi forma stipulati con altri soci, ha il diritto di nominare la maggioranza degli amministratori, ovvero dispone della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria; b) la fondazione, in base ad accordi in qualsiasi forma stipulati con altri soci, ha il diritto di subordinare al proprio assenso la nomina o la revoca della maggioranza degli amministratori; c) sussistono rapporti, anche tra soci, di carattere finanziario e organizzativo idonei ad attribuire alla fondazione i poteri o i diritti di cui alle lettere a) e b)"³⁷. Va segnalato anche che l'ipotesi del controllo congiunto assume particolare rilievo nel nuovo comma 5-*bis*), il quale, andando a superare alcune antinomie legate alla mancata considerazione di alcune forme di controllo³⁸, configura una presunzione assoluta di controllo in tutti i casi in cui quest'ultimo sia riconducibile "direttamente o indirettamente a più fondazioni in qualunque modo o comunque sia esso determinato".

Sotto il profilo degli elementi materiali delle fondazioni la modifica che ha suscitato maggiormente l'attenzione degli interpreti, è il nuovo meccanismo di privatizzazione inserito dal comma 13 dell'art. 11 l. n. 448 del 2001. In base all'art. 25, comma 1-*bis*), introdotto dalla legge finanziaria 2002, alle fondazioni bancarie - come specificato dall'art. 8 d.m. 217/2002- si presenta in alternativa alla dismissione delle partecipazioni di controllo, che dovrà avvenire allo scadere dei quattro

³⁶ In proposito, A. COLAVOLPE, *op. cit.*, p. 262 ss.

³⁷ Art. 6, comma 2 e 3, d.lgs. 153/99. Come rilevato da M. CLARICH e A. PISANESCHI, *Le fondazioni bancarie. Dalla Holding creditizia all'ente non profit*, cit., p. 79, la definizione di controllo contenuta nel d.lgs. 153/99 è "probabilmente più rigorosa di quella civilistica, ma allo stesso tempo più lassista rispetto alla nozione di influenza dominante prevista nel teso unico bancario".

³⁸ Su cui, S. STEFANELLI, *op. cit.*, p. 443 ss.

anni successivi alla data di entrata in vigore del d.lgs. 153/99 (giugno 2003)³⁹, la possibilità di affidare le partecipazioni di controllo, entro la stessa data, ad una società di gestione del risparmio, la quale dovrà procedere, comunque, alla dismissione “non oltre il terzo anno successivo alla scadenza indicata al primo comma” (giugno 2006)⁴⁰. Con l'intervento di una SGR si allunga, così, di un triennio e senza la perdita delle agevolazioni fiscali il termine massimo entro il quale dovrà avvenire la dismissione delle partecipazioni di controllo. La norma prescrive che la SGR, sicuramente distinta dalle SGR così come definite dal Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria⁴¹ ed indicata, in dottrina, come SGR “a statuto speciale, soggetto giuridico nuovo, che avrà la funzione esclusiva di gestire le partecipazioni nella banca conferitaria, il tutto al precipuo fine di recidere

³⁹ Art. 25, comma 1, d.lgs. 153/99. Va segnalato che l'art. 80, comma 20, l. 289/2002, ha introdotto il comma 3bis) che con specifico riferimento alle fondazioni minori, ossia “con patrimonio netto contabile, risultante dall'ultimo bilancio approvato, non superiore a 200 milioni di euro” e per quelle “con sedi operative prevalentemente in regioni a statuto speciale” ha disposto un prolungamento del termine ultimo di dismissione da quattro a sette anni.

⁴⁰ La possibilità di affidare le partecipazioni azionarie nelle banche a soggetti “esterni” è prevista anche dall'art. 5, comma 2, d.lgs. 153/99 che prevede: “la gestione del patrimonio è svolta secondo modalità organizzative interne idonee ad assicurare la separazione dalle altre attività della fondazione, ovvero può essere affidata ad intermediari abilitati ai sensi del d.lgs. 58/98”. Il rapporto tra l'art. 5, comma 2 e l'art. 25, comma 1-bis) secondo P. MONTELEONE, *op. cit.*, 720, può dirsi risolto in tre diversi modi: 1) che la nuova disposizione inserita nell'art. 25 tacitamente abroghi quella dell'art. 5; 2) che le fondazioni bancarie abbiano la possibilità di scegliere tra affidare le partecipazioni azionarie detenute nelle banche alle SGR, che pure rientrano tra gli intermediari finanziari abilitati ai sensi del T.U., oppure agli altri intermediari abilitati ai sensi del d.lgs. 58/98; 3) che la disposizione dell'art. 5, comma 2, si riferisca alla parte di patrimonio residua una volta escluse le partecipazioni azionarie detenute nelle banche (qualora si accettasse questa ipotesi, sarebbe possibile un doppio regime gestionale, nel quale la gestione di partecipazioni azionarie detenute dalle banche dovrebbe essere attribuito alle SGR, mentre la gestione delle partecipazioni in altri soggetti agli altri intermediari).

⁴¹ Il Testo unico in materia di intermediazione finanziaria (d.lgs. n. 58 del 1998), definisce le SGR come società per azioni con sede legale e direzione generale in Italia autorizzate a prestare il servizio di gestione collettiva del risparmio, quest'ultimo da intendersi, ex art. 1, comma 1, lett. o), d.lgs. 58/98, come “il servizio che si realizza attraverso: 1) la promozione, istituzione e organizzazione di fondi comuni di investimento e l'amministrazione dei rapporti con i partecipanti; 2) la gestione del patrimonio di organismi di investimento collettivo del risparmio, di propria o altrui istituzione, mediante l'investimento avente ad oggetto strumenti finanziari, crediti o altri beni mobili o immobili.

i legami esistenti tra enti conferenti e banche conferitarie”⁴², gestisca la partecipazione nella società bancaria conferitaria “in nome proprio secondo criteri di professionalità e indipendenza”⁴³ e che sia scelta “nel rispetto di procedure competitive”. E’ richiesto, pertanto, che venga, da un lato, salvaguardata l’indipendenza dell’organo amministrativo della SGR e, dall’altro, vi sia il coinvolgimento di un *partner* tecnico, ossia individuato in base a criteri di mercato di tipo selettivo-comparativo fra più soggetti qualificati⁴⁴. La fondazione, quindi, non può assumere il controllo della SGR, non configurandosi quest’ultima come un’impresa strumentale ai sensi dell’art. 1, comma 1, lett. h), d.lgs. 153/99, ma può soltanto “dare indicazioni per le deliberazioni dell’assemblea straordinaria nei casi previsti dall’art. 2365 c.c.”⁴⁵.

Come già accennato, la problematica del controllo sulle società bancarie e delle dismissioni delle partecipazioni azionarie è legata ad uno dei punti cardine dell’intera disciplina delle fondazioni: le agevolazioni fiscali. L’art. 12 d.lgs. 153/99, che al comma 1 conferisce alle fondazioni la natura di “enti non commerciali” (ai sensi dell’art. 87, comma 1, lett. c), d.P.R. 917/1986), purchè queste ab-

⁴² V. MALFATTI, *Fondazioni bancarie: operatività e vigilanza delle SGR che gestiranno il controllo nelle banche conferitarie*, in *La riforma legislativa sulla natura e sull’attività delle fondazioni bancarie*, cit., p. 339.

⁴³ Tuttavia, sulla limitata discrezionalità delle SGR in questione nell’espletamento del mandato ricevuto, in quanto il gestore appare titolare della sola gestione “passiva” delle partecipazioni e non titolare di una attività di gestione dinamica, C. RABITTI BEDOGNI, *Il ruolo delle Sgr nella gestione del patrimonio delle fondazioni*, intervento al Convegno “Le fondazioni bancarie”, Roma, 7 febbraio 2002. In realtà, appare condivisibile quell’orientamento che con riferimento all’attività delle SGR ravvisa un’attività di non facile inquadramento giuridico che “sembra comportare -.....- un affievolimento della distinzione fra il servizio di gestione di patrimoni per conto terzi e l’attività tipica delle società fiduciarie” (A. GALANTE, P. LUCCARELLI, *La SGR di partecipazione bancarie: gestore o “holding creditizia”?*, in *Le Società*, 2002, p. 299).

Sulle possibili affinità tra la SGR e la figura del trustee, A. CORDONI, *Le società di gestione del risparmio delineate dai regolamenti “fantasma” della riforma Tremonti*, in *La riforma legislativa sulla natura e sull’attività delle fondazioni bancarie*, cit., p. 379 ss.

⁴⁴ A. GALANTE, P. LUCCARELLI, *op. cit.*, p. 295.

⁴⁵ Il divieto generale per le fondazioni di fornire indicazioni alle SGR, salvo che per le assemblee straordinarie, è stato ritenuto dal Consiglio di Stato (parere del 6 febbraio 2003) una indebita limitazione dell’autonomia delle fondazioni, introdotta dal regolamento ministeriale senza che vi fosse, però, riscontro in disposizioni di legge.

biano adeguato i propri statuti a quanto previsto nel titolo I dello stesso d.lgs. 153/99, applica al comma 2 il regime previsto dall'art. 6 d.p.r. 601/1973 (beneficio della riduzione alla metà dell'Irpeg) alle fondazioni "non aventi natura commerciale e che abbiano perseguito prevalentemente fini di interesse pubblico e di utilità sociale" nei settori rilevanti⁴⁶. L'art. 13 del d.lgs. 153/99 prevede, poi, per le fondazioni che intendono disfarsi del controllo delle banche, un ulteriore trattamento tributario agevolato, stabilendo che non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini dell'Irpeg, né alla base imponibile ai fini Irap le plusvalenze derivanti dal trasferimento delle azioni detenute nella società bancaria conferitaria, se il trasferimento avviene entro il quarto anno dalla data di entrata in vigore del d.lgs. 153/99. E' sui termini appena richiamati che, recentemente, è intervenuto l'art. 4 della l. n. 212 del 2003⁴⁷, il quale, ai commi 1, 2 e 3, stabilisce che le fondazioni possono continuare a detenere la partecipazione di controllo nelle banche a cui sono legate, nonché gli immobili da esse posseduti, senza per questo perdere le agevolazioni fiscali loro riconosciute, fino al 31 dicembre 2005⁴⁸.

Infine, con riferimento alle fondazioni minori, il comma 4 modifica il comma 3-bis) del d.lgs. 153/99 eliminando qualsiasi scadenza entro la quale procedere alla dismissione, consente a tali enti di mantenere il controllo a tempo indefinito.

III. I RECENTI INTERVENTI DELLA CORTE COSTITUZIONALE

Le modifiche introdotte con la legge finanziaria del 2002 sono state accolte tutt'altro che pacificamente dagli operatori del settore, il cui malcontento è sfociato in diversi ricorsi presentati dall'Associazione delle Casse di Risparmio e da numerose fondazioni bancarie, contro il Ministero dell'Economia e delle Finanze, al Tar Lazio, il quale ha parzialmente condiviso le motivazioni sottopostegli⁴⁹.

⁴⁶ Su cui, per tutti, T. DI TANNO, *Il regime fiscale delle fondazioni bancarie*, in *Fondazioni bancarie tra autonomia privata e guida pubblica*, cit., p. 119 ss.

⁴⁷ L. 1° agosto 2003, n. 212 (di conversione del d.l. 24 giugno 2003, n. 143), "Disposizioni urgenti in tema di versamento e riscossione tributi, di Fondazioni bancarie e di gare indette dalla Consip S.p.a."

⁴⁸ L'art. 4, d.l. n. 143 del 2003, indicava come termine il 31 dicembre 2004.

⁴⁹ Tar Lazio, 23 gennaio 2003, n. 803, in *Foro amm.*, 2003, p. 606.

Le ricorrenti hanno sollevato questione di legittimità costituzionale rispetto all'art. 11 della l. n. 448 del 2001 e al regolamento di attuazione⁵⁰, sottolineando come l'intervento del legislatore⁵¹ comporti profonde modificazioni negli organi, nelle finalità e nella destinazione del patrimonio, tali da limitare e comprimere la riconosciuta "piena autonomia statutaria e gestionale" delle fondazioni. In particolare, ha suscitato forti critiche la previsione di mutamento obbligatorio⁵² degli organi collegiali – specificamente, la presenza nell'organo di indirizzo di una maggioranza di componenti "rappresentanti" degli enti di cui all'art. 114 della Costituzione⁵³ – che, a detta degli *ex* enti conferenti, provocherebbe una

⁵⁰ I singoli motivi di doglianza possono essere suddivisi in due tipologie: a) censure che, pur rivolte nei confronti delle singole disposizioni regolamentari, non possono essere decise indipendentemente dalla risoluzione delle questioni di legittimità costituzionale delle corrispondenti norme primarie; b) doglianze che hanno ad oggetto esclusivo ed immediato il d.m. 2 agosto 2002, n. 217.

⁵¹ Le ricorrenti hanno sostenuto la illegittimità del d.m. 217/2002, per incostituzionalità dell'intero art. 11, l. 448/2001, in quanto, essendosi conclusa la procedura di adeguamento degli statuti alle disposizioni della legge n. 461 del 1998 e del decreto legislativo n. 153 del 1999, le fondazioni *ex* bancarie sono diventate persone giuridiche di diritto privato a tutti gli effetti. Pertanto, risulterebbe inammissibile l'ulteriore intervento del legislatore che ha comportato rilevanti modifiche negli organi, nelle finalità e nella destinazione del patrimonio delle stesse. Sul punto il Tar ha affermato che la questione, pur se rilevante, risulta manifestamente infondata. Il legislatore, oltre a disciplinare aspetti non previsti negli statuti, ben può, infatti, dettare la disciplina non solo nella fase di trasformazione di detti soggetti, ma anche quella a regime, che si affianca a quella codicistica, sulla quale, peraltro, prevale, sicché conclusosi il suindicato processo, rimane integro il potere del Parlamento di modificare la legge in vigore, fatto salvo il controllo di costituzionalità sul contenuto delle singole disposizioni.

⁵² Nel ricorso presentato al Tar le ricorrenti propongono un'interpretazione del d.m. 217/2002 *secundum constitutionem*, operando, in particolare, la sostituzione, all'interno dell'art. 3, comma 1, della parola "secondo" con il termine "se", e riattribuendo, in tal modo, allo statuto la funzione sua propria ("...l'organo di indirizzo delle fondazioni è composto, *se previsto dagli statuti*, da una prevalente e qualificata rappresentanza degli interessi del territorio ..."). Tale soluzione interpretativa è stata considerata dal Tar non condivisibile.

⁵³ L'art. 11, comma 4, l. 448/2001 modifica l'art. 4, comma 1, lett. c), d.lgs. 153/99 e viene puntualmente trasfuso nell'art. 3, d.m. 217/2002. Nello schema di regolamento sottoposto dal Governo all'esame del Consiglio di Stato, l'art. 3, comma 1, in ordine alla composizione dell'organo di indirizzo, stabiliva, invece, che questo fosse "composto, per una quota pari a due terzi dei propri componenti, da persone che rappresentano gli interessi del territorio di riferimento della fondazione". Il Consiglio di Stato, posto che in materia la norma da attuare è l'art. 4, comma 1, lett. c), d.Lgs. 153/99, ha rilevato la mancanza di qualsiasi fon-

Le fondazioni ex bancarie in Italia: i recenti interventi legislativi

trasformazione delle fondazioni *ex* bancarie, in modo particolare di quelle c.d. istituzionali⁵⁴, da persone giuridiche di diritto privato in enti pubblici strumentali di quelli territoriali⁵⁵. Nel ricorso viene evidenziato come la previsione *de qua*, escluda il riconoscimento allo statuto di un autonomo *spatium deliberandi* e, interessando l'organo strategico delle fondazioni nel quale è destinata a formarsi la volontà della persona giuridica, sia, inoltre, suscettibile di influenzare in maniera determinante l'operatività della persona giuridica.

Anche con riferimento alla nuova disciplina dettata in ordine all'attività istituzionale delle fondazioni *ex* bancarie, viene rilevata un'indebita compromissione dell'autonomia statutaria, alla quale, invece, dovrebbe essere rimessa, in via esclusiva, la facoltà di individuare il proprio raggio d'azione. L'obbligo di operare "esclusivamente" nei settori ammessi e l'obbligo di scegliere tra questi, ogni tre anni, tre settori "rilevanti", assicurando un'equilibrata

damento legislativo per la fissazione in una misura numerica del concetto di "prevalenza" contenuto nella legge (Cons. Stato, sez. atti normativi, 1° luglio 2002, n. 1354, *cit.*).

⁵⁴ L'art. 3, comma 1, d.m. 217/2002 si apre, infatti, affermando come: "fermo restando quanto previsto al comma 6 per le fondazioni di origine associativa, ...". Con specifico riferimento a queste ultime l'art. 4, comma 1, lett. d) d.lgs. 153/99, escluso il potere di nomina per cooptazione *ex* art. 11, comma 5, l. 448/2001, stabilisce che l'assemblea dei soci provveda a nominare fino al 50% dei membri, mentre l'ulteriore 50% resta sottoposto alla ripartizione contemplata dalla lett. c), sicché la contestata prevalenza risulta essere soltanto relativa. Di conseguenza, il Tar Lazio ha ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità della previsione *de quo*, nella quale non è riscontrabile la fissazione di una maggioranza predefinita, suscettibile di alterare l'ordinaria dialettica decisionale dell'organo di indirizzo.

⁵⁵ Nel ricorso si evidenzia come il carattere della strumentalità risulti, inoltre, rafforzato dalla previsione di un nesso inscindibile fra attività istituzionale delle fondazioni e territorio di riferimento. In questo senso l'art. 2, comma 2, d.lgs. 153/99 (modificato *ex* art. 11, comma 3, l. 448/2001) e l'art. 2, comma 1, d.m. 217/2002, stabiliscono l'obbligo di operare "in rapporto prevalente con il territorio"; e l'art. 6, d.m. 217/2002, da un lato, individua come necessario il collegamento tra il patrimonio delle fondazioni e "il perseguimento delle loro finalità istituzionali" e, dall'altro, ne evidenzia lo scopo precipuo nello "sviluppo del territorio". Secondo il Tar tali indicazioni legislative non costituiscono un *vulnus* all'autonomia statutaria delle fondazioni, alle quali rimane, comunque, la scelta del proprio territorio di riferimento. L'attenzione riservata alle istanze del territorio, delle quali gli enti locali sono i naturali soggetti esponenziali, va considerata, piuttosto, pienamente compatibile con i principi costituzionali, atteso che il nuovo assetto normativo si è limitato a sviluppare sul punto la disciplina predisposta dal d.lgs. 153/99, adeguandosi nel contempo alla riforma del Capo V della Costituzione, che ha attribuito un ruolo centrale agli enti territoriali intermedi, indicati all'art. 114 Cost.

distribuzione delle risorse e dando altresì preferenza ai settori di maggiore rilevanza sociale⁵⁶, determinano un'eccessiva restrizione del potere di scelta delle fondazioni, in evidente contrasto con l'affermata natura privatistica delle stesse⁵⁷.

A fronte di queste contestazioni, il Tar Lazio, assunto il riconoscimento della "piena autonomia statutaria e gestionale"⁵⁸ delle fondazioni quale principio guida sia per l'interpretazione sia per la valutazione di legittimità delle disposizioni, è chiamato a verificare se, con il nuovo assetto normativo, sia stato superato il "grado di compromissione che è possibile imprimere all'autonomia privata ... senza che ciò si traduca in uno stravolgimento della sua stessa nozione e del suo nucleo essenziale, che la Carta costituzionale ha inteso preservare, soprattutto con le modifiche introdotte dagli artt. 117 e 118 Cost."⁵⁹. Muovendo da tale presupposto, nell'ordinanza del Tar si ritengono non manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate sull'art. 11, comma 1, 2, 3 e 4, della l. 448 del 2001 e degli artt. 2 e 3, del d.m. 217 del 2002 le quali, innanzitutto, comportano una sostanziale negazione del modello di fondazione, voluto dal legislatore solo due anni prima e non espressamente abrogato dalla nuova normativa nella quale,

⁵⁶ Art. 11, comma 1, 2 e 3, l. 448/2001; art. 2, comma 2, d.lgs. 153/99; art. 2, d.m. 217/2002.

⁵⁷ Tale vizio sarebbe, inoltre, aggravato da due previsioni: 1) un'individuazione dei settori ammessi del tutto casuale o, quanto meno, avulsa dalla realtà storica delle fondazioni alle quali viene assegnata dalla nuova normativa la cura di interessi da sempre appannaggio esclusivo della pubblica amministrazione (es. la prevenzione della criminalità e la pubblica sicurezza, la realizzazione di beni pubblici e di pubblica utilità -ex art. 7, l. 1 agosto 2002, n. 166-, l'edilizia popolare locale, la sicurezza alimentare e l'agricoltura di qualità); 2) l'attribuzione all'Autorità di vigilanza di un potere di controllo, *sub specie* di autorizzazione, sulle delibere di individuazione dei settori rilevanti (art. 2, comma 2, d.m. 217/2002) e di un potere di segnalazione dei settori verso i quali orientare la complessiva attività delle fondazioni (art. 2, comma 4, d.m. 217/2002).

⁵⁸ L'attribuzione di una piena autonomia statutaria e gestionale, quale emerge dal diritto positivo, è il risultato dell'evoluzione legislativa, che nel corso di un decennio ha portato a compimento il processo di separazione delle stesse dalle banche ex pubbliche conferitarie, processo che si inserisce in quello più ampio di privatizzazione dell'intero settore creditizio. La *ratio* del riconoscimento della natura giuridica privata alle fondazioni ex bancarie va individuata, secondo il Consiglio di Stato, nell'intenzione del legislatore di privilegiare l'appartenenza, quanto meno morale, del patrimonio accumulato nel corso di decenni dalle banche pubbliche alla collettività dei depositanti risparmiatori e dei beneficiari del credito (Cons. Stato, 1° luglio 2002, n. 1354, *cit.*)

⁵⁹ Cons. Stato, 1° luglio 2002, n. 1354, *cit.*

pertanto, le fondazioni *ex bancarie* continuano ad essere definite come “persone giuridiche di diritto privato”⁶⁰. La compressione del “contenuto minimo” di tale qualificazione, frutto di una decennale evoluzione legislativa, determina un’irragionevole compromissione tanto del diritto di associazione dei cittadini (art. 18 Cost.), quanto dei diritti dell’uomo nelle formazioni sociali ammesse dall’ordinamento (art. 2 Cost.).

Secondo i Giudici amministrativi, l’intervento riformatore del 2002, prevedendo la sovrapposizione di una volontà eteronoma a quella propria dell’ente determina, da un lato, uno snaturamento dell’autonomia privata, sottoposta *ex lege* a forme di controllo e di coordinamento esclusivamente per “fini sociali” (art. 41 Cost.); e, dall’altro lato, rende possibile una pervasività dei pubblici poteri del tutto incompatibile con il principio di sussidiarietà orizzontale affermato dall’art. 118, comma 4, Cost.⁶¹ ed in contrasto con l’art. 117 Cost.⁶²

⁶⁰ Il Tar ha ritenuto non manifestamente infondata la questione sollevata in ordine all’art. 11, comma 14, l. 448/2001 ed all’art. 9, d.m. 217/2002, nella parte in cui prevedono la decadenza degli organi e, nelle more della loro ricostituzione, la facoltà di quelli in *prorogatio* di limitarsi all’ordinaria amministrazione. Tutto ciò risulterebbe in contrasto con la natura privatistica comunque riconosciuta di detti enti, rispetto ai quali trovano applicazione gli artt. 2, 3, 18, 41, 117 e 118 Cost. a garanzia della piena autonomia statutaria e gestionale.

⁶¹ I Giudici amministrativi sono giunti alla conclusione che ferma restando la natura privata delle fondazioni bancarie, “se è riconosciuto uno spazio per interventi del legislatore *ab externo* in sede di controllo e di vigilanza, altrettanto non può darsi per atti di indirizzo e ancor meno per interventi di carattere dirigenziale. La ragione è evidente: l’organizzazione pubblica può giovare dell’attività di iniziativa del privato, che può favorire predisponendo, se del caso, anche un sistema di vigilanza su di esse; non può, però, solleccarle né tanto meno sostituire la propria volontà (nel campo dell’organizzazione, dell’individuazione dei fini, e della spendita del patrimonio) a quelle delle persone giuridiche di diritto privato, che si connotano, appunto, per la loro genesi volontaristica”.

⁶² Secondo il Tar non appare manifestamente infondato il dubbio di violazione dell’art. 117 Cost. derivante dal fatto che alcuni dei settori indicati dal legislatore rientrano, in realtà, nell’ambito delle materie che la norma costituzionale attribuisce alla potestà legislativa concorrente (protezione civile, ricerca ed i beni culturali) o esclusiva delle Regioni (assistenza, edilizia locale popolare e agricoltura). In queste ipotesi si realizza un’indebita intrusione della legge statale nella sfera di attribuzione delle Regioni, riservando così allo Stato pervasi poteri (amministrativi) di indirizzo. Inoltre, è in contrasto con l’art. 117 Cost. l’ultimo periodo dell’art. 1, comma 1, lett. c *bis*, d.lgs. 153/99 che attribuisce all’Autorità di vigilanza il potere di modificare “i settori ammessi” con regolamento da emanare ai sensi dell’art. 17, comma 3, l. 400/88. Tale disposizione realizza una forma di delegificazione - ad opera di una fonte di rango secondario di mera esecuzione, qual è il regolamento con-

Il Tar Lazio, poi, con specifico riferimento alla composizione degli organi, ha sottolineato come l'obbligatoria preponderanza della componente pubblicistica contrasti, in primo luogo, con il carattere della "pienezza" del potere che la stessa normativa attribuisce alle persone giuridiche in questione sia di costituire liberamente il proprio organo di governo, rendendolo adatto al perseguimento dei loro fini istituzionali; sia di determinare la propria linea di azione, riservando alla pubblica amministrazione una funzione di vigilanza che serve esclusivamente ad assicurare il corretto esercizio dell'autonomia stessa⁶³. Infatti, da un lato si determina l'assenza di quelle personalità che, "per professionalità, competenza ed esperienza"⁶⁴, possono meglio contribuire allo svolgimento dell'attività istituzionale; dall'altro, una composizione sbilanciata dell'organo di indirizzo fa venir meno, nell'ambito dello stesso, l'ordinaria dialettica che consente l'individuazione dei reali interessi propri della persona giuridica, privilegiando, piuttosto quelli propri degli enti pubblici designanti o, comunque delle collettività locali che si riconoscono in essi.

Anche in materia di incompatibilità il Tar Lazio è concorde con l'Associazione delle Casse di Risparmio e con le altre fondazioni *ex* bancarie nel ritenere non manifestamente infondata la questione sollevata in relazione al regime di in-

templato dall'art. 17, comma 1 - che non è consentita dal nostro ordinamento, se non attraverso i regolamenti di delegificazione contemplati dall'art. 17, comma 2, l. 400/88 i quali presuppongono che le leggi che li autorizzano ad innovare in deroga al principio di gerarchia delle fonti, indichino le norme generali regolatrici della materia, assenti nel caso delle fondazioni.

⁶³ La legge coerentemente con la natura privatistica dell'ente ha esclusivamente il potere di dettare le regole che fanno da cornice al libero esplicarsi dell'autonomia delle persone giuridiche in questione, in funzione del raggiungimento degli scopi, di rilievo sociale ad esse attribuiti. Quanto detto trova conferma nell'originaria formulazione dell'art. 4, comma 1, lett. c), d.lgs. 153/99 che al fine di assicurare la formazione di un organo in grado di perseguire al meglio le finalità istituzionali proprie ed esclusive delle fondazioni, si limitava a prescrivere *ab externo* che i soggetti designati fossero in possesso dei requisiti di professionalità ed onorabilità.

⁶⁴ Dubbi di legittimità possono essere sollevati anche nei confronti dell'art. 4, comma 1, lett. c), d.lgs. 153/99 rinovellato che postula per i soli componenti provenienti dalla società civile la sussistenza dei requisiti di "professionalità, competenza ed esperienza nei settori in cui è rivolta l'attività della fondazione"; mentre per i soggetti designati agli enti di cui all'art. 114 Cost. richiede una semplice non meglio specificata "qualificazione", che non essendo riferita ai fini ed alle attività proprie delle fondazioni, fornisce l'ulteriore dimostrazione dell'eterogenea composizione dell'organo di indirizzo.

Le fondazioni ex bancarie in Italia: i recenti interventi legislativi

compatibilità assoluta riguardante tutti i soggetti che siano impiegati in posizioni di vertice in società bancarie, finanziarie od assicurative⁶⁵. Infatti, se, da un lato, la suddetta incompatibilità trova fondamento logico e giuridico con riferimento alla società bancaria conferitaria, posto che lo scopo che la normativa si prefigge è proprio quello di garantire il netto distacco di tale società dalla fondazione bancaria; dall'altro, risulta eccessiva ed ingiustificata la prescrizione di una radicale separazione tra le società bancarie, finanziarie od assicurative e le fondazioni bancarie, finalizzata ad evitare possibili interferenze pregiudizievoli, ma che rischia di impedire a soggetti particolarmente adatti di partecipare alla vita delle fondazioni, con rilevanti svantaggi per le stesse. Secondo il Tar l'obiettivo perseguito dal legislatore potrebbe essere raggiunto, operando non una scelta aprioristica e radicale, ma agendo caso per caso, attraverso l'applicazione delle ordinarie regole in materia di conflitti di interessi. Allo stesso modo andrebbero disciplinate le ipotesi di incompatibilità tra lo *status* di componente di un organo della fondazione e soggetto portatore di interessi riferibili ai destinatari degli interventi delle fondazioni.

L'ultimo aspetto della nuova disciplina delle fondazioni bancarie contestato dagli stessi *ex* enti conferenti è l'indeterminatezza della definizione di partecipazione di controllo introdotta dalla nuova disciplina – il controllo è riconducibile a più fondazioni, direttamente e indirettamente, “in qualunque modo e comunque esso sia determinato”⁶⁶. Il Tar rileva l'irragionevolezza di tale disposizione che ai fini della nozione di controllo configura come essenziale il collegamento fra le fondazioni bancarie e solo fra di esse, come se fossero un settore in sé conchiuso, sicché assumerebbe rilievo anche la semplice circostanza di appartenenza ad esso, a prescindere dall'esistenza di accordi o, quanto meno, di rapporti giuridicamente rilevanti fra le stesse.

Sotto un profilo radicalmente diverso, inoltre, alcune Regioni (Marche, Emilia Romagna, Toscana ed Umbria) hanno eccepito l'incostituzionalità della l. n.

⁶⁵ Anche se l'art. 80, comma 20, l. 289/2002 ha modificato l'art. 4, comma 3, d.lgs. 153/99 – riproposto nell'art. 5, comma 1, d.m. 217/2002 in maniera così pedissequa che il Consiglio di Stato (Cons. Stato, 1° luglio 2002, n. 1354, *cit.*) ha rilevato l'ultroneità della norma regolamentare – introducendo una disciplina totalmente diversa dalla precedente, la valutazione circa la contestata legittimità della disciplina contenuta nel d.m. 217/2002 deve essere condotta alla stregua della normativa vigente al momento dell'adozione del regolamento, posto che l'efficacia della nuova normativa rileva solo *de futuro*.

⁶⁶ Art. 6, comma 5 *bis*, d.lgs. 153/99 ed art. 7, comma 1, d.m. 217/2002.

448/2001 per violazione dell'art. 117 della Costituzione, sia perché tale normativa sarebbe andata ad incidere su materie di competenza concorrente delle Regioni e non su di una materia di legislazione dell'"ordinamento civile", sia perché l'art. 11 della l. n. 448/2001 riconosce al Ministro, quale Autorità di vigilanza, potestà regolamentari che, invece, spetterebbero alle Regioni, proprio perché si tratterebbe di materia di legislazione concorrente.

E' notizia recente il deposito in data 29 settembre 2003 delle sentenze della Corte costituzionale n. 300 e n. 301 che hanno deciso in ordine ai ricorsi presentati dalle Regioni Marche, Emilia Romagna, Toscana ed Umbria ed alle eccezioni sollevate dal Tar Lazio.

Con la sentenza n. 300 sono stati rigettati tutti i ricorsi presentati dalle Regioni Marche, Emilia Romagna, Toscana ed Umbria sul presupposto che nell'attuale momento storico le fondazioni non conservano natura bancaria e, quindi, non fanno parte del sistema creditizio⁶⁷. Si è, in sostanza, affermato con chiarezza che si tratta di persone giuridiche private senza fini di lucro: la metamorfosi delle fondazioni da enti creditizi in enti non *profit* è da ritenersi oramai completa ed alle Regioni è precluso di legiferare in questa materia trattandosi di soggetti che appartengono ad un ambito diverso da quello pubblicistico che è, invece, quello proprio delle Regioni stesse⁶⁸. Rispetto al 2001⁶⁹ la situazione normativa si è evoluta e, al di là di situazioni particolari, il periodo transitorio di 4 anni fissato per la dismissione da parti delle conferenti delle partecipazioni di controllo nelle società bancarie conferitarie -di cui all'art. 25 del

⁶⁷ Sul punto *vid.*, M. CLARICH e A. PISANESCHI, *Fondazioni bancarie: ultimo approdo?*, in *Giorn. Dir. amm.*, 2003, p. 1266

⁶⁸ Sul significato di tale decisione al fine individuare l'ambito di competenza della fonte statale, G. NAPOLITANO, *Le fondazioni di origine bancaria nell' "ordinamento civile": alla ricerca del corretto equilibrio tra disciplina pubblica e autonomia privata*, in *Corr. Giur.*, 2003, p. 1576 ss.

⁶⁹ Cfr. Corte cost., 24 ottobre 2001, nn. 341 e 342, in *Giorn. Dir. amm.*, 2002, p. 139 ss., con commento di M. CLARICH e A. PISANESCHI. Su cui, M. ATELLI, *Le fondazioni di origine bancaria fra transizione infinita verso il diritto privato e innovazioni dell'ordinamento regionale in materia creditizia*, in *Giur. cost.*, 2001, p. 4187 ss.; E. F. M. EMANUELE, *op. cit.*, p. 244, nota n. 107.

d.lgs n. 153 del 1999- è trascorso⁷⁰, di talchè può ritenersi che la rottura del legame genetico e funzionale tra fondazioni e sistema creditizio si è pienamente verificata.

Proprio per la loro natura (persone giuridiche private senza fine di lucro), così come specificato dall'art. 2, comma 1, del d. lgs n. 153 del 1999, le fondazioni *ex bancarie* ricadono nella materia dell' "ordinamento civile" assegnata alla competenza esclusiva dello Stato⁷¹; mentre a nulla rileva il fatto che esse operino nel campo del non *profit* che è di competenza delle Regioni, ben potendo esse affiancare l'attività delle Regioni in specifici settori senza per questo trasformarsi in organismi regionali.

Sulla stessa lunghezza d'onda è la sentenza n. 301 che ha accolto numerose delle diverse questioni di legittimità costituzionale sollevate con ben nove ordinanze dal Tar Lazio e che si pone come uno dei due momenti di uno stesso iter argomentativo, che ha come punto di partenza la definizione della natura giuridica delle fondazioni *ex bancarie* e l'individuazione della fonte legislativa competente a disciplinarle, e come punto di arrivo la valutazione della legittimità costituzionale delle specifiche previsioni legislative adottate da quella fonte. E, una eventuale affermazione della competenza legislativa concorrente o della competenza regionale residuale anziché di quella statale esclusiva, nella sentenza n. 300, avrebbe avuto come effetto quello di determinare la totale illegittimità dell'art. 11 della l. n. 448 del 2001, oggetto di valutazione nella sentenza n. 301. In particolare nella sentenza n. 301 è stata operata una interpretazione adeguatrice della l. n. 448 del 2001 sotto diversi profili, al fine di renderla compatibile con la natura privata e non *profit* delle fondazioni.

⁷⁰ Tale ragionamento della Corte appare, però, soggetto a critica ove si consideri che il termine quadriennale fissato per le operazioni di dismissione è stato prorogato al 31.12.2005.

⁷¹ *Vid.*, sul punto, M. COSULIC, *La natura giuridica delle fondazioni di origine bancaria nel quadro del nuovo titolo V della Costituzione (note a margine delle sentenze n. 300 e 301 del 2003)*, relazione tenuta il 29 ottobre 2003 al Centro di Ricerca delle Amministrazioni pubbliche "Vittorio Bachelet" della Lluís Guido Carli; nonché L. TORCHIA, *I limiti del controllo pubblico sull'autonomia privata*, in *Fondazioni bancarie tra autonomia privata e guida pubblica*, cit., p. 71 s., che sottolinea come, al fine di fornire un solido fondamento alla potestà regolamentare statale in materia, è stata proprio l'Autorità di vigilanza, che ha predisposto il regolamento attuativo, ad affermare la natura privatistica delle conferenti.

Nonostante ciò, è doveroso segnalare che nella sentenza n. 301 la illegittimità costituzionale delle varie disposizioni è stata basata non sempre su ragioni connesse con la violazione della natura privata dell'ente, bensì con la violazione di altri principi costituzionalmente garantiti⁷². Così, da un lato è stato ritenuto illegittimo il comma 1 dell'art. 4 del d.lgs. n. 153 del 1999, per violazione dell'art. 76 Cost., essendo questo andato al di là dell'art. 2 della legge delega (l. n. 461/1998), attribuendo poteri di indirizzo all'Autorità di vigilanza: secondo la legge delega a questa autorità non spettano poteri di indirizzo ma solo poteri di controllo, ove i primi sono poteri conformativi dell'attività delle fondazioni, ed i secondi poteri di verifica dell'attività a parametri preventivamente fissati; dall'altro sono state dichiarate incostituzionali quelle disposizioni della riforma che riservano al Ministro del Tesoro il diritto di modificare, con regolamento, i settori di intervento delle fondazioni (l. n. 448/2001, art. 11, comma 1°), essendo il regolamento una fonte non idonea a tale scopo alla luce dell'art. 70 della Costituzione.

Nel contempo, si è affermato come la previsione legislativa che specifica i settori di intervento appaia legittima, in quanto riproduttiva, vista la loro ampiezza e varietà, di tutte le attività proprie e caratteristiche delle fondazioni, di talchè non appare lesiva della loro autonomia, gestionale e statutaria, tenuto conto che ogni persona giuridica di diritto privato deve essere caratterizzata da uno scopo che ne impronta l'attività. E, poi, appare evidente che la *ratio legis* è stata quella di evitare una dispersione, con finanziamenti a pioggia, degli interventi deliberati dalle fondazioni. Tuttavia, i riferimenti a settori che evocano materie per loro natura appartenenti ai pubblici poteri devono essere interpretati in senso logicamente compatibile con il carattere delle fondazioni stesse ed al di là della lettera della norma. Ed anche con riferimento al comma 3, art. 11, l. 448/2001, la Corte pur avendo affermato la legittimità della disposizione -sia ove statuisce che le fondazioni indirizzano la propria attività in via esclusiva nei settori ammessi ed in via prevalente in quelli rilevanti, sia ove introduce quale criterio di preferenziale di scelta dei settori di intervento quello della rilevanza sociale- ne ha limitato fortemente l'efficacia in quanto, superata la lettera della norma, ha affermato che essa va vista come mera indicazione di carattere generale e priva, in quanto tale, di

⁷² Vid., sul punto, M. CLARIC e A. PISANESCHI, *op. ult. cit.*, p. 1267 s.; G. NAPOLITANO, *op. cit.*, p. 1580 ss.

Le fondazioni ex bancarie in Italia: i recenti interventi legislativi

carattere vincolante. Non a caso, autorevole dottrina ha sostenuto come essa “sembra esprimere delle clausole di stile più che delle norme giuridiche, dando l'impressione che l'interpretativa di rigetto si sia spinta sino all'*interpretatio abrogans*”⁷³.

Nel contempo, è stata ritenuta illegittima, la disposizione che fissa i criteri di composizione degli organi di indirizzo delle fondazioni: è incostituzionale, infatti, quella parte delle norma (art. 11, comma 4, l. n. 448/2001) che prevede una rappresentanza qualificata degli enti territoriali (Regioni, Province e Comuni), anziché una prevalente e qualificata rappresentanza degli enti pubblici e privati, espressione della realtà locale. Ciò rappresenta una chiara violazione del principio di ragionevolezza⁷⁴ ed avrebbe anche portato ad una nuova pubblicizzazione delle fondazioni, che sarebbero divenute enti “collaterali e serventi, o strumentali, di quelli territoriali”. Viene, perciò, confermata l'attuale composizione degli organi di indirizzo che potranno portare a termine il loro mandato sino alla scadenza naturale.

La Corte ha fornito anche altre significative interpretazioni della normativa in vigore, tra cui spicca il superamento della cosiddetta presunzione di controllo congiunto nel caso di presenza di più fondazioni nell'azionariato di una banca⁷⁵. Per i Giudici costituzionali si può parlare di controllo congiunto di più fondazioni nel capitale di una banca solamente se esiste la prova di un accordo fra di esse, come nell'ipotesi in cui le fondazioni siano legate da patti di sindacato: “le fondazioni devono essere legate da appositi accordi finalizzati al controllo bancario e che devono essere, in quanto tali, oggetto di specifica prova”, essendo, invece, insufficiente il semplice possesso di partecipazioni nella medesima azienda da parte di più fondazioni⁷⁶.

⁷³ M. COSULICH, *op. loc. ult. cit.*

⁷⁴ Sulla rilevanza nella decisione della Corte del principio di sussidiarietà orizzontale, ex art. 118 Cost., M. CLARICH e A. PISANESCHI, *op. ult. cit.*, p. 1267.

⁷⁵ Sul controllo esercitato dalle fondazioni sulle aziende di credito *vid.*, per tutti, V. CARIELLO, *Fondazioni bancarie e controllo congiunto*, in *Riv. Dir. civ.*, 2002, p. 879 ss.; S. RIZZINI BISINELLI, *Sulla nozione di controllo esercitato dalle fondazioni bancarie*, in *Le Società*, 2003, p. 185 ss.; R. CAMPÁS SAPERAS e B. PANSADORO, *La dismissione della partecipazione di controllo nella disciplina delle fondazioni bancarie*, *ivi*, 2003, p. 630 ss.

⁷⁶ Per l'analisi delle conseguenze di tale interpretazione sulle più importanti fondazioni ex bancarie operanti in Italia, A. M. SPALAZZI CAPRONI, *op. cit.*, p. 907.

Inoltre, per quanto concerne la questione delle incompatibilità la Corte ha di nuovo compiuto, attraverso l'interpretazione di rigetto, una lettura adeguatrice della disposizione al dettato costituzionale. Così, superando la lettera della norma, si è specificato che le cariche negli organi delle fondazioni sono incompatibili solamente con quelle in società bancarie, finanziarie ed assicurative "in rapporto di partecipazione azionaria o di controllo con la banca conferitaria". L'estensione delle incompatibilità a tutte le società bancarie, finanziarie ed assicurative anche se non in rapporti con la società bancaria conferitaria, andava al di là della *ratio* della norma che era unicamente quella di recidere i legami tra banca conferitaria e fondazione.

Infine, delineata natura ed assetto delle fondazioni, la Corte si sofferma sull'art. 11, comma 14, l. 448/2001 e, cioè, sulla decadenza degli organi in carica delle fondazioni che non hanno adeguato i propri statuti alle disposizioni della riforma Tremonti e sul limite dello svolgimento della sola attività di ordinaria amministrazione durante la *prorogatio*. La Corte, affermata la legittimità della disposizione, specifica, però, che essa per espressa previsione legislativa non si applica alle fondazioni associative, mentre per quelle istituzionali è applicabile solo in assenza di conformità della composizione dell'organo di indirizzo al dettato dell'art. 11 non, però, nel testo originario, bensì nella sua riformulazione dopo l'intervento del Giudice delle leggi, che lo ha reso sicuramente molto meno innovativo cosicché, di fatto, la decadenza degli organi in carica non si va a verificare.

In conclusione, alla luce delle affermazioni della Suprema Corte⁷⁷ emerge che non può non riconoscersi, in via definitiva, che le fondazioni sono persone giuridiche di diritto privato⁷⁸, autonome dagli enti pubblici dei quali non possono essere considerate strumentali, ma anche nettamente distinte dal settore creditizio al quale appartenevano, rappresentando oggi la più vera espressione del settore del

⁷⁷ Sull'impatto delle sentenze nn. 300 e 301 anche in prospettiva del giudizio di merito dinanzi al Tar Lazio, E. F. M. EMANUELE, *op. cit.*, p. 257 ss.

⁷⁸ Cfr. C. RAMPULLA, *La Corte si esercita in difficili equilibrismi sulle fondazioni bancarie*, in *Le Regioni*, 2004, in corso di pubblicazione, il quale, in considerazione della disciplina di carattere pubblicistico che regola le fondazioni *ex* bancarie e della permanenza di poteri in capo all'Autorità di vigilanza, sottolinea il forte condizionamento di tali enti di diritto comune da parte di disposizioni pubblicistiche, cosicché appare corretto definirle come enti privati di interesse pubblico.

Le fondazioni ex bancarie in Italia: i recenti interventi legislativi

non *profit*, mentre ogni diversa interpretazione in contrasto con le loro origini storiche e la loro autonomia appare superata.





FONDAZIONI E TERZO SETTORE: LE FONDAZIONI BANCARIE QUALI MODELLO PER UNA IPOTESI DI LAVORO

STEFANIA STEFANELLI
Assegnista di ricerca
Università degli Studi di Perugia

Sommario: I. PER UNA DEFINIZIONE DEL TERZO SETTORE — II. SUSSIDIARIETÀ E COMPLEMENTARITÀ DELL'INTERVENTO SOCIALE DELLO STATO — III. I TENTATIVI DI PUBBLICIZZAZIONE DEL TERZO SETTORE — IV. IL DIBATTITO CIRCA LA NATURA GIURIDICA DELLE FONDAZIONI — V. LA TESI PUBBLICISTICA — VI. SEGUE: I VINCOLI ALL'AUTONOMIA STATUTARIA — VII. SEGUE: I POTERI DELL'AUTORITÀ DI VIGILANZA — VIII. SEGUE: LA COMPOSIZIONE DEGLI ORGANI — IX. LA TESI PRIVATISTICA. L'AUTONOMIA STATUTARIA, ORGANIZZATIVA E GESTIONALE — X. LE FONDAZIONI COME ENTI COSTITUZIONALMENTE TUTELATI EX ART 2, PRIMO E SECONDO COMMA, COST. — XI. LA RIFORMA DELLE FONDAZIONI BANCARIE COME OCCASIONE DI ANTICIPAZIONE DELLA RIFORMA DELLE PERSONE GIURIDICHE PRIVATE E DEL TERZO SETTORE — XII. IL BILANCIAMENTO E L'INTERPRETAZIONE SISTEMATICA DEGLI ARTICOLI 2, 41 E 42 DELLA COSTITUZIONE. LE RAGIONI DEI VINCOLI ALL'AUTONOMIA DELLE FONDAZIONI.

I. PER UNA DEFINIZIONE DEL TERZO SETTORE.

In Italia — per quanto si dirà oltre anche nell'ordinamento comunitario — è arduo rinvenire un nozione univoca di terzo settore, né tra gli elaborati normativi, né attraverso pronunce giurisprudenziali, né in termini sociologici di assoluta certezza.

Dedicandoci solo alle definizioni *lato sensu* giuridiche, ricordiamo il precetto dell'art. 2 del Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 30 marzo 2001, recante l'Atto di indirizzo e coordinamento sui sistemi di affidamento dei servizi alla persona ai sensi dell'art. 5 della legge 8 novembre 2000, n. 328, che recita testualmente "Ai fini del presente atto si considerano soggetti del *terzo settore*: le organizzazioni di volontariato, le associazioni e gli enti di promozione sociale, gli organismi della cooperazione, le cooperative sociali, le fondazioni, gli enti di patronato, altri soggetti privati non a scopo di lucro".

Altre fonti, tra cui si segnala la Legge 27 dicembre 1997, n. 449, contenente misure per la stabilizzazione della finanza pubblica, all'art. 59 distingue, ai fini dell'erogazione di benefici da parte del Fondo per le politiche sociali ivi istituito, associazioni e organismi operanti nel volontariato da quelli operanti nel *terzo settore*, senza altro aggiungere.

Solo con la legge del 7 dicembre 2000, n. 383, sono stati dettati i principi fondamentali e le norme per la valorizzazione dell'associazionismo liberamente costituito per la promozione sociale, stabilendo i criteri guida cui regioni e province dovranno attenersi nel disciplinare i rapporti intercorrenti tra le istituzioni autonome pubbliche e le associazioni di promozione sociale.

Come si è visto, prima di tale fonte – che ambisce a qualificarsi come legge quadro – la varietà organizzativa del terzo settore e la sua possibile articolazione, sotto il profilo civilistico, nelle sole due tipologie generali di associazioni e fondazioni, non aveva consentito di pervenire ad una definizione unitaria e globale del *non profit*, settore nel quale si sono affastellate riforme parziali e spesso indirizzate al solo regime tributario, tra le quali si segnala il d. lgs. 460/97 che aveva introdotto tra i destinatari delle agevolazioni due figure non contemplate dalla normativa fiscale preesistente: le associazioni di formazione extra-scolastica della persona e le associazioni di promozione sociale; tra le quali si comprendevano, secondo l'interpretazione ministeriale, "le associazioni che promuovono la solidarietà, il volontariato nonché l'aggregazione sociale anche attraverso lo svolgimento di attività culturali o sportive al fine di innalzare la qualità della vita".

Meritano attenzione, in particolare, ai fini che qui interessano:

a) l'indifferenza rispetto alla forma giuridica associativa o istituzionale prescelta, ed alla stessa personalità giuridica, derivando la disciplina speciale dalla

semplice iscrizione in appositi registri, subordinata esclusivamente alla previsione statutaria di requisiti di democraticità e utilità sociale;

b) l'aver attribuito a tali associazioni la legittimazione all'azione e all'intervento nei giudizi promossi da terzi per la tutela degli interessi dell'organismo, nonché nei giudizi civili e penali per il risarcimento dei danni derivanti dalla lesione di interessi collettivi concernenti le finalità generali perseguite dall'associazione, e a promuovere giudizi amministrativi per l'annullamento di atti illegittimi adottati dalle pubbliche amministrazioni in lesione dei medesimi interessi.

c) la previsione di contributi statali e degli enti locali al finanziamento di progetti ricompresi nei fini statutarî, e l'istituzione di un Fondo per l'associazionismo stabilmente incaricato di sostenere le iniziative di formazione ed i progetti elaborati dalle associazioni iscritte nei ricordati registri.

d) agevolazioni fiscali, autorizzazioni all'esercizio di attività turistico-ricettive in favore per i propri associati, e concessione in comodato di beni pubblici per lo svolgimento delle attività istituzionali.

Anche gli organi dell'Unione Europea hanno sottolineato che "i concetti e le espressioni 'settore non commerciale' e 'terzo settore' rimangono relativamente vaghi"¹ senza che ciò sia di ostacolo alla rilevanza effettiva "del ruolo assunto nell'ambito della 'società civile organizzata' dai 'servizi sociali privati senza scopo di lucro' che contribuiscono a vari obiettivi d'interesse generale in Europa", spesso anche se negletti dalle stesse istituzioni comuni.

Con espressione che non lascia margine ad obiezioni il Comitato economico e sociale ribadisce che "ciò non giustifica, tuttavia, il ritardo nello sforzo di far luce sulle realtà tangibili che essi ricoprono e designano, soprattutto nel settore delle associazioni, fondazioni, cooperative e mutue. Il fatto di non occuparsene, di non menzionarle se non con qualche vago e formale riferimento o gesto di deferenza nei confronti delle ONG, significherebbe mantenere una lacuna, un'ulteriore 'im-

¹ Così testualmente il parere del Comitato economico e sociale in merito alla "Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato economico e sociale e al Comitato delle regioni - Quadro di valutazione dei progressi compiuti nell'attuazione dell'Agenda per la politica sociale" (COM(2002) 89 def.), in *G.U.C.E.* n. C 241 del 07/10/2002 p. 0104 - 0107.

precisione' nel progetto sociale europeo, ovvero lesinare, perdere tempo, tardare ad impiegare un potenziale prezioso che è al contempo forte e fragile".

Ed anche a proposito dei servizi sociali elargiti da enti senza scopo di lucro, il legislatore comunitario mostra di tenere in minimo conto le distinzioni istituzionali tra i vari attori del settore, personificati o meno, riassunti nella "categoria di organismi privati senza scopo di lucro, con statuto diverso a seconda degli Stati (associazioni, fondazioni), il cui scopo è di agire nel settore sanitario e dell'assistenza sociale senza astenersi dal compiere, se del caso, azioni economiche subordinate alle loro finalità sociali fondamentali. L'espressione "senza scopo di lucro" sta ad indicare che, qualora vengano realizzati degli utili, essi non sono distribuiti ma reinvestiti nello sviluppo delle missioni sociali d'interesse generale di tali organismi. Significa anche, beninteso, che il primo scopo di tali organismi non è quello di massimizzare gli utili"².

Del resto, la dichiarazione n. 23 allegata al Trattato di Maastricht l'Unione europea riconosce "le associazioni e le fondazioni di solidarietà sociale, in quanto organismi responsabili di istituti e servizi sociali" e la necessaria cooperazione con le associazioni del settore sociale, la cui importanza è altresì sottolineata nel Libro bianco sul futuro della politica sociale europea.

Da ultimo, ma non per ragioni di importanza, il progetto di Costituzione europea, presentato al Presidente del Consiglio Europeo a Roma il 18 luglio 2003, all'art. 12 riconosce "il diritto di associazione a tutti i livelli, segnatamente politico, sindacale e civico", promuovendo all'art. 47 il dialogo tra le parti sociali.

II. SUSSIDIARIETÀ E COMPLEMENTARITÀ DELL'INTERVENTO SOCIALE DELLO STATO

Se, secondo l'insegnamento di M. FOUCAULT nel XVIII secolo, a seguito della privatizzazione dell'assistenza decisa dall'amministrazione britannica sorsero le prime società "di amici", a scopo benefico, di assicurazione e di mutuo soccorso, oggi il terzo settore può svolgere sia una funzione caritativa filantropica, anche ispirata alle dottrine cattoliche, sia costituire uno strumento di contenimento dei

² Parere del Comitato economico e sociale sul tema "I servizi sociali privati senza scopo di lucro nel contesto dei servizi d'interesse generale in Europa", in *G.U.C.E.* n. C 311 del 07/11/2001 p.. 0033 – 0038.

fenomeni di esclusione prodotti finora dalle economie di mercato, sia realizzazione una funzione promozionale per una nuova economia sociale.

In ogni caso, si deve constatare come anche il soggettivismo morale kantiano considera la beneficenza un obbligo derivante da ragione, da distinguersi dalla “benevolenza”, che “è il piacere che sentiamo per la felicità o il benessere degli altri”, perché la beneficenza “è l’obbligo, che la ragione impone al soggetto, di accogliere questa massima come legge universale”³.

Con l’espressione sociologica di Terzo settore talvolta si intende anche la ricerca di una via alternativa al capitalismo e alla pianificazione statale dell’economia, che sia fondata sui valori della solidarietà, della democrazia e della partecipazione, generando così “capitale sociale”, in termini di occupazione, servizi alla collettività, promozione dei valori civili.

È vero, comunque, che l’interesse generale per il settore *non profit* nel periodo più recente deriva dal fatto che una grande platea di osservatori individua nel proprio sviluppo la possibilità di ridurre il costo dei servizi per la collettività e di incrementarne la qualità e la quantità a parità di costo⁴.

Nello Stato sociale di diritto le organizzazioni del terzo settore esercitano, infatti, il proprio ruolo con modalità distinte in funzione dell’organizzazione del sistema di protezione sociale. Tuttavia, indipendentemente dall’eterogeneità dei meccanismi osservati, vi sono delle costanti.

a) in numerosi Paesi, agli organismi sociali e ai membri della società civile incombe di fatto la responsabilità di fornire dei servizi e di gestire degli istituti nel campo della solidarietà sanitaria e sociale: case di riposo, istituti per bambini e adulti handicappati, strutture per l’assistenza ai minori, attività sociali in campo pedagogico, comunità alloggio e centri di reinserimento sociale, asili nido, scuole materne, centri di assistenza sanitaria, centri sociali, case di cura private senza fini di lucro, servizi di aiuto a domicilio, servizi infermieristici e di assistenza sanitaria, di aiuti domestici, e di aiuto alla vita;

³ I. KANT, *Die Metaphysik der Sitten*, trad. it. di G. VIDARI, *La metafisica dei costumi*, Bari, 1973, p. 320. *Amplius* si veda A. PALAZZO – I. FERRANTI, *Etica del diritto privato*, 2002, I, p. 320 e ivi nota 16.

⁴ E. PEZZOLLA, in <www.terzosettore.it>, visitato il 30.10.2003.

b) in altri Paesi si assiste alla collaborazione di enti pubblici e organismi sociali privati senza scopo di lucro nel settore sanitario e dei servizi sociali, anche al fine di contenere la spesa pubblica a fronte delle aumentate necessità sociali, in termini quantitativi e soprattutto qualitativi;

c) ovvero, gli organismi privati senza fini di lucro contribuiscono allo sviluppo della ricchezza delle economie e degli Stati e svolgono un ruolo importante in termini di creazione di posti di lavoro e di sviluppo locale.

In tale quadro, qual è il ruolo degli Stati? Si tratta di dedurre l'intervento pubblico nel sostegno sociale in via residuale rispetto alle iniziative private, o è vero il contrario?

Se a questi interrogativi possono darsi risposte differenti in dipendenza degli orientamenti politici e sociologici, non può dubitarsi che, in ogni caso, stante l'accettazione della compresenza degli enti privati, lo Stato che voglia avvalersi dei servizi da questi erogati non può eliminarne, di fatto o di diritto, la soggettività e l'autonomia di diritto privato. Pena, nel breve e lungo periodo, l'estinzione di tali enti.

Avverte il Comitato economico e sociale UE, nel citato parere sui servizi sociali, che "la questione, certamente difficile ma fondamentale, relativa al modello sociale europeo è di sapere come riservare, nell'UE, un posto legittimo ed utile ai servizi sociali tra il "totalmente pubblico" e il "solo commerciale". I servizi sociali sono normalmente indotti ad esercitare delle attività economiche in taluni settori. Tuttavia, se si vogliono rispettare il loro apporto e le loro competenze, occorre evitare di banalizzarli e di riservare loro indistintamente lo stesso trattamento riservato alle imprese commerciali che incontrano e cui si affiancano in taluni settori della loro attività".

In Italia, i numeri del terzo settore sono piuttosto rilevanti, si ritiene che sussistano circa 220.000 imprese *non profit*, per la maggior parte di natura associativa e con capitale limitato. Ben differente è la condizione delle fondazioni bancarie, prodotte dalla privatizzazione degli istituti di credito di diritto pubblico, e che di quegli enti hanno ereditato la ricchezza economica e patrimoniale.

È dunque interessante prendere a parametro le vicende legislative e amministrative che hanno interessato questi enti per valutare quale sia la tendenza del legislatore rispetto al terzo settore, non da ultimo per difenderne l'autonomia di

matrice privatistica, e anche la capacità imprenditoriale, al fine di reperire le risorse necessarie, in assenza di sovvenzioni statali, per l'erogazione dei servizi.

III. I TENTATIVI DI PUBBLICIZZAZIONE DEL TERZO SETTORE E NELLA SPECIE DELLE FONDAZIONI BANCARIE

Nate come enti conferenti l'azienda bancaria nelle società per azioni costituite con la legge 30 luglio 1990, n. 218 e il successivo decreto legislativo 20 novembre 1990, n. 356 quali enti pubblici gestori della partecipazione al capitale delle società conferitarie, a seguito dell'obbligo di cessione del pacchetto di maggioranza dettato dapprima dal decreto-legge 31 maggio 1994, n. 332 e quindi più incisivamente dalla legge di delega 23 dicembre 1998, n. 461 e dal conseguente decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153, esse hanno cessato di essere enti pubblici dal momento dell'approvazione, entro centoottanta giorni dall'entrata in vigore del d. lgs. n. 153, a norma dell'art. 2, comma 1, lettera l), della legge n. 461, delle modifiche statutarie rese necessarie per l'adeguamento alle nuove disposizioni, e sono state legislativamente definite proprio dall'art. 2 del d. lgs. n. 153 del 1999 "fondazioni", "persone giuridiche private senza fine di lucro, dotate di piena autonomia statutaria e gestionale" che "perseguono esclusivamente scopi di utilità sociale e di promozione dello sviluppo economico secondo quanto previsto dai rispettivi statuti".

Tuttavia, con i commi 1 e 4 dell'articolo 11 della legge 448 del 2001 (legge finanziaria per il 2002), e con il comma 1 lettera g) e comma 10 lettera e) dell'articolo 4 del decreto legislativo 153 del 1999 sono stati attribuiti al Ministero del Tesoro, ente di vigilanza sugli istituti di credito, poteri particolarmente incisivi, quale quello di modificare con proprio regolamento i settori ammessi all'attività delle fondazioni, nonché di emanare atti di indirizzo generale vincolanti per gli enti, ed è stato introdotto l'obbligo di una prevalente rappresentanza degli enti locali nei consigli di amministrazione delle fondazioni.

Sebbene l'obbligo di dismissione del capitale investito nelle banche sia stato dapprima prorogato e poi escluso per le fondazioni di più modeste dimensioni dal comma 1-bis dell'art. 25 del d. lgs. n. 153, introdotto dal comma 13 dell'art. 11 della legge n. 448 del 2001, dal comma 3-bis del medesimo articolo, introdotto dall'art. 80, comma 20, lettera b), della legge n. 289 del 2002; e, da ultimo, dalle modifiche apportate ai commi 1 e 3-bis dello stesso articolo 25, a opera del

decreto-legge 24 giugno 2003 n. 143, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° agosto 2003, n. 212, la voce delle fondazioni e del terzo settore si è levata contro il principio, accolto dal legislatore, di pubblicizzazione delle fondazioni bancarie anche attraverso l'obbligo di sovvenzione delle grandi opere pubbliche.

Ruolo determinante ha svolto, per la risoluzione delle questioni di legittimità costituzionale sollevate da alcune regioni italiane e decise dalla Corte Costituzionale con sent. 303 del 29 settembre 2003, proprio la natura privatistica degli enti in questione, tant'è che la stessa consulta ha ribadito che "ciò che conta ormai, in definitiva, ... è la qualificazione degli enti in questione quali fondazioni-persone giuridiche private, data dall'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 153 del 1999, indipendentemente dall'eventuale perdurare di loro coinvolgimenti in partecipazioni bancarie che la legge ancora consenta per ragioni particolari"⁵.

IV. IL DIBATTITO CIRCA LA NATURA GIURIDICA DELLE FONDAZIONI

La legislazione che si è susseguita nell'ultimo decennio a disciplinare gli enti in commento si è ripetutamente fatta carico, nel momento in cui ne definiva la funzione e la struttura, di definirne altresì la natura giuridica, secondo alcuni Autori allo scopo di rafforzare le previsioni direttamente imperative indicandone la *ratio* o il fondamento, secondo altra tesi per celare, malamente, scopi opposti al principio enunciato.

Per prima, la legge Amato del 30 luglio 1990, n. 356, ha definito gli enti conferenti quali «enti pubblici» (così il Titolo III) aventi «piena capacità di diritto pubblico».

Già allora si pose in evidenza che "lex imperat, non docet"⁶, e che la capacità di diritto pubblico, come quella di diritto privato, è una pura finzione, non avendo mai goduto né gli enti conferenti né le Casse di Risparmio, di alcuna prerogativa riconducibile alla potestà di imperio, nella quale si sostanzia la capacità degli enti pubblici.

⁵ *Id.* Corte Cost. 29 settembre 2003, n. 303 in:

<www.vita.it/articolo/index.php3?NWSID=35781>, visitato il 30 settembre 2003.

⁶ F. GALGANO, *Sulle cosiddette fondazioni bancarie*, in *Contratto e impresa*, 1996, p. 811.

La definizione veniva così ritenuta «formula priva di contenuto normativo... meccanica e acritica deduzione della antica qualificazione dottrinale delle Casse di Risparmio quali enti pubblici: una qualificazione che ... aveva perso significato ancora prima della “legge Amato” e che, dopo questa legge, ha perduto ogni residua possibilità di giustificazione»⁷.

E, anzi, abrogato il testo unico del 1929 e le disposizioni in materia di nomina governativa di presidenti e vicepresidenti delle Casse, si riteneva che nulla dell'antico spirito pubblicistico che ispirava quella legislazione fosse sopravvissuto per gli enti conferenti i quali, eccettuate le previsioni speciali sui controlli derivanti dal possesso del pacchetto azionario della società bancaria, si trovano nella stessa condizione delle associazioni o delle fondazioni regolate dal codice civile, e tutt'al più possono essere ricondotti al novero delle «altre istituzioni di carattere privato»⁸ di cui all'oggi abrogato art. 12 del codice civile, «che non sono né associazioni né fondazioni e che sono contraddistinte dalla loro destinazione ad uno scopo»⁹.

Di qui il predicato di incostituzionalità dell'art. 23 del d. lgs. n. 356 del 1990 e di qualsiasi altra disposizione di legge che, in violazione della libertà di associazione garantita dall'art. 18 della Costituzione, determini gli enti e le istituzioni aventi diritto a partecipare all'assemblea degli enti conferenti, comprimendo la libertà statutaria di determinare le condizioni di ammissione degli associati, a norma dell'art. 16 c.c.¹⁰.

Si è obiettato¹¹ che «un tale rinvio ad un siffatto terzo genere si è mostrato nella pratica privo di utilità, perché non è altro che una via d'uscita virtuale verso uno spazio che subito si mostra vuoto di diritto: a questa figura residuale, infatti, oltre il riconoscimento, non corrisponde un regime giuridico, tanto che è rimasto, nell'elaborazione della dottrina come nella pratica giurisprudenziale, solo una scappatoia da utilizzare nei casi di commistione degli elementi dei due generi tipizzati (cui, in verità, s'è fatto assai poco ricorso)».

⁷ F. GALGANO, *Sulle cosiddette fondazioni bancarie*, cit., p. 812.

⁸ F. GALGANO, *Sulle cosiddette fondazioni bancarie*, cit., p. 824.

⁹ Relazione al Re n. 26.

¹⁰ F. GALGANO, *op. loc. ult. cit.*

¹¹ G. SEVERINI, *Organi delle fondazioni e organi delle fondazioni bancarie*, in *Atti del Convegno “Problemi delle fondazioni di origine bancaria”*, Perugia, 2002.

Secondo alcuni autori¹² militavano, tuttavia, per l'opzione privatistica alcune pressanti esigenze, subito recepite dalla legge Ciampi-Pinza, ed in particolare la possibilità di fruire del trattamento fiscale di favore riservato agli enti *non profit*, l'esclusione dal campo di applicabilità della legge sul procedimento amministrativo n. 241 del 1990 e, non ultima, l'esclusione della qualifica di pubblico ufficiale degli amministratori, anche a fini penali.

Dibattito, questo, che non ha trovato requie, ed anzi si è acuito all'esito della novella alla legge Ciampi, dettata con D. Lgs. n. 153 del 1999, che all'art. 2, primo comma, qualifica, come già abbiamo ricordato, le fondazioni bancarie «persone giuridiche private senza fine di lucro, dotate di piena autonomia statutaria e gestionale».

Secondo ALPA¹³, «il nuovo testo ha proceduto in un modo per così dire compromissorio: fatto impiego del termine «fondazione» ma ha mantenuto del modello tradizionale, o, come si dice, del tipo ideale ben poche caratteristiche, in quanto al *nomen iuris* non corrispondono tutti i contenuti sostanziali che esso evoca», in considerazione del vincolo imposto alla scelta degli scopi istituzionali, all'assetto organizzativo, alla composizione del patrimonio e alla destinazione del reddito, alla gestione ed amministrazione, preordinati per legge. «Tutte previsioni che risultano estranee alla disciplina di diritto comune delle fondazioni e che configurano con una autonomia statutaria e gestionale di cui le fondazioni ordinarie sono dotate»¹⁴, limitazioni che fanno «agli enti una fisionomia loro propria che li allontana di molto dalla figura tradizionale di fondazione» per cui «o si è in presenza di una irragionevole limitazione della autonomia privata, costituzionalmente rilevante, o si è in presenza di una realtà (giuridica e fattuale) che non consente l'ascrizione *tout court* al genere (o tipo ideale) di fondazione, nonostante il *nomen iuris* accolto dal legislatore»¹⁵.

¹² Cfr. B. CAVALLO, *La natura giuridica delle fondazioni*, in *Atti del Convegno "problemi delle fondazioni di origine bancaria"*, cit.

¹³ G. ALPA, *Note minime sul patrimonio delle fondazioni bancarie*, in *Vita notarile*, 1999, 2, 492 ss., e in *Fondazioni*, suppl. alla rivista *Il risparmio*, 1999, n. 5-6, 19 e ss.

¹⁴ G. ALPA, *Note minime*, cit., 488.

¹⁵ G. ALPA, *Note minime*, loc. ult. cit.

Si obietta che la novella alla legge Ciampi non può essere accusata «di aver cambiato le carte in tavola in merito agli indici rivelatori della natura pubblica o privata delle fondazioni bancarie»¹⁶, perché non ha reso gli enti più pubblici di quanto non lo fossero.

La definizione legislativa è rimasta in vigore anche all'esito delle modifiche apportate, nonostante la proposta abrogazione, giacché nella prima versione del citato disegno di legge Tremonti, poi confluito nella legge finanziaria 2002, presentato alla Commissione Finanze del Senato, era stato stralciato il comma 1 dell'art. 11 dell'emendamento che, riprendendo le parole dell'art 2 del d. lgs. 153/1999, disponeva che "*Le Fondazioni sono persone giuridiche private senza fine di lucro*". L'omissione è stata poi sanata nel testo approvato dalla Camera dei Deputati, con il ripristino dell'originario dettato legislativo¹⁷.

Non è stato risolutivo neppure l'intervento in sede di interpretazione autentica dettato dall'art. 5 del d.l. 15 aprile 2002, n. 63, convertito in l. 15 giugno 2002, n. 112, che qualifica le fondazioni bancarie come soggetti caratterizzati da «un regime privatistico speciale rispetto a quello delle altre fondazioni», norma su cui, per essere collocata nella legge di adeguamento agli adempimenti comunitari iniziali a seguito di condanna per gli aiuti di Stato, e dunque diretta a garantire alle fondazioni un trattamento fiscale di favore, «rimane forte, e non certo ingiustificato, tuttavia, il sospetto che, con quest'ultimo passaggio parlamentare, si sia voluto suggellare la riforma varata pochi mesi prima, con l'art. 11 della legge finanziaria

¹⁶ F. MERUSI, *La vigilanza sulle fondazioni bancarie. Sull'incerta natura delle fondazioni bancarie*, in E. BANI (cur.), *Banche, vigilanza e dintorni*, Università di Pisa, 2002, 34; Cfr. ID., *Il commento* (Regolamento ai sensi dell'art. 11, comma 14, L. 28.12.2001, n. 448), in *Giorn. dir. amm.*, 2002, 1114 ss.

¹⁷ Cfr. intervento del Sen. CAMBURSANO, in *Resoconto stenografico* della seduta del Senato 21.12.2001: "Si sono accorti che era un refuso perché ovviamente qualcuno ha ricordato loro che essendo di natura privatistica non poteva esserci un'imposizione dall'alto che rendeva le fondazioni nuovamente pubbliche. Quindi si ricostituivano le partecipazioni statali. La notazione più importante in questo momento è la seguente: se con la nuova versione al nostro esame le fondazioni sono ancora persone giuridiche di natura privata, la situazione viene peggiorata. Infatti, quanto previsto nei commi successivi dell'art. 11 va nella direzione esattamente opposta alla natura privatistica. Infatti viene impostata tutta una serie di limitazioni di compiti e di imposizioni, che fanno sì che giustamente l'associazione che raccoglie la stragrande maggioranza delle fondazioni bancarie italiane probabilmente deciderà, a seconda del testo che verrà approvato, di ricorrere per incostituzionalità alla Corte".

2002, nel senso di confermare quell'ipocrisia di fondo che, pur tenendo ferma la qualificazione privatistica delle fondazioni bancarie, ne avrebbe, però, sostanzialmente ripubblicizzato la disciplina, ricorrendo, appunto, più di quanto non avesse fatto la riforma del 1998-'99, a norme di diritto speciale»¹⁸.

V. LA TESI PUBBLICISTICA

Il principio, sopra ricordato, per cui *lex imperat, non docet*, è valido comunque anche in questa sede, ove si tratta di confrontare «la lettera con la forza della legge»¹⁹.

Secondo la più parte della dottrina, gli atti di indirizzo del 1999 e del 2001 prima, l'emendamento Tremonti e il Decreto del Ministro dell'Economia n. 217 del 2 agosto 2002 poi, hanno inciso significativamente sull'autonomia enunciata e riconosciuta alle fondazioni, inasprendo ben oltre l'originario confine le fattispecie di incompatibilità dei componenti gli organi; prevedendo la prevalente rappresentanza in seno all'organo di indirizzo delle fondazioni di origine associativa degli interessi del territorio portati da soggetti "designati da regioni, comuni, province e, ove esistenti, città metropolitane"; predisponendo in un puntuale schema di statuto il contenuto sostanziale delle norme regolatrice della vita degli enti, e attribuendo all'Autorità di vigilanza penetranti poteri di controllo, secondo alcuni estesi fino a sindacare i sistemi di gestione.

Sicché, ferma l'alternativa tra pubblico e privato nella qualificazione della persona giuridica²⁰, e restando comunque prive di connotati nnificanti la categoria delle persone giuridiche private di interesse pubblico²¹, a poco valendo la norma

¹⁸ F. BELLI e F. MAZZINI, *Fondazioni d'origine bancaria e territorio: qualche spunto di riflessione*, in *Dir. banca e mercato finanz.*, 2003, 3, 393. Gli autori, tuttavia, non prendono posizione in favore della tesi pubblicistica, ed anzi assumono la natura privatistica delle fondazioni quale premessa per l'analisi dei limiti della potestà legislativa regionale sui tali enti.

¹⁹ F. SEVERINI, *Organi delle fondazioni e organi delle fondazioni bancarie*, cit.

²⁰ F. GALGANO, «Pubblico» e «privato» nella qualificazione della persona giuridica, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1966, 279 ss.

²¹ A. M. SANDULLI, *Enti pubblici ed enti privati di interesse pubblico*, in *Giust. civ.*, 1958, I, 1943 ss.; G. ROSSI, *Gli enti pubblici*, Bologna, 1991, 211 ss.; R. PEREZ, *Gli enti privati di interesse pubblico*, Milano 1984.

interpretativa, che, anzi, sottolinea il carattere “speciale” delle fondazioni-persone giuridiche private, l’analisi si estende ai principi fondamentali dell’ordinamento e alle fonti comunitarie.

Deve porsi in rilievo, in particolare, l’origine “genetica” delle fondazioni bancarie, che le accomuna agli enti derivati da altre leggi di privatizzazione, per i quali il legislatore ha inventato altrettante discipline speciali, che il diritto comunitario confronta con la nozione di “organismo di diritto pubblico” di cui alla direttiva 89/440, identificati da “indici rivelatori” costituiti dalla personalità giuridica, dall’essere istituiti per soddisfare bisogni di interesse generale di carattere non industriale o commerciale, dal finanziamento pubblico o dal controllo pubblico, ovvero dalla presenza, negli organi di amministrazione, direzione o vigilanza, di almeuo metà dei componenti nominati da soggetti pubblici.

Sebbene lo stesso Consiglio di Stato, in sede di esame dello schema di regolamento ministeriale predisposto in attuazione dell’art. 11 della legge finanziaria 2002²² abbia sostenuto la natura “funzionale” della disciplina comunitaria rispetto alle procedure previste nelle direttive per gli appalti di lavori e di servizi, che non incide sulla qualificazione dell’ente in termini di persona giuridica pubblica o privata, non può negarsi che «se un ente è un organismo di diritto pubblico per il diritto comunitario è un ente pubblico per il diritto italiano»²³, perché altrimenti mancherebbero i presupposti per qualificare “pubbliche” le forniture richieste, e dar luogo all’applicazione delle direttive 89/440 sugli appalti di lavori pubblici, 90/531 sugli appalti nei settori speciali, 92/50 sugli appalti di servizi, 36, 37 e 38/93 di completamento delle precedenti per i settori esclusi.

Sicché, la disciplina speciale per le fondazioni deve essere analizzata per verificare la ricorrenza di almeno uno degli elementi sintomatici ricordati, sintomatici della sua appartenenza al settore pubblico, quale che sia in *nomen iuris* prescelto dal legislatore.

²² Cfr. Cons. Stato, sez. atti normativi, 13 gennaio 2003, n. 4751, in *Giorn. dir amm.*, 2003, 407.

²³ F. MERUSI, *Le fondazioni tra pubblico e privato*, relazione al Convegno “Il problema delle fondazioni”, Roma, 2004, dattiloscritto in corso di pubblicazione, cortesemente fornito dall’Autore.

VI. SEGUE: I VINCOLI ALL'AUTONOMIA STATUTARIA

Tanto l'art. 2, comma primo, quanto l'art. 4, comma primo e lettera d), del decreto legislativo fanno espresso riferimento all'autonomia statutaria delle fondazioni, demandando alla loro potestà la definizione dell'assetto organizzativo dell'ente, con possibilità di mantenere, per quelle di origine associativa, l'assemblea dei soci, con diritto di designare una quota non maggioritaria dell'organo di indirizzo.

La legge Ciampi per prima, e le successive modifiche, sono però le uniche fonti di determinazione degli scopi delle fondazioni, nel cui novero soltanto è data scelta all'autonomia statutaria.

L'atto di indirizzo del 5 agosto 1999, poi, fissa fin nel dettaglio il contenuto degli statuti stessi, che si sono ridotti a riprodurre "in fotocopia" le disposizioni²⁴.

Se ne deduce che, se in ambito privatistico la regola è l'autonomia, e in quello pubblicistico l'eteronomia, «è considerazione di comune esperienza che la struttura di vertice delle istituzioni serve ad organizzarne i processi decisionali e la produzione di azioni rivolta all'esterno. La configurazione di questa struttura è funzionale a due elementi: gli interessi per la cui cura l'istituzione esiste e gli scopi che l'istituzione stessa intende perseguire. Nel mondo dei privati entrambi gli elementi stanno prima e dietro la legge: la legge, almeno in un'impostazione che voglia dirsi liberale, si preoccupa solo di verificare che non si tratti di interessi e di finalità illeciti, per il resto lascia fare.

Non è così dove è invece il pubblico potere ad avocare a sé la definizione degli uni e degli altri e perciò ne sottrae la individuazione alla società»²⁵.

VII. SEGUE: I POTERI DELL'AUTORITÀ DI VIGILANZA

A giustificare l'assorbente natura pubblica delle fondazioni²⁶ si ricordano, inoltre, le disposizioni attributive di potere all'Autorità di Vigilanza di "verifica

²⁴ B. CAVALLO, *La natura giuridica delle fondazioni*, cit.

²⁵ F. SEVERINI, *Organi delle fondazioni e organi delle fondazioni bancarie*, cit.

²⁶ Su cui diffusamente F. MERUSI, *La nuova disciplina delle fondazioni bancarie*, in *Giornale dir. amm.*, 1999, p. 713 ss., e particolarmente p. 718; A. GENTILI, *La riforma delle fondazioni di origine bancaria*, in *Riv. dir. civ.*, II, 399 ss.

[de] il rispetto della legge e dello statuto", e della "sana e prudente gestione, la redditività del patrimonio e l'effettiva tutela degli interessi contemplati negli statuti".

Autorità avente altresì ex art. 10, comma 3, lettera e) del d. lgs. n. 153 del 1999, il potere di emanare "atti di indirizzo di carattere generale aventi ad oggetto, tra l'altro, [...] i requisiti di professionalità e onorabilità, le ipotesi di incompatibilità e le cause che determinano la sospensione temporanea dalla carica dei soggetti che svolgono funzioni di indirizzo, amministrazione, direzione e controllo presso le fondazioni e la disciplina del conflitto di interessi".

«L'uso, penetrante e innovativo, che di tale potere è stato fatto con l'atto di indirizzo 5 agosto 1999, che è quello di un vero e proprio atto regolamentare (perché contiene previsioni nuove, non solo generali ma anche astratte: non convince in contrario il difficile percorso argomentativo di T.A.R. Lazio, III, 1 giugno 2000, n. 4546), emanato senza il previo parere del Consiglio di Stato (ai sensi dell'art. 17, commi 3 e 4, della legge 23 agosto 1988, n. 400), tale da protrarre in pratica *sine die* il potere di normazione governativo nella materia (oltre cioè il tempo limitato dell'art. 76 Cost. per l'esercizio della delega legislativa) con gravi perdite in tema di rapporto tra fonti primarie e diritti soggettivi (non sfugge infatti che il condizionamento dell'approvazione degli statuti al rispetto delle nuove prescrizioni dell'atto di indirizzo incide con norme secondarie su situazioni giuridiche soggettive piene), ha creato i presupposti per un vero e proprio ordinamento di settore non solo ad accesso regolamentato, ma anche ad obiettivi politici eterodeterminati»²⁷.

La conclusione è rafforzata dall'aver condizionato l'acquisto della personalità giuridica all'approvazione, su tali parametri, dello statuto.

Si giungerebbe, così, a un «controllo di merito, che, malgrado le formule, ha nei fatti lasciato questi enti come pubblici, addirittura trasformandoli in enti pubblici strumentali, in omaggio ad un'antica diffidenza verso i corpi sociali intermedi. Ma certo è comunque che si esula dal rapporto di vigilanza proprio delle fondazioni di diritto comune, come definito dagli art. 25 e 26 Cod. civ. che, secondo la più autorevole dottrina, è di sola legittimità»²⁸.

²⁷ F. SEVERINI, *Organi delle fondazioni e organi delle fondazioni bancarie*, cit.

²⁸ F. SEVERINI, *Organi delle fondazioni e organi delle fondazioni bancarie*, cit., *ibidem*.

VIII. SEGUE: LA COMPOSIZIONE DEGLI ORGANI

La legge di delega 23 dicembre 1998, n. 461, all'articolo 2, lettera g), ordina la previsione statutaria di *"distinti organi di indirizzo, di amministrazione e di controllo, composti da persone in possesso di requisiti di onorabilità [...] assicurando, nell'ambito dell'organo di indirizzo [...] la rappresentanza del territorio e l'apporto di personalità che per preparazione ed esperienza possano efficacemente contribuire al perseguimento dei fini istituzionali"*.

A propria volta, il d. lgs. 17 maggio 1999, n. 153, all'art. 4, per le fondazioni di origine associativa, introduce unicamente l'eventualità del mantenimento dell'assemblea dei soci purché non a scapito del nuovo organo di indirizzo, così innovando rispetto alla legge delega.

L'atto di indirizzo 5 agosto 1999 del Ministero del Tesoro introduce ulteriori prescrizioni e divieti, assegnando all'assemblea una mera funzione "probivirale", di mero collegio elettorale, attraverso la regola dell'incompatibilità tra la qualità di socio e la qualità di componente un qualsiasi altro organo della fondazione, incluso l'organo di indirizzo.

Tanto vale, a maggior ragione, dopo l' incisivo intervento del legislatore finanziario del 2001, come si è avuto sopra occasione di notare.

«Sostanzialmente, queste fondazioni venivano configurate secondo un modello di predefinizione legale della struttura organizzativa e di definizione mista della composizione degli organi tra, da un lato, società civile (così come, attraverso le consensualità storicamente manifestatesi attraverso il reclutamento cooptativo, che è espressione della libertà e della responsabilità privata) e, dall'altro società politica e istituzionale locale. Il modello, in sintesi, andava ad essere quello di un trasferimento a metà strada tra due mondi, obbligati a convenire e a convivere attraverso un non troppo complesso sistema di designazioni e cooptazioni. Gli scopi (*ormai "esclusivamente scopi di utilità sociale e di promozione dello sviluppo economico"* in determinati settori, art. 1) venivano confinati in un numero semi-chiuso, nel quale scegliere almeno uno dei tipizzati settori rilevanti»²⁹.

²⁹ F. SEVERINI, *Organi delle fondazioni e organi delle fondazioni bancarie*, cit.

IX. LA TESI PRIVATISTICA. L'AUTONOMIA STATUTARIA, ORGANIZZATIVA E GESTIONALE

Parte della dottrina amministrativistica ha sottolineato come, essendo nate le fondazioni bancarie da un atto complesso, cui hanno partecipato il legislatore, che ha definito i caratteri fondamentali, l'autorità amministrativa, che ha dettato le norme regolamentari, e una delibera dello stesso ente pubblico di modificazione dello statuto, a approvarsi comunque dall'Autorità di Vigilanza, tanto giustifica la disciplina speciale dettata appunto in materia di controlli, quale disciplina transitoria, in attesa di una riforma del codice civile, ed in tema di dismissione delle partecipazioni nella società conferitaria, trattandosi di norme di realizzazione della privatizzazione sostanziale degli originari enti pubblici creditizi. Ciò, pertanto, non inficia la natura squisitamente privata degli enti³⁰.

Di recente, alcune delle disposizioni prese a sostegno delle tesi ricordate sono state oggetto di annullamento con pronunce dei giudici amministrativi, tra le quali quella assunta dal TAR del Lazio il 4 dicembre 2002, sul D.M. 217 del 2 agosto 2002, con riguardo alla dismissione delle partecipazioni bancarie; da ultimo, poi, la sentenza pubblicata in questi giorni dalla Consulta si dirige espressamente nel senso dell'illegittimità del regime di direzione pubblica di queste persone giuridiche private.

Anche precedentemente, la prevalente dottrina civilistica³¹ sosteneva l'irriducibilità delle fondazioni di origine bancaria al novero di quelle disciplinate dal codice civile, pur ritenendo «che il riferimento alla fondazione non abbia un carattere meramente descrittivo, né che esso sia una tecnica per occultare i ca-

³⁰ F. MERUSI, *Relazione* al Convegno 1.4.2004, Roma, Accademia dei Lincei, dattiloscritto cortesemente fornito dall'Autore.

³¹ Cfr. U. RUFFOLO, *Fondazioni bancarie e questioni di governance*, *Relazione* al Convegno "Problemi delle fondazioni di origine bancaria", sostiene, in particolare, che si tratti di "una figura ibrida non univocamente riconducibile ad un'unica figura già nota, ma in cui convivono più anime e confluiscono più discipline: l'una privatistica, di carattere residuale, l'altra pubblicistica decisamente prevalente; l'una societaria quanto a struttura, funzionamento e organi, l'altra lucrativa in ordine ai fini ma anche eventualmente imprenditoriale quanto alle attività per raggiungerli e che a questi sono strumentali", cfr. dello stesso A. *Le fondazioni nel mutato contesto sociale*, *Relazione* al Convegno "Le fondazioni nella cultura e nell'economia", Spoleto 11-12 ottobre 2002, in corso di pubblicazione, che le qualifica persone giuridiche private di diritto speciale, in conformità al dettato dell'art. 5 della l. 15 giugno 2002, di conversione del d.l. 15 aprile 2002, n. 63.

ratteri di un ente che permane, nonostante tutto, nella sua intima essenza pubblico»³².

La trasformazione *ope legis* non esclude necessariamente l'autonomia statutaria, cui è rimessa la determinazione di alcune scelte radicali che hanno carattere costitutivo della fondazione, che non esiste come entità di fatto, e non solo come persona giuridica, prima dell'adozione di tali scelte con lo statuto.

Ciò vale in primo luogo nella determinazione dello scopo dell'ente, seppure tra quelli indicati dalla legge.

Il legislatore del 1998-99 si limita, infatti, a prevedere l'elenco dei settori all'interno dei quali fondazione seleziona, in sede di approvazione dello statuto, quello o quelli cui intende indirizzare la sua attività, ma riconosce esplicitamente (cfr. punto 1 dell'atto di indirizzo del 5 agosto 1999), che si tratta solo del «contenuto minimale dell'obbligo» e «non esclude, pertanto, che lo statuto possa prevedere che l'attività della fondazione si estenda a più settori tra quelli indicati, o, in ipotesi, alla totalità dei settori stessi».

Ciò vale a maggior ragione oggi, stante la ben più ampia elencazione contenuta nell'art. 1, lett. c-bis, novellato, che — a prescindere dalle questioni sorte in sede applicativa circa la possibilità di indicare settori compresi in voci distinte della norma, questioni che i regolamenti attuativi si auspica risolvano — estende ancora maggiormente l'autonomia degli enti, consentendo, inoltre, di modificare le preferenze espresse in sede di revisione triennale (cfr. art. 1, lett. d introdotta *ex novo*).

Lo stesso assetto strutturale non può dirsi rigidamente fissato secondo le indicazioni normative, ben potendo le fondazioni «rendere estremamente più articolato quello che nello stesso atto di indirizzo è considerato solo un modulo strutturale elementare.

E rimessa all'autonomia statutaria è, soprattutto, la determinazione dei criteri di composizione dell'organo di indirizzo, rispetto alla quale la legge indica dei parametri generali tassativi che sono destinati a concretarsi attraverso le scelte operate dall'ente»³³.

³² A. ZOPPINI, *L'autonomia statutaria nelle fondazioni di origine bancaria*, cit., p. 404.

³³ A. ZOPPINI, *L'autonomia statutaria nelle fondazioni di origine bancaria*, cit., p. 405.

Considerazioni che appaiono condivisibili pur a seguito delle innovazioni legislative, che non pregiudicano l'autonoma determinazione dei sistemi di ripartizione dei seggi, all'interno dell'organo di indirizzo, tra gli enti territoriali, e comunque in sede di determinazione del numero complessivo di componenti, che la legge vuole semplicemente «idoneo ad assicurare l'efficace esercizio dei relativi compiti», purché sia assicurata «una equilibrata, e comunque non maggioritaria, rappresentanza di ciascuno dei soggetti che partecipano alla formazione dell'organo».

Infine, ciascuna fondazione di origine bancaria ha, nella fase fisiologica successiva alla dismissione del controllo dell'impresa bancaria, facoltà di amministrare il proprio patrimonio secondo le proprie determinazioni, con l'unico di limite della conservazione del suo valore — limite perfettamente compatibile, peraltro, anche con la disciplina codicistica delle fondazioni³⁴ — e del divieto di detenere partecipazioni di controllo in imprese non strumentali³⁵.

Della stessa autonomia, riferita al prototipo dell'autonomia negoziale, peraltro, non può accogliersi un significato meramente negativo³⁶, ma neppure limitarla alla facoltà di scegliere se concludere il negozio tipico o atipico, determinarne il contenuto e la forma, e indirizzarsi verso l'uno piuttosto che l'altro contraente, perché la stessa autonomia non costituisce un valore assoluto dell'ordinamento, quanto invece un mezzo per la realizzazione di valori superiori, di carattere non patrimoniale, che fungono da indici di meritevolezza di tutela della stessa autonomia³⁷.

³⁴ Cfr. ex plurimis, F. GALGANO, *Le associazioni, le fondazioni i comitati*, in *I grandi orientamenti della giurisprudenza civile e commerciale*, Padova, 1987, p. 353 e ss.; A. ZOPPINI, *Le fondazioni. Dalla tipicità alle tipologie*, Napoli, 1995.

³⁵ Ritene M. NUZZO, *Relazione al Seminario di diritto dell'economia*, Roma 7 febbraio 2002, che la massima parte delle norme di previsione di controlli, autorizzazioni e vigilanza attengono alla fase transitoria, che si concluderà con la dismissione delle partecipazioni bancarie, perché connesse all'esigenza di controllo del mercato creditizio in genere. Sottolinea, tuttavia, una disparità di trattamento rispetto alle fondazioni di diritto privato, nell'affermata possibilità per queste, contro il divieto vigente per quelle di origine bancaria, di detenere anche partecipazioni di controllo in imprese bancarie.

³⁶ Cfr. P. RESCIGNO, *L'autonomia dei privati*, in *Studi in onore di G. Scaduto*, Padova 1968, p. 529 e in *Persona e comunità*, II, Padova 1988, p. 422 ss.

³⁷ P. PERLINGIERI, *Il diritto civile nella legalità costituzionale*, Napoli, 1991.

X. LE FONDAZIONI COME ENTI COSTITUZIONALMENTE TUTELATI EX ART. 2, PRIMO E SECONDO COMMA, COST.

Nell'ordinamento italiano non è costituzionalmente garantito in termini espliciti il diritto di costituire fondazioni: mentre, infatti, l'art. 18 Cost. riconosce a tutti i cittadini "il diritto di associarsi liberamente, senza autorizzazione, per fini che non sono vietati ai singoli dalla legge penale", le fondazioni sono rette dagli art. 28 e ss. c.c., dedicati alla disciplina di costituzione, funzionamento e estinzione, nonché dalle norme sulle persone giuridiche private e sui loro acquisti.

La più recente tra le costituzioni degli Stati dell'Unione Europea, invece, adottata in Spagna nel 1978, esplicita la tutela che in Italia si deriva indirettamente, all'art. 34 ove "si riconosce il diritto di Fondazione per fini di interesse generale, secondo quanto disciplinato dalla legge".

La riserva di legge è stata soddisfatta con la Ley 30/1994 del 24.11.1994, «*De Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general*»³⁸, legge modificata recentemente con la legge 26 dicembre 2002 n. 50, esplicitamente dedicata alla disciplina delle fondazioni per il perseguimento – tra l'altro – dell'obiettivo di ridurre l'intervento dei poteri pubblici nel funzionamento delle fondazioni.

La dottrina italiana non manca tuttavia di sottolineare come le fondazioni di origine bancaria, eredi delle casse di risparmio o dei monti di pietà, ne abbiano mantenuto i connotati essenziali di formazioni sociali intermedie, tutelabili ex art. 2 Cost., anche a prescindere da una esplicita enunciazione di principio, qual è quella dedicata alle associazioni dall'art. 18.

Del che si è avuta recentemente conferma nella sentenza emessa con numero 300 dalla Corte Costituzionale il 29 settembre 2003, sulla questione di illegittimità costituzionale dell'art. 11 della l. 28 dicembre 2003, secondo il parametro di attribuzione della competenza legislativa regionale, a norma dell'art. 117 Cost.

La sentenza, cui è seguita altra dello stesso giorno applicativa del principio ivi dettato alle norme sopra citate in materia di incompatibilità, composizione degli organi, vigilanza e settori di intervento, costituisce una pietra miliare per la tutela

³⁸ Cfr. M. E. SERRANO CHAMORRO, *La Fundaciones: dotación y patrimonio*, Madrid, 2000.

delle fondazioni e, con esse, del Terzo settore tutto, con cui conferma la stretta connessione che abbiamo sopra sottolineato.

Ritenuta definitiva la trasformazione degli enti pubblici conferenti in fondazioni, la Corte sottolinea come esse *non sono più elementi costitutivi dell'ordinamento del credito e del risparmio*, in quanto *l'evoluzione legislativa ha spezzato quel vincolo genetico e funzionale che in origine legava l'ente pubblico conferente e la società bancaria, e ha trasformato la natura giuridica del primo in persona giuridica privata senza fine di lucro, e ne ha fatto uno tra i soggetti dell'organizzazione delle "libertà sociali"*, di cui la Corte aveva delineato i caratteri nella sentenza n. 50 del 1998, ciò a maggior ragione dopo la modifica del Titolo V della Costituzione, e nella specie dell'art. 118³⁹.

Si sancisce così solennemente la tutela costituzionale di tutte le formazioni sociali in cui si realizzano le libertà dei cittadini che sono espressione della socialità, tutelata anche dagli art. 2, 17 e 18 della Costituzione, e lo si fa con formula ben più ampia di quella con cui, nel 1998, si era ritenuta incostituzionale la legge della regione Liguria che assoggettava ad autorizzazione l'organizzazione episodica di viaggi, svolta occasionalmente e senza scopo di lucro, da quelle che per la prima volta venivano definite "organizzazioni delle libertà sociali"⁴⁰.

Oggi, alla luce del principio di sussidiarietà di cui all'art. 118, IV comma, Cost. l'enunciazione di principio viene rafforzata in termini di sostanziale distinzione di questo settore – il *Terzo settore* – dall'area delle funzioni pubbliche, e ne fonda la tutela costituzionale nei confronti dello stesso legislatore ordinario, tanto statale che regionale, la cui potestà è limitata come nei confronti di qualunque altro soggetto dell' "ordinamento civile".

Della rilevanza epocale di tale pronuncia non tarda ad avvedersi la più autorevole dottrina civilistica⁴¹, e se ne sottolinea qui il ruolo di garanzia fondamentale

³⁹ C. Cost. 29.9.2003, n. 300, in Corr. Giur., 2003, p. 1567 e ss., con nota di G. NAPOLITANO; su cui Cfr. anche M. CLARICH e A. PISANESCHI, in *Giorn. dir. amm.*, 2003, p. 1264 e ss., e E. F. M. EMANUELE, *Evoluzione e vicende delle fondazioni di origine bancaria*, Napoli, 2004, p. 240 e ss.

⁴⁰ C. Cost. 12.3.1998, n. 50 in *Foro it.*, 1998, I, 1356 ss.

⁴¹ M. NUZZO, *Relazione al Convegno Problemi attuali delle fondazioni bancarie*, Sassari 6-7 maggio 2004.

di tutte le organizzazioni del terzo settore, di cui le fondazioni bancarie, per rilevanza patrimoniale, hanno svolto il ruolo di portabandiera.

Il riconoscimento si giustifica in primo luogo per le fondazioni a struttura associativa, i quali, una volta divenuti privati, «rappresentano un ambito socialmente garantito come luogo privilegiato in cui i singoli, esercitando un “diritto inviolabile”, sviluppano la propria personalità»⁴².

Altrettanto valga per gli enti di origine fondazionale, che costituiscono *universitates rerum* destinate al perseguimento di fini di interesse generale e di pubblica utilità, che trovano la propria fonte, per le considerazioni di cui sopra, in un atto di autonomia privata e comunque sono destinate a soddisfare i doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale di cui allo stesso articolo 2, secondo comma della Costituzione.

Esse partecipano pertanto, nella loro attività di solidarietà sociale, della stessa tutela riconosciuta alle organizzazioni di volontariato dalla sentenza resa dalla Corte Costituzionale il 28 febbraio 1992, col numero 75⁴³, in quanto realizza una delle azioni liberamente svolte dagli individui a favore di interessi sociali degni di tutela da parte della comunità⁴⁴.

XI. LA RIFORMA DELLE FONDAZIONI BANCARIE COME OCCASIONE DI ANTICIPAZIONE DELLA RIFORMA DELLE PERSONE GIURIDICHE PRIVATE E DEL TERZO SETTORE

La dottrina discute, a proposito degli enti derivati dalla privatizzazione delle imprese bancarie, di «società intermedie»⁴⁵, usando la terminologia degli anni '50,

⁴² A. BALDASSARRE, *Le Casse di risparmio come “fondazioni sociali” e società di credito private*, in *Le fondazioni Casse di Risparmio*, a cura di F. A. ROVERSI MONACO, Rimini 1998, p. 95.

⁴³ In *Cons. Stato* 1992, II, p. 247; *Giur. cost.* 1992, p. 404, e in *Foro it.* 1992, I, c. 2578.

⁴⁴ A. BALDASSARRE, *Le Casse di risparmio come “fondazioni sociali” e società di credito private*, cit., p. 97; conforme anche A. PALAZZO *Le fondazioni di origine bancaria dopo l'Emendamento Tremonti. Relazione al Seminario di diritto dell'economia del 7 febbraio 2002*, Roma, in corso di stampa; ID. *Le fondazioni di origine bancaria nel sistema delle persone giuridiche*, in *Vita Not.*, 2001, 2, p. 581 e ss.

⁴⁵ P. RESCIGNO, *Fondazioni bancarie e codice civile. Relazione al Seminario di diritto dell'economia del 7 febbraio 2002*, Roma, in corso di stampa.

quando l'interesse dei giuristi cominciò ad appuntarsi sulla varia fenomenologia delle formazioni sociali in cui si svolge la personalità dell'individuo, studiando anche organizzazioni a struttura non associativa che svolgono comunque funzioni proprie dei gruppi privati.

Attraverso i portati della teoria della pluralità degli ordinamenti giuridici di Santi Romano, si giustificavano le forme di espressione del pluralismo repubblicano, l'ordinamento internazionale e ogni altra comunità organizzata da una norma, dapprima interpretando in negativo la disposizione di cui all'art. 2 Cost., nella prospettiva della tutela del singolo nei confronti dell'ente, e quindi notando che associazioni, fondazioni e gruppi sono, in genere, strumenti di realizzazione dei singoli, che ricevono garanzia riflessa dalla tutela dell'autonomia dell'ente⁴⁶.

Si superava, così, l'ottica codicistica, con la distinzione tra persone giuridiche e organismi non riconosciuti, per indirizzarsi ad una — ancora attesa — riforma delle persone giuridiche private che concorra con l'arricchimento della disciplina degli enti non riconosciuti, egualmente tutelabili «poiché appartiene alla libertà tutelata dei privati la possibilità di dare vita a forme organizzative che rinunciano a rivestirsi di ogni riconoscimento formale dell'ordinamento»⁴⁷.

In tale ottica, l'intervento settoriale sulle fondazioni bancarie è apparso occasione per anticipare il sistema generale delle persone giuridiche, con norme riferibili sia alle associazioni che alle fondazioni, per evitare irragionevoli deroghe al principio di pari trattamento di situazioni analoghe, col risultato di generare privilegi illegittimi ed immotivati.

Si auspica, a tale proposito, l'istituzione di un'unica Autorità di vigilanza e di controllo, che assuma anche i compiti di quella istituendo per le fondazioni di origine bancaria, e la formulazione di un sistema di acquisto della personalità che faccia tesoro dell'abrogazione del sistema concessorio, per semplificare anche gli adempimenti richiesti dalla disciplina di settore.

E, ciò che più rileva ai nostri fini, sarebbe felice portato della normativa in oggetto l'attenzione alla destinazione dell'attività a scopi di utilità sociale, con riferimento a specifici settori di intervento.

⁴⁶ Cfr. P. PERLINGIERI, *Il diritto civile nella legalità costituzionale*, Napoli 1991, p. 170 e ss.

⁴⁷ P. RESCIGNO, *Fondazioni bancarie e codice civile*, cit., p. 3 dell'estratto.

Non da ultimo, anche al fine di consentire agli organismi del terzo settore, in qualsiasi forma giuridica costituiti, l'esercizio di attività economica imprenditoriale, come già è per le fondazioni bancarie stante il disposto dell'art. 2 della legge n. 461 del 1998 e l'art. 3, comma 1°, del d. lgs. n. 153/1999, che ammettono le fondazioni bancarie allo svolgimento di attività di impresa, ancorché direttamente strumentale ai fini statutari, nei settori ammessi.

Si otterrebbe così l'obiettivo, condiviso dagli organismi comunitari, di realizzare una effettiva parità delle armi rispetto agli altri operatori economici, stante la peculiarità dell'ambito di azione considerato.

Come efficacemente rilevava il Comitato sociale europeo nel sopra citato Parere sui servizi sociali privati senza scopo di lucro nel contesto dei servizi d'interesse generale in Europa, "I servizi sociali privati senza scopo di lucro non rivendicano un diritto di "riserva di caccia" così come non rifiutano di essere posti in concorrenza con tutti gli altri operatori relativamente alla qualità delle prestazioni. Chiedono però che i criteri della qualità non siano riduttivi. Fanno valere - e d'altronde devono provarlo continuamente - che al di là delle normali esigenze di sicurezza e di competenza professionale applicabili a tutti gli operatori del settore, si tenga conto della loro attitudine particolare a trattare gli esseri umani come persone: il termine "persona" non è esattamente un sinonimo di "individuo", "amministrato", "assistito", "utente", "cliente" ecc".

Ciò implica – sempre secondo il detto Parere – che "nell'ambito della concorrenza, si tenga conto del fatto che essi operano in settori difficili e onerosi che non interessano molto agli operatori privati con fini di lucro, sussistendo il pericolo che gli operatori commerciali (pur beneficiando dei finanziamenti pubblici), si occupino solo delle fasce più agiate, rivendicando al tempo stesso una rigorosa "parità di trattamento" quanto al diritto della concorrenza".

Di qui la legittimità, accertata dalla Commissione Europea con pronuncia del 23 agosto 2002, delle misure fiscali introdotte dall'Italia nel 1998 e nel 1999 a favore delle fondazioni bancarie, perché non soggette alle regole comunitarie in materia di aiuti di Stato in quanto l'attività di gestione del proprio patrimonio e di utilizzazione dei proventi per l'erogazione di contributi ad enti senza scopo di lucro non è un'attività economica.

Prospettiva, questa, di assoluto rilievo per l'intero Terzo settore.

XII. IL BILANCIAMENTO E L'INTERPRETAZIONE SISTEMATICA DEGLI ARTICOLI 2, 41 E 42 DELLA COSTITUZIONE. LE RAGIONI DEI VINCOLI ALL'AUTONOMIA DELLE FONDAZIONI

Non può negarsi credito all'opposizione avanzata contro l'emendamento Tremonti da più parti delle stesse forze politiche⁴⁸ e dalla stessa Associazione tra le Casse di Risparmio (ACRI) che ha condotto anche alla recentissima pronuncia della Corte Costituzionale, accusato il essere indirizzato a stravolgere l'impianto della legge Ciampi all'unico scopo di "utilizzare i patrimoni delle fondazioni ai fini della spesa pubblica"⁴⁹.

Tuttavia non se ne condividono *in toto* le conclusioni di illegittimità costituzionale delle modifiche così apportate all'articolato normativo licenziato non più di tre anni or sono dalle Camere, per quanto attiene alla ripartizione di funzioni tra Stato e organizzazioni delle libertà sociali.

Resta indubbiamente un margine di discussione circa l'opportunità di adottare un siffatto sistema di contribuzione privata alle esigenze fin ora soddisfatte attraverso la leva tributaria, anche alla luce della stessa relazione di maggioranza al progetto approvato alla Camera⁵⁰, che non nega come all'introduzione del provve-

⁴⁸ Cfr. intervento del Sen. CAMBURSANO, in *Resoconto stenografico* della seduta del Senato 21.12.2001: "Si sono accorti che era un refuso perché ovviamente qualcuno ha ricordato loro che essendo di natura privatistica non poteva esserci un'imposizione dall'alto che rendeva le fondazioni nuovamente pubbliche. Quindi si ricostituivano le partecipazioni statali. La notazione più importante in questo momento è la seguente: se con la nuova versione al nostro esame le fondazioni sono ancora persone giuridiche di natura privata, la situazione viene peggiorata. Infatti, quanto previsto nei commi successivi dell'art.11 va nella direzione esattamente opposta alla natura privatistica. Infatti viene impostata tutta una serie di limitazioni di compiti e di imposizioni, che fanno sì che giustamente l'associazione che raccoglie la stragrande maggioranza delle fondazioni bancarie italiane probabilmente deciderà, a seconda del testo che verrà approvato, di ricorrere per incostituzionalità alla Corte".

⁴⁹ Intervista a G. GUZZETTI, "Fondazioni, si prepara una controriforma", in *Corriere della Sera Economia* del 16.12.2001, p. 25. Cfr. Anche le considerazioni di C. MIRABELLI, *Relazione al Seminario di diritto dell'economia*, Roma, 7 febbraio 2002, che pensa a una "manovra a tenaglia" intorno alle fondazioni bancarie, indirizzate ad un'attività di carattere pubblicistico e vincolate alla rappresentanza degli enti locali.

⁵⁰ On. CONTE, *Relazione d.d.l. Camera 1984/2001*.

dimento “potrà accompagnarsi un parziale ridimensionamento degli stanziamenti a carico del bilancio pubblico”.

Ma la ragione — e la legittimità costituzionale — di tale scelta legislativa può essere ricondotta allo stesso principio costituzionale di sussidiarietà, di cui è, secondo la relazione, “concreta attuazione ... mediante un più intenso ricorso al mercato e al cosiddetto terzo settore in sostituzione di interventi diretti da parte della pubblica amministrazione”.

Quale che sia l'opzione che l'interprete ritenga di condividere, non può in ogni caso derivarsene l'esclusione della personalità giuridica di diritto privato delle fondazioni.

Ciò in quanto se ne deriverebbe, altresì, la negazione della tutela costituzionale di tutte le organizzazioni del terzo settore.

Valga ricordare a tale proposito che la stessa proprietà privata è indirizzata, ai sensi dell'art. 42 Cost., ad una funzione sociale che la permea e la caratterizza nell'ottica dello Stato sociale moderno⁵¹.

La funzione sociale delle proprietà, del resto, viene modernamente intesa non tanto nel significato di limite negativo, oltre il quale non può estendersi alcuno degli statuti proprietari, ma è chiamata a svolgere altresì un ruolo promozionale, « nel senso che la disciplina delle forme proprietarie e le loro interpretazioni dovranno essere attuate per garantire e per promuovere i valori sui quali si fonda l'ordinamento⁵²».

Quello in esame risulta essere proprio uno dei casi emblematici in cui la funzione sociale è « la ragione stessa per la quale il diritto di proprietà è stato attribuito ad un certo soggetto⁵³», poiché le fondazioni bancarie sono state create *ope legis* appositamente perché fossero titolari di un patrimonio da indirizzare a fini di solidarietà sociale, e nella specie a quelli indicati dallo stesso legislatore nella promozione sociale, culturale ed economica della società civile.

⁵¹ Cfr. sul punto A. PALAZZO *Le fondazioni di origine bancaria dopo l'Emendamento Tremonti. Relazione al Seminario di diritto dell'economia del 7 febbraio 2002*, Roma, in corso di stampa; ID. *Le fondazioni di origine bancaria nel sistema delle persone giuridiche*, in *Vita Not.*, 2001, 2, p. 581 e ss.

⁵² P. PERLINGIERI, *Il diritto civile nella legalità costituzionale*, cit., p. 445.

⁵³ P. PERLINGIERI, *op. e loc. cit.*

Criterio che vale, a maggior ragione, per l'interprete chiamato a valutare in primo luogo la rispondenza alla Costituzione della normativa ordinaria, nonché la legittimità dell'azione degli enti, nell'amministrazione di un patrimonio così funzionalizzato.

Altrettanto valga per il connotato di utilità sociale riferito dall'art.41 Cost. all'impresa, considerata la centralità che nel sistema costituzionale riveste, in uno col valore della persona, il principio solidaristico, che informa anche la disciplina dell'utilizzazione dei beni economici dei privati, funzionalizzando l'attività imprenditoriale al perseguimento di più equi rapporti sociali e, in primo luogo, alla più ampia realizzazione della persona umana.

E, del resto, il richiamo a tale norma non può estendersi oltre il parametro della similitudine, in quanto, a mente della ricordata Corte Cost. n. 50 del 1998, tale limite non varrebbe per le organizzazioni delle libertà sociali, da distinguersi da ogni attività imprenditoriale, perché caratterizzate dall'assenza di scopo di lucro e dalla destinazione alla realizzazione delle libertà fondamentali.

Sono a tale proposito esplicitate le parole della legge, quando alla lettera c-bis del novellato art. 1, include tra i settori ammessi la famiglia, la crescita e formazione giovanile, l'educazione, istruzione e formazione, la religione e lo sviluppo spirituale, l'assistenza agli anziani, la salute pubblica, la prevenzione e il recupero delle tossicodipendenze.

Non può pertanto accogliersi la conclusione, da più parti avanzata⁵⁴, dell'illegittimità costituzionale dei limiti imposti all'esercizio dell'autonomia delle fondazioni con l'indicazione dei settori di intervento, poiché è proprio il sistema costituzionale a giustificare le previsioni della legge ordinaria, nello spirito solidaristico dello Stato sociale.

⁵⁴ In primo luogo dallo stesso Sistema delle fondazioni di origine bancaria che, riunito a Roma il 20 dicembre 2001, ha formulato l'auspicio che, all'esito dell'indagine conoscitiva deliberata dalla VI Commissione Finanze e Camera, l'Autorità di Vigilanza intervenga in sede regolamentare a preservare «un'ampia autonomia statutaria e gestionale al fine di rispettare, sotto il profilo sostanziale, l'autonomia privata delle fondazioni ed il loro ruolo per la Società civile». Il dissenso degli enti dall'emendamento si è espresso anche nella scelta di stimolare l'attenzione pubblica sulla questione attraverso una campagna pubblicitaria di grande impatto promossa dall'ACRI, con il testo «Dai fatti alle parole. C'è qualcuno che si impegna da tempo per aggiungere qualità alla vita. Le Fondazioni di origine bancaria. Autonome, per fare».

Tanto, del resto, ha ritenuto anche C. Cost. n. 301 del 2004 che, in applicazione dei principi sanciti dalla sentenza subito precedente, ha ritenuto legittima l'indicazione legislativa dei settori rilevanti perché così ampia da includere ogni possibile esplicazione delle libertà sociali, mentre ha sanzionato di illegittimità le previsioni relative alla facoltà di modifica dei detti settori con atto regolamentare, alla composizione dell'organo di indirizzo e all'emanazione di atti di indirizzi generali da parte dell'autorità di vigilanza.

Leggere le norme fondamentali del nostro ordinamento giuridico nel senso voluto dall'orientamento ricordato, significherebbe, al contrario, snaturarne il valore e la portata immediatamente precettiva, per farne dei meri limiti negati ad un'autonomia che si vorrebbe illuministicamente sovrana, a dispetto dei doveri fondamentali di cui all'art. 2 Cost.⁵⁵.

Alla luce dei principi fondamentali dell'ordinamento, l'autonomia privata non può considerarsi un valore in sé, e la «valutazione dell'atto di autonomia privata è positiva soltanto qualora l'atto concreto risponda ad una funzione giuridicamente e socialmente utile»⁵⁶.

Solo in questi limitati termini può sostenersi la legittimità di un intervento pubblico sul terzo settore, in funzione di direzione e di stimolo al tempo stesso, ed anche al fine di utilizzarne le potenzialità in funzione della promozione di una migliore qualità dei servizi sociali.

Ciò tuttavia non può passare per l'introduzione di controlli di merito, che significherebbero la negazione e l'eliminazione *de facto* dell'autonomia privata degli enti che lo compongono, nelle loro molteplici forme, pena – sul piano dell'effettività – la loro estinzione e la frustrazione degli scopi di partecipazione privata alla gestione dei servizi sociali che ci si prefiggeva, e – sul piano giuridico – la sostanziale abdicazione ai principi dello Stato sociale e solidaristico disegnato dalla Costituzione Italiana, come dal Trattato di Maastricht e dalle Costituzioni vigenti negli Stati membri dell'Unione.

⁵⁵ Sul rilievo da attribuire all'autonomia negoziale, cfr. P. PERLINGIERI, *op. cit.*, p. 131 e ss.

⁵⁶ P. PERLINGIERI, *op. cit.*, p. 138.

