

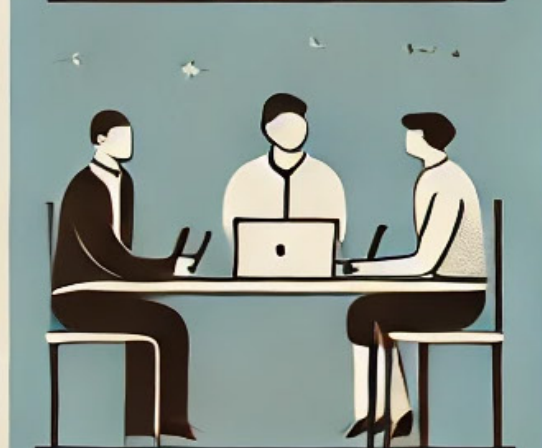
PROBLEMÁTICA CIVIL Y TRIBUTARIA DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR FUNDACIONES

La experiencia italiana a la luz del Derecho de la Unión Europea

David García Guerrero



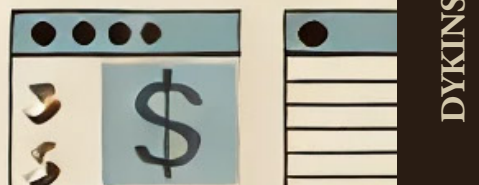
CIVIL ISSUES



TAX



TAX



*PROBLEMÁTICA CIVIL Y TRIBUTARIA
DE LOS SERVICIOS PRESTADOS
POR FUNDACIONES.*

La experiencia italiana a la luz del Derecho de la Unión Europea

David García Guerrero

Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario de la UNED

Doctor en Derecho por la Universidad de Jaén (2021)

Doctor en “Giurisprudenza” por la Universidad “Parthenope” de Nápoles (2024)

*PROBLEMÁTICA CIVIL Y TRIBUTARIA
DE LOS SERVICIOS PRESTADOS
POR FUNDACIONES.*

La experiencia italiana a la luz del Derecho de la Unión Europea

Prólogo

Carlos María López Espadafor

Presentación

Lourdes Fernández del Moral Domínguez

Dykinson, S.L.

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su incorporación a un sistema informático, ni su transmisión cualquier forma o por cualquier medio, sea este electrónico, mecánico, por fotocopia, por grabación u otros medios, sin el permiso previo y por escrito del editor. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (art. 270 y siguientes del Código Penal).

Diríjase a Cedro (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra. Puede contactar con Cedro a través de la web www.conlicencia.com o por teléfono en el 91702190/92320407

Este libro ha sido sometido a evaluación por parte de nuestro Consejo Editorial.

Para más información, véase www.dykinson.com/quienes_somos

© David García Guerrero
Editorial DYKINSON, S.L.
Meléndez Valdés, 61 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91544 28 46 – (+34) 91544 28 69
e-mail: info@dykinson.es
<http://www.dykinson.es> <http://www.dykinson.com>

ISBN: 978-84-1070-520-3

DOI: 10.14679/3349

ÍNDICE

PRÓLOGO	11
PRESENTACIÓN.....	13
INTRODUCCIÓN	15
Capítulo I. LAS FUNDACIONES EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO-PRIVADO ITALIANO.....	19
1. PREMISA.....	19
2. EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN JURÍDICA-PRIVADA DE LAS COMUNIDADES SOCIALES INTERMEDIAS.....	19
2.1. Orígenes: la desconfianza inicial por parte del Estado Liberal	19
2.2. La superación de la “ideología anticomunitaria”	21
3. FOCUS: LAS FUNDACIONES	22
3.1. La Unión Europea como una economía social de mercado fuertemente competitiva	22
3.2. Dimensión constitucional	24
3.2.1. Contextualización.....	24
3.2.2. Principio de subsidiariedad horizontal	26
3.3. Dispersión normativa en materia de fundaciones.....	28
3.3.1. Código Civil.....	28
A. Reconocimiento de la personalidad jurídica.....	28
B. Negocio de fundación: acto de constitución y estatuto	30
C. Patrimonio.....	32
D. Finalidad	32
E. Órganos de administración	33
F. Control administrativo	35
G. Extinción, transformación, fusión y coordinación	36

H.	La todavía pendiente revisión de la disciplina del Título II del Libro primero del Código Civil en materia fundaciones y otros entes.....	38
3.3.2.	El Código del Tercer Sector.....	39
A.	Importancia y relación con la disciplina del Código Civil.....	39
B.	Concepto jurídico y elementos del ente del Tercer Sector con especial atención a la fundación	40
C.	Reconocimiento de la personalidad jurídica.....	42
D.	Negocio de fundación: acto de constitución y estatuto	43
E.	Patrimonio.....	44
F.	Finalidad	44
G.	Órganos de administración	46
H.	Control administrativo	48
I.	Extinción, cancelación, transformación y fusión	50
3.3.3.	Otras tipologías de fundaciones	50
Capítulo II.	LOS SERVICIOS CONSTITUTIVOS DE ACTIVIDAD EMPRESARIAL PRESTADOS POR LAS FUNDACIONES ANTE EL DERECHO PRIVADO ITALIANO	55
1.	PREMISA	55
2.	FUNDACIONES Y ACTIVIDAD DE EMPRESA DESDE LA PERSPECTIVA DEL CÓDIGO CIVIL: EVOLUCIÓN DE LAS POSICIONES DOCTRINALES Y JURISPRUDENCIALES Y <i>STATUS QUO</i>	55
2.1.	Silencio del Código Civil, importancia del Derecho de la Unión Europea y papel de la doctrina.....	55
2.2.	“Empresa” y “empresario” a la luz de Tribunal de Justicia de la Unión Europea.....	56
2.3.	Debate sobre si la fundación ha de perseguir una finalidad de utilidad pública	57
2.4.	Finalidad de utilidad pública <i>versus</i> lucro objetivo y subjetivo	58
2.5.	Contraposición del <i>profit</i> y <i>non profit</i>	59
2.6.	Fundación de familia y fundación de empresa: dos tipos específicos cuestionados	60
2.7.	Disciplina aplicable a fundaciones que ejercen actividad empresarial según doctrina y jurisprudencia	62

3.	FUNDACIONES Y ACTIVIDAD DE EMPRESA DESDE LA PERSPECTIVA DEL CÓDIGO DEL TERCER SECTOR.....	65
3.1.	Hito legislativo: codificación de la actividad de empresa ejercida por entes del Tercer Sector.....	65
3.2.	Requisitos legales para la calificación de “ente del Tercer Sector”	66
3.2.1.	Definición ex artículo 4 del Codice del Terzo Settore.....	66
3.2.2.	Ausencia de ánimo de lucro	67
3.2.3.	Persecución de finalidades cívicas, solidarias y de utilidad social	69
3.2.4.	Realización de una o más actividades de interés general.....	70
3.2.5.	En vía exclusiva o principal	75
3.2.6.	En forma de producción o intercambio de bienes o prestación de servicios -entre otras-	75
3.2.7.	Mención a la fundación empresa social	75
4.	BREVES IDEAS FINALES.....	78
 Capítulo III. TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR LAS FUNDACIONES EN FORMA DE ACTIVIDAD EMPRESARIAL: LOS ELEMENTOS DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO A LA LUZ DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE REGULADORA DE ESTE IMPUESTO		
1.	PREMISA.....	79
2.	JUSTIFICACIÓN DE LA AMPLITUD DE LA DISCIPLINA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, AL QUE SE SOMETE LA TOTALIDAD DEL TRÁFICO MERCANTIL, INCLUIDOS LOS SERVICIOS DE LAS FUNDACIONES.....	80
3.	LA DIRECTIVA 2006/112/CE DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO ANTE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR LAS FUNDACIONES EN FORMA DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES	82
3.1.	Consideraciones preliminares acerca de la naturaleza del impuesto al que estarán sujetas las prestaciones de servicios realizadas por fundaciones	82
3.2.	Ámbito espacial de aplicación: lugar en el que cualquier prestación de servicios por parte de fundaciones que constituya el hecho imponible quedará sujeta al impuesto.....	84
3.3.	Titularidad y sujeto activo: competencia fiscal hacia las fundaciones.....	85
3.4.	Sujeto pasivo y su diferenciación del elemento subjetivo del hecho imponible: análisis a la luz de las fundaciones.....	87

3.5.	La realización de una actividad económica por parte de las fundaciones como aspecto profesional del elemento subjetivo del hecho imponible y la necesidad de su contemplación sistemática adecuada en la Directiva.....	88
3.6.	Aspecto material del hecho imponible: qué prestaciones de servicios por parte de fundaciones se gravan, cuáles quedan exentas y cuáles no sujetas. Bases para una propuesta.....	90
3.7.	Criterio de localización del servicio prestado por parte de una fundación: el lugar en que se ha de entender realizada la operación a efectos fiscales	100
3.8.	Devengo y exigibilidad de las prestaciones de servicios realizadas por fundaciones	102
3.9.	La dificultad de cuantificar la base imponible en relación a las prestaciones de servicios	104
3.10.	Tipo de gravamen y cuota: propuesta para la potenciación de las fundaciones como prestadores de servicios, incluso bajo la forma de actividad de empresa	107
3.11.	Gestión del impuesto: breves apuntes sobre las formalidades que habrán de seguir aquellas fundaciones que presten servicios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido	112
3.11.1.	Especialidad en la mecánica del Impuesto sobre el Valor Añadido: repercusión, deducción y devolución.....	112
3.11.2.	Obligaciones formales.....	113
4.	ESPECIFICIDADES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA: ALGUNAS CONSIDERACIONES RELEVANTES COMO IMPUESTO QUE AFECTA A LOS SERVICIOS PRESTADOS POR FUNDACIONES.....	114
	CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE <i>LEGE FERENDA</i>	119
	BIBLIOGRAFÍA.....	125
	JURISPRUDENCIA	132
	TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA	132
	JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL ITALIANA	133
	TRIBUNAL SUPREMO ITALIANO.....	133
	CONSEJO DE ESTADO ITALIANO	133

PRÓLOGO

Nos encontramos ante una monografía de una enorme calidad, con una gran proyección internacional, como destacable estudio de Derecho Comparado y multidisciplinar, representando su autor un modelo de buen universitario y de vocación académica.

El devenir de mi vida universitaria y, dentro de ella, el autor de este libro, el Profesor García Guerrero, me han regalado el enorme privilegio de encontrarme prologando una monografía como ésta, que es expresión de distintos méritos muy dignos de destacar.

En primer lugar, esta monografía nace de la segunda tesis doctoral defendida por el autor. Vamos siendo cada vez más los universitarios que hemos caído, por distintas razones, en la terrible tentación de realizar una segunda tesis doctoral. A cada uno nos puede empujar una motivación o unas circunstancias distintas. En ocasiones se trata de tesis doctorales desarrolladas en disciplinas diferentes y/o en países distintos, en la búsqueda de la mayor multidisciplinariedad e internacionalización de la carrera universitaria.

También tuve el honor de dirigir la tesis doctoral que el Profesor García Guerrero realizó en la Universidad de Jaén, centrada en el Derecho Financiero y Tributario. En el momento en que le tocaba realizar su estancia de investigación en el extranjero de cara a la obtención de la mención internacional, la Pandemia del COVID bloqueó la movilidad universitaria y creó un gran desconcierto en los estudios de doctorado. El Profesor García Guerrero ya había tenido estancias en el extranjero, pero no como la que se disponía a emprender en aquel momento y que no pudo materializar. De todos modos, él nunca perdió la perspectiva internacional en su investigación, manteniendo en la distancia el contacto con investigadores de reconocido prestigio en el extranjero. La necesidad de completar los plazos para la lectura de su tesis a que obligaba su Contrato FPU, le obligó a defenderla sin haber podido realizar la referida estancia.

Pues bien, esta segunda tesis doctoral, realizada en la Universidad “Parthenope” de Nápoles, con su estancia internacional de investigación adicional incluso más allá de esa Universidad, le ha permitido alcanzar un doctorado europeo, propio del perfil universitario desarrollado por el Profesor García Guerrero.

En las tradicionales, grandes y sobredimensionadas universidades españolas e italianas, en las que hemos tenido ocasión de formarnos, doctorarnos y enseñar, conociéndolas bien, podemos ver cómo a veces su nombre acuñado con los años o siglos hace sombra a su vitalidad real actual, sin que en ocasiones sean realmente conscientes de ello gran parte de sus integrantes. Frente a este tipo de universidades, de las cuales algunas siguen manteniendo merecidamente su valor, se van abriendo paso también universidades más jóvenes o de menor tamaño con un gran empuje, propio de la fuerza de la juventud y el natural crecimiento de una realidad que quiere abrirse camino en el panorama universitario internacional. Una de estas universidades podría ser la Universidad Parthenope de Nápoles. Dentro de esta Universidad italiana, he tenido el placer de codirigir la tesis que ha dado origen a esta monografía junto a la Profesora Fernández del Moral.

El Profesor García Guerrero ha conseguido ese nivel de multidisciplinariedad al que hoy se quiere que aspiren los investigadores universitarios. Al estudiar la disciplina jurídica de los servicios prestados por fundaciones dentro del Ordenamiento jurídico italiano, para empezar ha aportado elementos de especial interés desde la perspectiva del Derecho Comparado para el Ordenamiento jurídico español. Pero más allá de este inestimable valor, esta investigación, para dar una visión completa del tratamiento jurídico de los servicios en que se ha centrado, entrando en la multidisciplinariedad apuntada, se ha ocupado también

acertadamente de las implicaciones tributarias de los mismos, presididas por el factor de estar prestados por fundaciones.

Se trata de una problemática donde juega un especial protagonismo la disciplina del Impuesto sobre el Valor Añadido al centrarnos en la tributación o no tributación de tales servicios. A su vez, entrando en la disciplina de este Impuesto, entramos necesariamente en el campo de la armonización fiscal en la Unión Europea, al estar ante el impuesto central objeto de dicha armonización.

Así pues, este trabajo no sólo nos sitúa ante elementos de multidisciplinariedad y de Derecho Comparado, sino que también entra de lleno en el estudio del Derecho de la Unión Europea.

Estamos pues, ante una investigación objeto de una tesis doctoral defendida brillantemente en el extranjero, por un Profesor con una prometedora carrera universitaria. Por ello no me queda más que reiterar mis felicitaciones a su autor y subrayar mi enorme satisfacción por haber tenido la oportunidad de codirigirla.

Carlos María López Espadafor

Doctor en Derecho por la Universidad de Bolonia

Doctor en Economía por la Universidad de Málaga

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Jaén

PRESENTACIÓN

La presente monografía tiene origen en una tesis que David García Guerrero ha escrito en el ámbito de un doctorado en la Universidad Parthenope de Nápoles. Lo que nació como una tesis doctoral ha continuado luego a implementarse, a madurar hasta convertirse en un trabajo monográfico que aporta una investigación sobre la evolución de algunas cuestiones civiles y fiscales que han marcado la estructura, la función y el papel que hoy caracterizan a las organizaciones jurídicas en el Derecho italiano y europeo.

Es posible, pues, observar claramente dos partes en este estudio que no son sino reflejo de los intereses culturales y científicos que han llevado al Autor a afrontar el tema desde distintos enfoques. La primera, centrada en el análisis, desde la perspectiva del Derecho civil, de la evolución de las figuras de las asociaciones y de las fundaciones en el ordenamiento jurídico italiano en estas últimas décadas. Evolución que partiendo de un régimen que trataba estas entidades con hostilidad y recelo, limitando su capacidad para realizar actos jurídicos y sometiéndolas a un sistema de autorizaciones y controles por parte de la administración pública, ha cambiado completamente el tratamiento jurídico dedicado a estos sujetos. Ha sido profundamente transformado el sistema de constitución y reconocimiento, el alcance de la capacidad de obrar y por tanto sus actividades, la libertad de forma y estructura. La desconfianza con la que eran vistas en el pasado ha dado paso al reconocimiento del importante papel que desarrollan en el sistema económico de un país como elementos esenciales del Tercer sector y como uno de los principales agentes del desarrollo de la subsidiariedad horizontal.

En este contexto el Autor se ha centrado especialmente en la capacidad de estas entidades para llevar a cabo actividades comerciales a pesar de que se caracterizan por ser organizaciones privadas sin ánimo de lucro.

Compaginar la ausencia de ánimo de lucro con el ejercicio de actividades comerciales plantea numerosas cuestiones jurídicas que, como se puede observar en este libro, la doctrina y la jurisprudencia italianas han afrontado, contribuyendo a configurar, de esta manera, modelos de organizaciones jurídicas que hoy juegan un papel muy importante en la sociedad y en el sistema económico de los países europeos.

Entre estas cuestiones el Autor, en la segunda parte de esta monografía, desde una perspectiva fiscal y ampliando el horizonte a nivel europeo y comparado, ha abordado de forma analítica la aplicación a las actividades comerciales, en particular a los servicios prestados como actividad empresarial por las organizaciones privadas sin ánimo de lucro, de la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido. Impuesto emblemático de la imposición indirecta de la prestación de servicios y, a su vez, objeto de armonización por parte la Unión Europea en la construcción de un mercado único fundado en el principio de libre competencia. En este articulado estudio el Autor analiza cada uno de los elementos que constituyen este impuesto, centrándose especialmente en el principal instrumento de Derecho europeo en esta materia: la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 noviembre 2006 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. El Autor ofrece, por último, algunas propuestas de *lege ferenda* que pretenden reforzar de forma aplicativa e concreta la capacidad de este impuesto de contribuir eficazmente a la realización del mercado único.

Lourdes Fernández del Moral Domínguez

Catedrática de Derecho Privado de la Universidad "Parthenope" de Nápoles

INTRODUCCIÓN

Esta monografía es el resultado de una investigación jurídica que culminó en la defensa de una Tesis en el marco del Programa de Doctorado “El Derecho de servicios en el Ordenamiento italiano y europeo” de la *Università degli Studi di Napoli “Parthenope”*. La temática era la prestación de servicios de las fundaciones por el rol fundamental que ejercen estos entes sin ánimo de lucro en una economía social de mercado altamente competitiva como es la existente en el contexto de la Unión Europea, atendiendo al artículo 3.3 del Tratado de la Unión Europea.

Se ha tratado de dar respuesta a interrogantes como los siguientes: ¿cómo se compatibiliza el ejercicio de actividad empresarial con su finalidad sin ánimo de lucro? ¿Qué tipología de actividades? ¿Cuál es la justificación de que una organización que no persigue la obtención de lucro pueda desarrollar actividades empresariales? ¿Cómo tributan estas actividades, siendo de especial interés el Impuesto sobre el Valor Añadido? En suma, se ocupa tanto de Derecho Privado como de Derecho Financiero y Tributario.

UCKMAR defendía, por el ya lejano 2003, el necesario proceso de la globalización de la sociedad civil en el que han de desempeñar un rol fundamental las organizaciones sin ánimo de lucro. El gasto público de los Estados no lo consideraba este Profesor del todo eficiente, ya que se invierte, a su juicio, mal. Para ello, se ha de ayudar a los “ricos”, la clase burguesa, a que se responsabilicen para ayudar a los más necesitados, a los “pobres”. Aquí, naturalmente, cumple una función importantísima el instrumento fiscal¹.

Para realizar el estudio de este tema, se propone una estructura fundamentada en tres capítulos más las conclusiones que se hayan extraído. Para ello, se seguirá la metodología de cualquier investigación científico-jurídica, como es el estudio de las tres fuentes principales: legislación, jurisprudencia y doctrina.

Así, se comienza con cuestiones de Derecho Privado circunscritas al Ordenamiento jurídico italiano. Las fundaciones son organizaciones que cumplen una labor social extraordinaria, complementando los servicios públicos esenciales que ofrecen los Estados del Bienestar europeos. En las últimas décadas, en Italia las fundaciones han sido un fenómeno en expansión en comparación con otros tipos de organizaciones sin ánimo de lucro. Están teniendo un peso importante porque, en numerosas ocasiones, están siendo usadas por determinados sujetos con una gran capacidad económica para la persecución de fines *non profit*. Es precisamente la estabilidad en el tiempo de la finalidad de las fundaciones el elemento que otorga seguridad y tranquilidad a los sujetos que las financian y, en consecuencia, el motivo por el que han crecido en número en Italia².

Partiendo de que el Derecho Privado es una de las ramas que están más ligadas a las tradiciones jurídicas internas de los Estados, nos ha servido como base la experiencia italiana porque su doctrina ha abordado las cuestiones más relevantes que pueden surgir sobre la prestación de servicios por parte de las fundaciones en el mercado. Ello ha servido como base para poder realizar una propuesta en materia de fiscalidad -en concreto, del Impuesto sobre el Valor Añadido-, haciendo especial hincapié en la redacción de la Directiva

¹ V. UCKMAR: “Introduzione”, en G. VISINTINI (coord.), *Gli enti non profit tra Codice Civile e legislazione speciale*, Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2003, pp. 115-117.

² E. LUCCHINI GUASTALLA, “Le fondazioni”, en G. VISINTINI (coord.), *Gli enti non profit tra Codice Civile e legislazione speciale*, Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2003, p. 119.

reguladora de este tributo para una correcta transposición por parte de los Estados miembros de la Unión Europea.

Llegados a este punto, es menester poner en evidencia dos modelos distintos de sociedad: por un lado, aquélla en la que todo el poder se concentra únicamente en la esfera de lo público, en la que el Estado regula hasta el más mínimo detalle de la vida de los ciudadanos -más bien súbditos-, con un clima de sospecha hacia cualquier ente, que es el que ha dominado en los países de régimen comunista, en los que, bajo el pretexto de satisfacer los intereses de las personas, se crea un aparataje desmesurado con todo un gasto público ingente en el que gozan de una serie de privilegios una minoría y se aplastan los derechos de los individuos por el autoritarismo o totalitarismo -depende del país de que se trate- imperante; frente a este modelo caduco, que se ha demostrado fallido y contrario a la libertad, está aquella sociedad claramente democrática que educa a sus ciudadanos en la libertad, en la que existe la libre iniciativa económica y el Poder Público no pone límites, sino que fomenta que las personas -ya sean físicas o jurídicas- participen en la satisfacción de las necesidades de sus ciudadanos. De estas dos sociedades, defendemos el segundo modelo, el de la sociedad democrática, donde se encuadran los Estados miembros de la Unión Europea, en general, y, en consecuencia, Italia, en particular³.

Así las cosas, es necesario que existan entes sin ánimo de lucro, como las fundaciones. La definición tradicional de fundación es aquella organización que es constituida para gestionar un patrimonio y que tiene encomendada una finalidad no lucrativa indicada por el fundador⁴. Ahora bien, en Italia, no existe un único tipo de fundación, como se vio hace décadas con el surgimiento de legislación afuera del Código Civil; aspecto que se ha tornado más complejo todavía con la entrada en vigor del *Decreto Legislativo 3 luglio 2017, n. 117, Codice del Terzo settore*.

El primer capítulo tiene como finalidad encuadrar el marco jurídico-privado de las fundaciones, comenzando con una contextualización histórica y también conceptual, para acabar con la delimitación del conjunto de normas que les resulten de aplicación. Por su parte, el segundo capítulo aborda la actividad empresarial desempeñada por las fundaciones. Se trata de una discusión histórica doctrinal y jurisprudencial, que se ha finalizado por admitir dentro de una serie de parámetros.

A continuación, se pasa al Derecho Financiero y Tributario. Pues bien, para favorecer, en el sentido expresado, la creación y el mantenimiento de fundaciones, dado el impacto positivo que tienen sobre el conjunto de la ciudadanía, en un contexto de Estados sociales como son los europeos, se requiere que exista un sistema fiscal atractivo y una verdadera aplicación del fundamental principio de seguridad jurídica para el contribuyente. Se ha escogido el Impuesto sobre el Valor Añadido por dos razones. Primero, se trata de un impuesto que está armonizado por el Derecho de la Unión Europea porque incide en el mercado interior europeo, si bien, como señala LÓPEZ ESPADAFOR, los titulares del mencionado tributo son los Estados miembros de esta última, presentando, así, una complejidad añadida⁵. Además, es frecuente encontrar publicaciones científicas en materia de imposición directa, siendo más escasos los de imposición indirecta -y siendo éstos, además, más relacionados con problemáticas internas o domésticas-, por lo que se consideraba necesario un análisis a la luz del Derecho de la Unión Europea.

³ E. F. M. EMANUELE: *Il terzo pilastro. Il non profit motore del nuovo welfare*, Edizione Scientifiche Italiane, Nápoles, 2008, pp. 373-375.

⁴ F. PROSPERI, voce “Articolo 14”, en G. PERLINGIERI (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010, pp. 327-328.

⁵ Como bien señala LÓPEZ ESPADAFOR, con el Impuesto sobre el Valor Añadido no se está en presencia de un tributo de la Unión, como es el caso de los derechos de aduanas, los cuales son, en particular, un recurso propio de la citada organización internacional (C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, “Replanteamiento del Derecho Internacional Tributario”, en *Quincena Fiscal*, n. 4, 2023, pp. 4 a 6 -versión online-).

TESAURO señalaba que la armonización de los impuestos indirectos ha sido considerada esencial para la realización y consecución del mercado interno y de la libre competencia en el seno de la Unión Europea, todo ello bajo el paraguas del artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión⁶.

Téngase en cuenta que, como defendía BERLIRI, el funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido tiene una serie de complejidades, puesto que coexistirán distintos sujetos, cada cual con derechos, poderes y obligaciones diferentes⁷, como se tendrá ocasión de poner de manifiesto en este estudio.

Para determinar la idoneidad de un sistema atractivo y fundamentado en la seguridad jurídica, al ser el Impuesto sobre el Valor Añadido un impuesto armonizado por el Derecho europeo, se habría de partir con los actos de la Unión que lo regulan. Piénsese que la problemática puede ser a nivel de Derecho de la Unión Europea o de los distintos Ordenamientos jurídicos internos de sus Estados miembros. Esta sistematización es fundamental a la hora de establecer sobre cuál Ordenamiento se habría de trabajar para la búsqueda de soluciones ante los problemas jurídicos que se detecten.

Así las cosas, el tercer capítulo analiza críticamente los elementos del Impuesto sobre el Valor Añadido en sede de Derecho de la Unión Europea, haciendo mención también a ciertas particularidades tanto del Derecho italiano como del Ordenamiento del resto de Estados miembros de la Unión.

Gracias a esta metodología y estructura, se ha llegado a unas propuestas de *lege ferenda* y unas conclusiones adaptadas al marco jurídico existente. Se trata, en definitiva, de un estudio multidisciplinar, como se puede apreciar. Es por ello que se encuadraría tanto en el campo del Derecho Privado como del Derecho Financiero y Tributario.

⁶ F. TESAURO (edición actualizada por M. C. FREGNI, N. SARTORI y A. TURCHI), *Istituzioni di Diritto Tributario. 1 -Parte Generale*, UTET Giuridica, Milán, 2020, pp. 82-83.

⁷ A. BERLIRI, *L'Imposta sul Valore Aggiunto. Studi e scritti vari*, Dott. A. Giuffrè Editore, Milán, 1971, pp. 203 y ss.

Capítulo I

LAS FUNDACIONES

EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO-PRIVADO ITALIANO

1. PREMISA

En este primer capítulo se pretende ofrecer una visión de la problemática jurídico-privada de las fundaciones en Italia ante el Derecho de servicios en el Ordenamiento italiano y europeo. Para ello, se analizará cómo ha ido evolucionando el tratamiento del poder público hacia los cuerpos sociales intermedios, entre los que se incluyen las fundaciones. A continuación, se estudiará su regulación jurídico-privada para detectar aquellos problemas que se consideran que requerirían de respuesta por parte del legislador, en el que apreciará que existen distintos tipos de fundaciones y que la entrada en juego del Código del Tercer Sector conlleva una sistematización de la materia. Por todo ello, cualquier referencia a un Derecho que no sea el Comunitario, salvo que se haya explicitado en otro sentido, se habrá de entender referido al Ordenamiento jurídico italiano.

2. EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN JURÍDICA-PRIVADA DE LAS COMUNIDADES SOCIALES INTERMEDIAS

2.1. Orígenes: la desconfianza inicial por parte del Estado Liberal

El marco normativo al que se han visto sometidos los cuerpos sociales intermedios está directamente relacionado con la actitud que el poder público tenía hacia este tipo de entes. Reflejo de ello es el Derecho Privado italiano de los últimos cien años. Antes de abordar cuál es la posición que adoptan el Derecho de la Unión Europea, la Constitución italiana, el Código Civil italiano de 1942 y el Código del Tercer Sector, sería necesario, pues, contextualizar la cuestión desde un punto de vista histórico, debiendo ser mencionados los siguientes hitos fundamentales, tal y como señala SANTUARI:

Durante el Medievo, existía una gran cantidad de obras de caridad que se dedicaban, fundamentalmente, a la salud y la educación de la población. Así, estas organizaciones sin ánimo de lucro ejercían una labor social al cubrir servicios tan esenciales para los súbditos como instituciones de enseñanza elementares y de secundaria, hospitales generales y también especiales, entes para ciegos y para mudos u orfanatos, entre otros⁸.

Unos años antes de la Unificación Italiana, recuerda ROPPO que se abre una etapa de sospecha hacia los entes *non profit* con la aplicación del Código Napoleónico en los territorios italianos. El citado texto jurídico francés manifestaba, a través de su articulado, hostilidad hacia este tipo de organizaciones porque fue aprobado justo después de la Revolución Francesa de 1789, acontecimiento histórico que supuso el derribo de la estructura del Antiguo Régimen⁹. Efectivamente, las organizaciones sin ánimo de lucro, esencialmente las obras de caridad, jugaban un rol fundamental en la etapa del absolutismo, por lo que la relación política debía darse, exclusivamente, entre el individuo y el Estado, sin entes que pudiesen

⁸ A. SANTUARI, *Manuale di diritto dell'economia degli enti non profit*, Bologna University Press, Bologna, 2020, pp. 19-20.

⁹ V. ROPPO, *Diritto Privato*, 2ª ed., G. Giappichelli Editore, Turín, 2012, p. 160.

enturbiarla o enrarecerla¹⁰. Muestra de ello es la Ley francesa “Le Chapelier” de 1791 mediante la cual se prohibía todo tipo de organización benéfica, permitiendo solamente aquellas organizaciones que persiguiesen el lucro. Las sociedades *profit* no habrían solamente de tener como objetivo la generación de riqueza, sino también su distribución para que no ostentasen solamente el capital las denominadas “manos muertas”¹¹. El Código Civil Napoleónico, promulgado en 1804¹², no hace referencia alguna a los cuerpos intermedios. De esta forma, a la aplicación del citado compendio civilístico galo en territorio italiano, habrá de añadirse la Ley 5 junio 1850, n. 1037 -primero aplicada en Cerdeña y el Piamonte, después extendida al conjunto del Reino de Italia- mediante la cual se establecía que la adquisición de bienes por parte de los cuerpos morales, así como las transmisiones *inter vivos* y *mortis causa*, estaban sujetas a una autorización por decreto regio previo informe del Consejo de Estado.

Sin embargo, tras la proclamación del Reino de Italia en 1861 -quedando todavía fuera del nuevo Estado, por un lado, Roma, que estaba bajo el poder del Papa, y, por otro lado, la Serenísima República de Venecia, gobernada por el Imperio Austríaco-, se promulgó la Ley 3 agosto 1862, n. 753, que supuso un cambio de tendencia, que, como se verá, fue un breve paréntesis temporal -no más de 30 años de vigencia-. El Parlamento del reciente Reino de Italia aprobó la citada norma movido por las ideas de libertad y para evitar la injerencia del poder público sobre las Óperas Pías, permitiendo que desempeñasen una labor fundamental en el ámbito de los servicios sociales, tales como educación y asistencia a los más desfavorecidos¹³. Se produjo una descentralización en la que las instituciones municipales nombraban las Congregaciones de caridad¹⁴.

El espíritu liberal de esta Ley de 1862 comenzó a desvanecerse por un nuevo clima autoritario que tenía una visión fuertemente estatalista de las instituciones públicas. Consecuencia de ello es el retorno a la desconfianza hacia los cuerpos intermedios, como las Óperas Pías. El resultado de este nuevo ambiente hostil es la Ley 17 julio 1890, n. 6972 (“Legge Crespi”), mediante la cual hubo una mutación en su naturaleza jurídica, pasando de ser entes privados gestionados por particulares a instituciones públicas. De hecho, pasan a denominarse “Instituciones Públicas de Beneficencia”, sometiendo la vigilancia de su administración a los “Prefetti”. Así las cosas, con esta Ley, los servicios públicos debían ser desempeñados por entes de naturaleza

¹⁰ Llegados a este punto es fundamental aclarar cómo se realizaba, pues, la asistencia a los más necesitados en la Francia postrevolucionaria, dada la influencia del Derecho Privado francés en el Ordenamiento jurídico-privado italiano: la fraternidad, uno de los pilares esenciales de la Revolución gala de 1789 junto con la libertad y la igualdad, sirvió de base en relación a algunos derechos sociales fundamentales. La Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano se integró en la Constitución francesa de 1791, en la cual se apreciaba la sensibilidad del constituyente sobre la necesidad de profundización en la responsabilidad social del Estado, estableciéndose como necesario crear y organizar una institución general para la asistencia pública, para cuidar a los niños abandonados, para ayudar a los enfermos pobres y para procurar trabajo a las personas sanas pobres que no son capaces de encontrarlo de forma autónoma. Posteriormente, gracias a los jacobinos se introdujo en la Constitución gala de 1793 la necesidad de mantener a los ciudadanos desafortunados por parte de la sociedad, bien procurándoles un trabajo, bien garantizándoles unos medios de subsistencia a quien no puede trabajar. Ahora bien, todo lo anterior fue meras ideas programáticas, esto es, una declaración de intenciones que no llegó a materializarse, de forma fáctica, por parte del Estado francés (G. A. RITTER, *Storia dello Stato sociale*, -traducción de L. GAETA y P. CARNEVALE-, Editori Laterza, Bari, 1996, pp. 45-47).

¹¹ V. ROPPO, *Diritto Privato*, cit., pp. 160-161.

¹² La experiencia francesa del siglo XIX hizo ver el papel que desempeñaba la asistencia social religiosa a los más desfavorecidos. La *quasi* desaparición de la beneficencia ofrecida por determinados entes religiosos tras la Revolución francesa de 1789 provocó un empeoramiento vertiginoso de las condiciones de los pobres. Se ha de tener en cuenta que, como se ha expresado anteriormente, eran este tipo de cuerpos intermedios los que se encargaban de la asistencia social y no se produjo un desarrollo importante de la asistencia pública por parte del Estado francés, como sí ocurrió en Gran Bretaña, Prusia y Baviera. Las principales instituciones asistenciales públicas eran los “*bureaux de bienfaisance*”, los cuales estaban controlados y financiados por las gentes notables del lugar y recibían limitadas ayudas estatales (G. A. RITTER, *Storia dello Stato sociale*, cit., pp. 50-51).

¹³ A. SANTUARI, *Manuale di diritto dell'economia degli enti non profit*, cit., pp. 21-22.

¹⁴ AA.VV., “I corpi intermedi, cuore del Terzo Settore”, en F. BASSANINI, T. TREU y G. VITTADINI (coords.), *Una società di persone? I corpi intermedi nella democrazia di oggi e di domani*, Il Mulino, Bolonia, 2021, p. 3. Disponible online: https://www.researchgate.net/publication/350156542_I_corpi_intermedi_cuore_del_Terzo_settore

pública; esto es, un servicio sería considerado público por el ente que gestiona el servicio en sí, y no por el objeto ni la finalidad de la acción¹⁵.

2.2. La superación de la “ideología anticomunitaria”

El Código Civil de 1942, que regula en distintas partes las organizaciones con ánimo de lucro y aquéllas sin ánimo de lucro, dejó ver todavía la sospecha hacia las organizaciones *non profit*. Unos años más tarde, con la aprobación de la Constitución el 22 de diciembre de 1947, publicada el 27 de diciembre del mismo año y cuya entrada en vigor fue el día 1 de enero de 1948, se promulgan toda una serie de libertades en relación a los cuerpos intermedios¹⁶.

Efectivamente, primero, en el Código Civil las organizaciones sin ánimo de lucro ocupan un lugar marginal en el conjunto de su articulado, pero no les impidió que se pudiesen desarrollar, si bien la Constitución del 1948 tiene una clara posición proactiva de este tipo de organizaciones que no persiguen una finalidad económica¹⁷.

Otro punto fundamental en la superación de esta ideología fue la introducción en la Constitución del principio de subsidiariedad horizontal en el artículo 118 a principios del siglo XXI. La importancia es tal que, en numerosísimos casos, el ente más cercano al ciudadano es un particular -por ejemplo, una fundación-. Cuando no lo haga un sujeto particular o en el supuesto de que los particulares intereses no lo permitan, entonces se ocuparía el Estado. Piénsese que habrá situaciones en que el sujeto particular encuentre dificultad en poder cubrir una determinada necesidad de la ciudadanía -por ejemplo, por razones de naturaleza económica-; no obstante, pueden agruparse varios particulares en una fundación para ofrecer ese determinado servicio. Se trata de un cambio muy importante en el paradigma y, como se apuntaba, un paso clave en la superación de la desconfianza, temor u odio hacia las sociedades intermedias.

Además, se produjo una revolución con una serie de actos normativos aprobados a finales del siglo XX y principios del XXI, así como la reciente aprobación del Código del Tercer Sector.

Con todo lo anterior se podría afirmar, siguiendo a ROPPO, que se ha producido, finalmente, de forma efectiva, el paso de la tradicional sospecha hacia los cuerpos sociales intermedios a la valorización de su importancia dentro de nuestra sociedad. Superación de la ideología anticomunitaria que no hay que darla por descontado, dado que, algunas décadas atrás, antes de la caída del muro de Berlín, que supuso el triunfo de la libertad frente el yugo totalitario comunista, en la Europa oriental imperaba un régimen político antidemocrático, en la que la iniciativa de los individuos, ya sea individualmente u organizados en torno a un ente, no estaba permitido porque era el aparato del Estado totalitario el que controlaba hasta el último aspecto la vida de los súbditos, incluida la satisfacción de sus necesidades, que era un pretexto para establecer un gasto público ingente del que se beneficiaba una minoría privilegiada¹⁸.

En los últimos años se ha producido en Italia un crecimiento muy relevante del número de fundaciones. En particular, se produjo un impulso importante a partir de la década de 1990, tomando nota el legislador y desarrollando un marco legal en esta sede¹⁹.

La regulación jurídica, así como la problemática que se considera más relevante y aquélla más necesitada de respuesta doctrinal, se procede a analizar en el siguiente epígrafe, partiendo, en estricto orden jerárquico, del Derecho de la Unión Europea y pasando al Derecho interno italiano desde la óptica de la Constitución y de los dos actos normativos más relevantes como son el Código Civil y el Código del Tercer Sector.

¹⁵ A. SANTUARI, *Manuale di diritto dell'economia degli enti non profit*, cit., pp. 22-23.

¹⁶ V. ROPPO, *Diritto Privato*, cit., pp. 160-161.

¹⁷ A. SANTUARI, *Manuale di diritto dell'economia degli enti non profit*, cit., pp. 23-25.

¹⁸ E. F. M. EMANUELE, *Il terzo pilastro. Il non profit motore del nuovo welfare*, cit., pp. 373-375.

¹⁹ M. BUQUICCHIO, “La nuova vita delle fondazioni nel mutato quadro economico del non profit”, en *Rivista del notariato*, LXIV, 2010, pp. 273-274.

3. FOCUS: LAS FUNDACIONES

3.1. La Unión Europea como una economía social de mercado fuertemente competitiva

Dado que Italia es un Estado miembro de la Unión Europea, y teniendo en cuenta que esta última se trata de una organización internacional de integración cuyo funcionamiento se fundamenta en el principio de atribución de competencias, cabría preguntarse si sobre la materia en cuestión existen disposiciones tanto en su Derecho originario como en su Derecho derivado²⁰.

La necesidad de abordar esta problemática desde la óptica europea nace por la posición que ocuparían las fundaciones, en cuanto entidades sin ánimo de lucro, en el mercado interior de la Unión Europea. Partiendo de un concepto más amplio, se podría definir la Economía social como la etiqueta con la que se ha venido denominando, en los últimos años, ya sea por el Derecho europeo como por los Ordenamientos jurídicos internos de los Estados miembros, a aquellas organizaciones que, por un lado, ponen un especial énfasis en el desarrollo de su normal actividad en las cuestiones sociales, y, por otro lado, tienen estructuras de gobernanza con unas marcadas notas de participación²¹.

Hay un interés creciente en la Economía social a partir del inicio del siglo XXI en las instituciones europeas. Visto que, como se ha afirmado, la Unión funciona gracias a las competencias que le han sido atribuidas, el panorama sería el siguiente: con el Tratado de Roma las instituciones europeas no tenían competencias significativas en el ámbito social, si bien la aprobación del Tratado de Maastrich y el Tratado de Ámsterdam reconocieron más competencias. Aunque pudiese parecer temprano todavía, se podría empezar a hablar de la “europeización” de los derechos sociales²².

Teniendo en cuenta lo anterior, se propone iniciar con el Derecho originario de la Unión. Como es bien conocido, los tres pilares fundamentales del Derecho de la Unión Europea son el Tratado de la Unión Europea, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Como se verá a continuación, en el Derecho europeo hay una especial sensibilidad a los valores sociales.

Ya en el Preámbulo del Tratado de la Unión Europea se aprecia que esta organización internacional de integración es una economía de mercado con una atención importante a la cuestión social. Es, de hecho, el artículo 3 del citado Tratado el que usa el concepto de “economía social de mercado fuertemente competitiva”, donde se aprecia la importancia del libre mercado combinado con una preocupación por las exigencias sociales. Se introdujo con la aprobación del Tratado de Lisboa. De esta forma, se hace ver que, si bien el mercado interior europeo se rige por una economía de libre mercado, la Unión velará por los sujetos más débiles, intentando corregir los excesos del mercado. Es una cláusula general que trata de definir los objetivos de toda la acción de la Unión Europea²³. Se trata, así, de interpretar el mercado único como aquél que es capaz de conseguir, al mismo tiempo, crecimiento económico y justicia social²⁴. Posteriormente, el artículo 11 del Tratado de la Unión Europea reconoce la importancia de las “asociaciones representativas”, dado que obliga a las instituciones europeas a entablar una comunicación directa, transparente y habitual.

²⁰ G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, 7ª ed., CEDAM, Padua, 2012, pp. 94-95; A. MANGAS MARTÍN, “Las competencias de la Unión Europea”, en A. MANGAS MARTÍN y D. J. LIÑÁN NOGUERAS (Dir.), *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, 9ª ed., Tecnos, Madrid, 2016, pp. 103-105; e M. DÍEZ DE VELASCO, *Instituciones de Derecho Internacional Público*, 16ª ed., Tecnos, Madrid, 2007, pp. 256-262.

²¹ G. SALVATORI, “L'Economia sociale e le istituzioni europee”, en A. FICI (coord.), *Diritto dell'Economia Sociale*, Editoriale Scientifica SRL, Nápoles, 2016, p. 80.

²² G. GIUDETTI, “L'Europa e il Terzo Settore”, en A. FICI (coord.), *La riforma del Terzo Settore e dell'impresa sociale*, Editoriale Scientifica SLR, Nápoles, 2018, p. 483.

²³ R. CISOTTA, “Gli enti dell'Economia sociale nel Diritto del mercato unico europeo”, en A. FICI (coord.), *Diritto dell'Economia Sociale*, Editoriale Scientifica SRL, Nápoles, 2016, pp. 95-97.

²⁴ D. CALDIROLA, *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, Editoriale Scientifica SRL, Nápoles, 2021, pp. 18-19.

Ahora bien, el artículo 54.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea hace referencia a los entes de la Economía social de una forma discriminatoria en relación con las sociedades, que sí que buscan el ánimo de lucro. Así, se establece que, en lo referente a las disposiciones del derecho de establecimiento, las personas jurídicas -sociedades- serán equiparadas desde el punto de vista del tratamiento jurídico a las personas, dejando fuera, de forma expresa, aquellas que no persiguen un fin lucrativo.

Permítasenos adelantar la definición del Tercer Sector, para diferenciarlo del concepto de “Economía social”, siguiendo las ideas de FICI, como el sector privado no lucrativo de interés general o social²⁵. Sería interesante abordar tres cuestiones relativas al rol fundamental que desempeñan los entes pertenecientes al Tercer Sector a la luz del Derecho de la Unión Europea, planteadas por CALDIROLA: la primera sería el encaje de este tipo de entes dentro de la lógica del Derecho de la Competencia europeo; después, su importancia con respecto a la contención del gasto público; y, por último, su relación con los servicios de interés general.

Pues bien, la relación entre el Tercer Sector y la Administración Pública sirve para la consecución de dos objetivos fundamentales: el primero sería la contención de los costes y, en consecuencia, del gasto público; y el segundo, la realización de un sistema tanto eficaz como eficiente capaz de tutelar los derechos de los ciudadanos. Estos dos objetivos primordiales son las premisas que permiten que se deroguen dos principios fundamentales de la Unión Europea: por un lado, la libre circulación de servicios, y, por otro lado, la competencia²⁶, tal y como ha sostenido la jurisprudencia europea²⁷.

A la luz del Derecho Financiero, una gestión adecuada de los fondos públicos es una obligación para los poderes públicos, optimizando todas las partidas del presupuesto de los entes públicos. La Administración Pública tiene una oportunidad, en este sentido, con los entes del Tercer Sector para que las necesidades de los ciudadanos queden garantizadas²⁸.

Con respecto al principio de competencia en relación a los entes de la Economía social, cabe recordar que el citado principio viene establecido en el Protocolo número 27 sobre el mercado interno y la competencia, teniendo la misma fuerza que cualquier disposición contenida en los Tratados europeos, así como en los artículos 119, 120 y 127 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea abordó la posible violación del principio de libre circulación de servicios cuando un Estado miembro estipula que un determinado servicio solamente puede ser prestado por entes sin ánimo de lucro²⁹. Se planteaba si el hecho de prohibir que participasen sociedades extranjeras con ánimo de lucro no violase este principio fundamental del Derecho de la Unión Europea. Los jueces europeos recordaron que es competencia de los Estados miembros organizar su propio sistema socio-asistencial. Además, la restricción objeto de estudio en la citada sentencia afectaba a las sociedades con ánimo de lucro, las cuales no podían participar, ya fuesen nacionales o extranjeras; dicho de otro modo, como bien señaló el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, podían participar los entes sin ánimo de lucro tanto nacionales como extranjeros, por lo que no existía ninguna discriminación con respecto a los entes sin ánimo de lucro extranjeros. Añadieron los jueces europeos que los preceptos de Derecho originario europeo sobre competencia -artículos 101 y 102 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea- no se aplican a los entes sin ánimo de lucro, dado que los destinatarios son las empresas³⁰.

²⁵ A. FICI, *Un Diritto per il Terzo Settore. Studi sulla riforma*, Editoriale Scientifica SRL, Nápoles, 2020 p. 30.

²⁶ D. CALDIROLA, *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, cit., pp. 224-226.

²⁷ Véase la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 11 de diciembre de 2014, Asunto C-113/13, en la que se afirma que este tipo de derogaciones de los principios fundamentales europeos quedarían justificadas siempre y cuando subsista el objetivo de perseguir un nivel elevado de la tutela de la salud. Por lo tanto, un principio como la libre circulación de servicios, fundamental en el mercado interior de la Unión Europea, quedaría limitado por la consecución efectiva de ciertos derechos sociales, por motivos atinentes al sistema de prestaciones sociales.

²⁸ D. CALDIROLA, *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, cit., pp. 238-239.

²⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 17 de junio de 1997, Asunto C-70/95.

³⁰ R. CISOTTA, “Gli enti dell’Economia sociale nel Diritto del mercato unico europeo”, cit., pp. 107-111.

En materia de servicios de interés general, el artículo 106.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece la necesidad de que entre en juego el importantísimo principio de competencia de empresas públicas y/o privadas que presten esta tipología de servicios. Sin embargo, existe una excepción: se podrá derogar este principio de competencia si su aplicación pudiese conllevar un incumplimiento de la misión del interés general, por lo que el Estado miembro podría conceder ciertos derechos especiales y exclusivos a la empresa pública o privada que ofrezca este servicio de interés general. Se acepta incluso la intervención pública, siempre que se cumplan los principios de proporcionalidad y racionalidad³¹.

Se finaliza este apartado con los esfuerzos de la Unión Europea de establecer un nuevo paradigma, debiendo destacar, por un lado, el “Plan de Acción para el Pilar Europeo de los Derechos Sociales”, y, por otro lado, el “Plan de Acción para la Economía Social: construir una nueva economía al servicio de las personas”.

Con el primero, el “Plan de Acción para el Pilar Europeo de los Derechos Sociales”, se pretende la consecución de tres objetivos: que la ocupación entre sujetos de 20 a 64 años alcance el 78%, que se incluyan como mínimo al 60% de los adultos en programas de formación y que se reduzcan las personas en riesgo de pobreza y exclusión social en 15 millones. Ahora bien, la Unión propone un enfoque que se viene consolidando, como se ha venido diciendo, en las últimas décadas, y es que los Estados del Bienestar, con un nivel de gasto público elevado, no son sostenibles desde el punto de vista de las finanzas públicas; por lo que se propone que, al no poder los Estados miembros afrontar solos la satisfacción de las necesidades de los ciudadanos, que se valgan o se apoyen en otros sujetos. La oportunidad para llevar a cabo tal propósito es este Plan junto con los fondos recibidos del NextGenerationEU por los Estados miembros unidos a los compromisos de reformas de estos últimos.

Por lo que respecta al “Plan de Acción para la Economía Social: construir una nueva economía al servicio de las personas”, pone en el centro el sostenimiento efectivo a los protagonistas de la Economía social en los siguientes campos de actuación: fomentar la existencia de condiciones que permitan la prosperidad de la economía social, más oportunidades y reconocer el papel y la importancia de la economía social³².

3.2. Dimensión constitucional

3.2.1. Contextualización

En líneas anteriores se había venido señalando que la actitud del Poder público frente a los entes de la Economía social, a los cuerpos sociales intermedios, comenzó a cambiar con el Código Civil de 1942, si bien este cambio es mucho más evidente y acentuado con la aprobación de la Constitución de 1948. En particular, el artículo 2 de la Constitución representa, para gran parte de la doctrina, la libertad de la forma organizativa de los cuerpos sociales³³.

El artículo 45.1 de la Carta fundamental italiana establece que “La República reconoce la función social de la cooperación de carácter mutualista y sin finalidad de especulación privada. La Ley promueve y favorece el aumento de la misma con los medios más adecuados y asegura, a través de los controles oportunos, su carácter y sus finalidades”. De este precepto se podrían extraer dos conclusiones fundamentales: la primera es que la Constitución pone en valor la importancia de entes que no persiguen el ánimo de lucro y que tienen una función social; y la segunda es que no solamente va a reconocer este tipo de entes, sino que los poderes públicos del Estado italiano van a adoptar una posición de promoción y favorecimiento con los medios que

³¹ D. CALDIROLA, *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, cit., pp. 238-239.

³² L. JAHIER, “Il Terzo Settore nelle politiche europee: un nuovo paradigma trasformativo”, en TERZJUS, *Dal non profit al Terzo Settore. Una riforma in cammino. 2º rapporto sullo stato e le prospettive del Diritto del Terzo Settore in Italia*, Editoriale Scientifica SRL, Nápoles, 2022, pp. 361 e ss.

³³ V. GIARMOLEO, *Attività commerciale ed enti non profit*, CEDAM, Padua, 2003, p. 3.

estimen convenientes. Así, nos encontramos con un contexto jurídico que permite el desarrollo de los entes *non profit*.

Para RINELLA, la cooperación establecida en el artículo 45 de la Constitución ha de analizarse como un instrumento idóneo a la consecución de las finalidades previstas en la Carta Magna italiana. Entiende este autor que la previsión de la cooperación es un hecho de tipo asociativo que tiene naturaleza económica y, por ende, podría subsumirse en el ámbito de las formaciones sociales a que hace referencia el artículo 2³⁴.

Como bien señala FERNÁNDEZ DEL MORAL DOMÍNGUEZ, el citado artículo 2 de la Constitución viene a reconocer la existencia de una sociedad contemporánea en Italia que es plural, en la que se garantizan los derechos de todos los ciudadanos, incluso en aquellos cuerpos sociales en los que desarrollen su personalidad. Con lo anterior, por tanto, encontramos una diferencia de posición respecto a estos cuerpos intermedios: con el Código Civil de 1942 se toleran, mientras que con la Constitución de 1948 se estipula que incluso se promueven.

Si se piensa en las fundaciones en particular, no existe un precepto constitucional específico que establezca el derecho a fundar. Sin embargo, es posible su reconstrucción a través de los siguientes artículos de la Constitución: no solamente en el mencionado artículo 2, sino también, cuando se trata de fundaciones que persiguen fines constitucionalmente garantizados, el artículo 9 -promoción de la cultura e investigación y salvaguardia del paisaje y del patrimonio histórico y artístico-, el artículo 32 -el derecho fundamental a la salud-, y los artículos 33 y 34 -el derecho fundamental a la educación y su universalidad, así como la libertad de enseñanza y la proclamación de que el arte y las ciencias son libres-. No puede dejar de ser mencionado el artículo 41, que es la libertad de iniciativa económica, siendo una expresión la libertad de fundar³⁵.

Efectivamente, la función social se podría entender como un límite a la libertad de iniciativa económica del artículo 41 de la Constitución. Ahora bien, habríamos de entender que la función social de la cooperación -cooperación en el marco del artículo 45 de la Constitución- se configura como un elemento consustancial al fenómeno de la misma cooperación³⁶. Naturalmente, será de aplicación también el principio de subsidiariedad horizontal, el cual, dada su importancia, se procederá a analizar en exclusividad en el siguiente apartado. Tal es así que, como señala DONATI, con la entrada en vigor de la Ley Constitucional n. 3 del 2001, de reforma del Título V de la Constitución, la introducción del principio de subsidiariedad horizontal es una cuestión “de extrema importancia”³⁷.

Además, el Tribunal Constitucional italiano ha reconocido que encuentran su base en la Carta Magna italiana los siguientes principios en relación a las fundaciones: principio de autonomía de las fundaciones en los ámbitos de la gestión y estatutaria, la libertad de autodeterminación de los mencionados entes en el desarrollo específico de su actividad y la libertad en la composición de sus propios órganos³⁸.

Si se piensa en los entes del Tercer Sector, no se mencionan de forma concreta en la Constitución. No obstante, su naturaleza jurídica peculiar los coloca en primera posición en el marco jurídico-constitucional: serían de aplicación los artículos 2, 3.2 -los poderes públicos han de eliminar los obstáculos para alcanzar la igualdad- y 118.4º -los distintos entes públicos de la República italiana tienen la obligación de fomentar la

³⁴ A. RINELLA, “Cooperazione ed economia sociale nella Costituzione italiana”, en A. FICI (coord.), *Diritto dell'Economia Sociale*, Editoriale Scientifica SRL, Nápoles, 2016, pp. 72-73.

³⁵ L. FERNÁNDEZ DEL MORAL DOMÍNGUEZ, “Evolución de la personalidad jurídica en Italia”, en J. M. OSSORIO SERRANO (dir.), *Europa y los nuevos límites de la autonomía privada*, Universidad de Granada, Granada, 2005, pp. 155-158; e V. GIARMOLEO, *Attività commerciale ed enti non profit*, cit., pp. 6-7.

³⁶ A. RINELLA, “Cooperazione ed economia sociale nella Costituzione italiana”, cit., pp. 70-71.

³⁷ F. DONATI, “La dimensione costituzionale ed europea del Terzo Settore”, en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2019, p. 17.

³⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional n. 300/2003; y Sentencia del Tribunal Constitucional n. 301/2003.

iniciativa autónoma de los ciudadanos, también si estos últimos están asociados, para el desarrollo de actividades de interés general mediante el principio de subsidiariedad horizontal-³⁹.

Los preceptos anteriores -2, 3.2 y 118.4º- podrían correlacionarse con otros de la Constitución, como los artículos 4 -derecho al trabajo-, 9 -ya señalado anteriormente- y 18 -libre asociación-⁴⁰.

3.2.2. Principio de subsidiariedad horizontal

Como se adelantó *supra*, merece una especial consideración el principio de subsidiariedad horizontal, establecido en el artículo 118.4º de la Constitución. Tras la incorporación del citado principio, teniendo su origen en la Unión Europea, se pone en valor el tan importante papel de los entes *non profit*. La consecuencia es que se empiezan a desarrollar fundaciones en distintos sectores de la sociedad, apareciendo las normativas de sector.

Junto a esta normativa sectorial, empiezan a desarrollarse nuevas fundaciones. El caso emblemático es el de las fundaciones de participación (en el acto de fundación participan una pluralidad de personas y se forma una asamblea). Lo anterior trae consigo que la doctrina se cuestione si la fundación no es en verdad un envoltorio mínimo formado por poquísimas normas en cuyo interior hay una forma atípica, donde pueden existir variantes distintas.

Las fundaciones, junto con otros tipos de entes, están adquiriendo cada vez más importancia en el ámbito *non profit* gracias al principio de subsidiariedad horizontal, según el cual el ente más competente para regular o gestionar un problema es el más cercano al ciudadano. Así, si hay un problema que puede ser gestionado de una forma más eficiente por un particular, entonces será este último quien debería hacerlo. Se excepciona de ello cuestiones que no estén relacionadas con el Derecho Privado, como la Defensa.

Para GIARMOLEO, con el principio de subsidiariedad horizontal se consigue la más eficaz colaboración entre lo público y lo privado⁴¹. Es más, DONATI afirma que se trata de la plasmación constitucional de un apoyo firme a la iniciativa autónoma de los ciudadanos en el desempeño de actividades de interés general. Así, actividades que no persigan el ánimo de lucro, no sólo han de ser tuteladas por el Estado, sino que, además, han de fomentarse en estricto cumplimiento del principio de subsidiariedad horizontal. En consecuencia, los particulares también sirven mediante sus actividades al cumplimiento de intereses generales, desarrollando un rol integrativo y complementario respecto al que ejercen los entes públicos⁴².

Por lo tanto, se está en presencia de entes de Derecho Privado cuya actividad es de interés general. Lo anterior conlleva que los entes *non profit* sean los *partner* idóneos de las Administraciones Públicas. Si, efectivamente, van a ejercer este tipo de organizaciones una serie de actuaciones que van a revertir de forma positiva sobre la sociedad, el Poder Público los favorece también desde un ámbito fundamental, como es el campo del Derecho Tributario. Efectivamente, existe un marco fiscal privilegiado para estos tipos de entes, como los entes del Tercer Sector, puesto que prestarán, a través de la contratación pública, servicios públicos en el contexto de un Estado del Bienestar, como es el italiano. Ello ha quedado patente en estos últimos años de la pandemia causada por la COVID-19, en la que los entes *non profit* han servido de gran soporte al sistema público sanitario.

Hubo un momento histórico en el que se entendía que un servicio público había de ser prestado por un ente público. Por lo tanto, había una relación de necesidad entre la naturaleza del servicio -pública- y la naturaleza del ente que satisfacía ese servicio -pública-. Con la entrada en juego de nuevos operadores en el mercado, el rol del Estado es el de garantizar que las necesidades fundamentales de la sociedad se vean

³⁹ A. FICI, “Le principali novità di un anno di riforma”, en TERZJUS, *Dal non profit al Terzo Settore. Una riforma in cammino. 2º rapporto sullo stato e le prospettive del Diritto del Terzo Settore in Italia*, Editoriale Scientifica SRL, Nápoles, 2022, p. 25.

⁴⁰ A. FICI, “Enti del Terzo Settore: nozione, requisiti e tipologie”, en A. BASSI (coord.), *Gli enti del Terzo Settore. Lineamenti generali*, Editoriale Scientifica SRL, Nápoles, 2020, p. 120.

⁴¹ V. GIARMOLEO, *Attività commerciale ed enti non profit*, cit., p. 5.

⁴² F. DONATI, “La dimensione costituzionale ed europea del Terzo Settore”, cit., pp. 21-22.

satisfechas, las cuales pueden ser desempeñados por entes públicos y por entes privados, si bien respetando siempre unas reglas mínimas imprescindibles⁴³.

Por su parte, PARISI subraya que, en numerosas ocasiones, el creciente aumento del asociacionismo y las organizaciones sin ánimo de lucro se debe al fracaso del Estado del Bienestar, del capitalismo o, incluso, a la crisis del modelo democrático occidental. Desde la óptica del socioliberalismo, que existan cada vez más agrupaciones de personas que vengan a colmar las lagunas a donde no llega el Estado es la simple consecuencia de la ineficacia y la ineficiencia de la estructura burocrática estatal⁴⁴.

Nuestra posición es que organizaciones privadas, como las que no tienen ánimo de lucro, complementen la imprescindible labor del Estado de ofrecer a los ciudadanos unos servicios públicos básicos fundamentales.

ROMANO señala que la aplicación del principio de subsidiariedad horizontal conlleva una primacía de la iniciativa privada frente al Sector Público y, allí donde no exista un particular, habrá de intervenir el Poder Público⁴⁵.

El principio de subsidiariedad horizontal se ha de poner necesariamente en relación con la posición favorable que muestra la Constitución hacia la cooperación. Por lo tanto, se puede afirmar un nexo entre interés general y función social, establecida, esta última, en el artículo 45 de la Carta Magna⁴⁶.

Centrándonos en el ámbito del Tercer Sector, FICI apunta al rol imprescindible que juegan los entes que pertenecen al mismo en relación al principio *ex* artículo 118.4º de la Constitución al afirmar que es precisamente la normativa reguladora del Tercer Sector la que da sustancia al principio de subsidiariedad horizontal. A los entes del Tercer Sector se les asigna una verdadera obligación jurídicamente relevante por la actividad que desempeñan y la relación con la Administración Pública, las cuales se ha venido señalando en párrafos anteriores. Así, el régimen fiscal y las relaciones especiales con la Administración están plenamente justificadas por el artículo 118.4º de la Constitución. Consecuentemente, no contravendría el principio de competencia en el mercado.

Además, esta asunción de responsabilidad, por la actividad de interés general que realizan los entes del Tercer Sector, no conlleva la exclusión de responsabilidad sobre la cuestión social del Estado. Dicho de otro modo, no se trata de una relación de exclusión, sino que lo público y lo privado se complementan de forma coherente bajo el paraguas de los artículos 2 y 3 de la Constitución⁴⁷.

El principio de subsidiariedad horizontal ha sido interpretado bajo dos ópticas fundamentales en la doctrina: de una parte, aquellos que han afirmado que tiene un valor procedimental; y, de otra parte, los que defienden que tiene un valor sustancial. En relación a los primeros, RESCIGNO considera que este principio establece el íter a través del cual se determina quién es el sujeto que debe ejercer la actividad en cuestión. Con respecto a la segunda postura, se podría delimitar el contenido de este principio con una perspectiva negativa o con una perspectiva positiva: la perspectiva negativa consiste en la abstención de actuación de la Administración Pública sobre aquellas situaciones y ámbitos en los que los ciudadanos sean capaces de actuar de forma autónoma; mientras que en la perspectiva positiva se prevé el deber de intervención de la Administración Pública allí donde los individuos no son capaces de satisfacer sus necesidades autónomamente. Para CALDIROLA, la redacción del artículo 118.4º de la Constitución está estrechamente relacionada con la idea de solidaridad. El Estado -y demás entes públicos- no adoptan una posición pasiva, sino que han de fomentar y valorizar los cuerpos sociales intermedios⁴⁸.

⁴³ A. SANTUARI, *Manuale di diritto dell'economia degli enti non profit*, cit., pp. 16-19.

⁴⁴ A. PARISI, "Associazioni non profit e fondamento costituzionale", en V. ZAMBRANO (coord.), *Non profit, persona, mercato*, Giuffrè Editore, Milano, 2005, pp. 18-20.

⁴⁵ M. ROMANO, "I limiti all'autonomia statutaria nelle fondazioni di partecipazione alla luce della riforma del Terzo settore", en *Le nuove leggi civili commentate*, n. 2, pp. 10-11 (versión online).

⁴⁶ A. RINELLA, "Cooperazione ed economia sociale nella Costituzione italiana", cit., p. 75.

⁴⁷ A. FICI, *Un Diritto per il Terzo Settore. Studi sulla riforma*, cit., pp. 15-18.

⁴⁸ D. CALDIROLA, *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, cit., pp. 64-70.

3.3. Dispersión normativa en materia de fundaciones

3.3.1. Código Civil

A. Reconocimiento de la personalidad jurídica

Se ha de recordar que, el Código Civil de 1942 se redactó tomando como inspiración el Código Civil francés. En consecuencia, hay una posición favorable hacia las sociedades que persiguen el lucro. No obstante, dispusieron de su propio espacio dentro del citado texto jurídico italiano. Como se ha visto, con la entrada en vigor de la Constitución en 1948, se establece un marco jurídico favorable hacia este tipo de entes *non profit*⁴⁹.

En sus inicios, existían una serie de limitaciones a la actuación de las organizaciones sin ánimo de lucro, atendiendo al articulado del Código Civil. Podrían ser señaladas, principalmente, dos: la adquisición de la personalidad jurídica y el control sobre determinados actos -este último será tratado más adelante-.

Así, un ente sin ánimo de lucro, como una fundación, para adquirir la personalidad jurídica, necesitaba de un control por parte de la autoridad administrativa competente sobre aspectos de organización, objetivos y medios y una evaluación de la oportunidad bajo la óptica del interés público. Su regulación se encontraba en el artículo 12 del Código Civil, precepto que no se encuentra en vigor actualmente. De esta forma, la Administración Pública disponía de una gran discrecionalidad en esta materia, aspecto que fue fuertemente criticado por la doctrina⁵⁰.

Con la reforma operada por el *Decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000*, n. 361⁵¹, derogando el citado artículo 12 del Código Civil, se ha establecido que esa autoridad competente dependerá del ámbito territorial de operación de estos entes: si solamente actúan en el interior de una región, será esta última a estudiar la cuestión; mientras que, si operan también en otras regiones, será competencia de la *Prefettura* en cuanto órgano del Estado. La autoridad administrativa competente, recibida la solicitud de reconocimiento, estudiará la existencia de tres requisitos: el primero es el cumplimiento de lo dispuesto en la literalidad de la normativa correspondiente en sede de constitución del citado ente; esta organización sin ánimo de lucro habrá de perseguir una finalidad que sea tanto posible como lícita, como segundo requisito; y, por último, habrá de ostentar un patrimonio que sea adecuado a la mencionada finalidad. Si existen, la citada autoridad inscribirá la organización en el registro de las personas jurídicas -ya sea regional o estatal-⁵².

En esta sede, es menester traer a colación el tema de las fundaciones no reconocidas. Ha existido un tradicional debate doctrinal sobre si las fundaciones no reconocidas estaban admitidas en el Derecho Privado⁵³. La subjetividad de las fundaciones no reconocidas es defendida por un sector minoritario de la doctrina⁵⁴, por lo que la mayor parte de los estudiosos son contrarios al reconocimiento de la personalidad

⁴⁹ A. SANTUARI, *Manuale di diritto dell'economia degli enti non profit*, cit., pp. 23-25.

⁵⁰ L. FERNÁNDEZ DEL MORAL DOMÍNGUEZ, "Evolución de la personalidad jurídica en Italia", cit., p. 155.

⁵¹ Regolamento recante norme per la semplificazione dei procedimenti di riconoscimento di persone giuridiche private e di approvazione delle modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto (n. 17 dell'allegato 1 della legge 15 marzo 1997, n. 59).

⁵² Si se compara la adquisición de personalidad jurídica de las organizaciones *non profit* -tal y como se acaba de exponer- con la adquisición de personalidad jurídica de sociedades que persiguen el lucro, se puede observar una evidente diferencia, que subsiste, pues, hoy en día: hasta el año 2000, para que se pudiese inscribir la sociedad en el registro de empresas, era necesario un control de pura legitimidad, primero por parte de la autoridad judicial, si bien con la reforma puede ser realizado por un notario. De hecho, para obtener la personalidad jurídica una sociedad, se trata más bien de un requisito formal como es la inscripción en el registro de las empresas, pudiendo definirse como un trámite casi automático (V. ROPPO, *Diritto Privato*, cit., pp. 160-161).

⁵³ En este sentido, *vid.* F. DI CIOMMO, "Tribunale di Napoli; ordinanza 26 giugno 1998; Giud. Magliorlo; Fondazione Amelio, G. e M. Amelio c. Sovraintendenza di Caserta per i beni culturali e ambientali", en *Il Foro Italiano*, vol. 122, n. 1, 1999, pp. 347/348-357/358.

⁵⁴ V. GIARMOLEO, *Attività commerciale ed enti non profit*, cit., p. 63.

jurídica de las fundaciones no reconocidas. Llegados a este punto, se considera interesante analizar la motivación jurídica de ambas posiciones.

Con respecto a los autores que son contrarios a la admisión de la subjetividad de las fundaciones no reconocidas, podrían señalarse como causas la desconfianza tradicional que se ha tenido frente a las fundaciones -ya analizado anteriormente, sobre todo después de la Revolución Francesa de 1789- manifestada en el escrupuloso cumplimiento de los principios del Derecho de Sucesiones -piénsese en la prohibición del fideicomiso o del usufructo sucesorio-, así como al miedo que los sujetos puedan crear patrimonios que no tengan una finalidad que no haya sido sopesado por la autoridad pública competente⁵⁵.

Por su parte, el sector minoritario que admite la subjetividad de las fundaciones no reconocidas fundamenta su posición doctrinal en que aquellas normas que rigen los comités -que pueden operar incluso sin personalidad jurídica ex artículo 41 del Código Civil- son perfectamente aplicables a la modalidad constitutiva de la *fondazione per pubblica sottoscrizione*; aspecto, este último, que conllevaría que se admitiesen en Derecho aquellas fundaciones que no han sido reconocidas⁵⁶.

En relación a lo anterior, siguiendo a ROPPO, los comités podrían ser una fundación no reconocida, entendiendo como tales a aquellas organizaciones que buscan la obtención de fondos para ser invertidos en determinadas actuaciones de finalidad social. Además, los específicos miembros de los comités responden de forma personal de aquellas obligaciones contraídas en nombre y por cuenta de estas organizaciones que hayan realizado tal actuación, como establece el artículo 41 del Código Civil. En el momento en que a un comité le viene reconocida la personalidad jurídica, se convertiría directamente en una fundación⁵⁷.

Siguiendo el razonamiento de la posición minoritaria doctrinal, otro tipo de fundación no reconocida serían las *fondazioni fiduciarie*, en las cuales el fundador transfiere una masa patrimonial a un tercero o varios con una finalidad como es el cumplimiento de una utilidad pública⁵⁸. La existencia de este tipo de fundaciones no reconocidas se reconduciría aplicando las disposiciones modales, los preceptos reguladores de los apenas citados comités, así como del artículo 32 del Código Civil. Las *fondazioni fiduciarie* han sido introducidas recientemente, tratándose de normas que posibilitan el registro de bienes que pertenecen a patrimonios separados con vínculo de destino⁵⁹.

Para CAVALAGLIO, de distintos preceptos del Código Civil se deduciría, tanto de forma explícita como de forma implícita, su admisibilidad. Para este análisis, el autor toma como ejemplo los artículos 15, 32 y 473 del Código Civil.

El artículo 15 del Código Civil establece que el acto de fundación será irrevocable en el momento en que haya comenzado la actividad que le es propia al ente, con independencia del reconocimiento.

Por su parte, el artículo 32 del Código Civil, implícitamente, parece prever no solamente un vínculo personal de destino, sino también un vínculo real cuando se refiere al ente que ha recibido en una transmisión bienes con destino para una finalidad diferente de la que tiene prevista este ente receptor de los bienes. Además, se dispone que el ente que recibirá esos bienes por su situación de transformación o disolución será una persona jurídica con fines análogos. Este ente destinatario de los bienes del ente transformado o disuelto

⁵⁵ L. CAVALAGLIO, voce di “Fondazioni [dir. civ.]”, en *Treccani, Diritto on line*, 2016. Disponible su https://www.treccani.it/enciclopedia/fondazioni-dir-civ_%28Diritto-on-line%29/

⁵⁶ F. PROSPERI, voce “Articolo 14”, *cit.*, p. 333.

⁵⁷ V. ROPPO, *Diritto Privato, cit.*, pp. 160-161.

⁵⁸ M. V. DE GIORGI, “Le fondazioni e i comitati”, en N. LIPARI y P. RESCIGNO (dir.), *Diritto civile, Volume I. Fonti, soggetti e famiglia, I. Le fonti e i soggetti*, Giuffrè Editore, Milán, 2009, pp. 423-425.

⁵⁹ Se ha de hacer mención a la Legge 22 giugno 2016 n.112. Disposizioni in materia di assistenza in favore delle persone con disabilità grave prive del sostegno familiare, también conocida como “Legge dopo di noi”. En ella se pone de manifiesto la relación funcional entre los fondos fiduciarios, los *trust* y el vínculo de destino ex artículo 2645 *ter* del Código Civil (G. PETRELLI, “L’affidamento fiduciario tra contratto e vincolo di destinazione”, en *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, fasc.4, 2021, p. 6 -versión online-).

se trataría de un administrador de una fundación que va a ser distinto del resto de organizaciones de este tipo, dado que se trataría de una fundación no reconocida.

Más directo y específico sería el artículo 473 del Código Civil, el cual, en sede de aceptación de herencias a beneficio de inventario, menciona, de forma expresa, a “fundaciones y entes no reconocidos”⁶⁰.

Nuestra posición es que no se debería admitir la subjetividad de las fundaciones no reconocidas, tal y como sostiene la doctrina mayoritaria. En particular, si se establece un procedimiento -si bien más laxo que la regulación precedente- para el reconocimiento de la personalidad jurídica de las fundaciones en la que tiene que intervenir la autoridad competente, es evidente que existe una intención por parte del legislador para que la personalidad jurídica de una fundación venga analizada *ex ante*. Intentar reconducir la admisión de la personalidad jurídica de fundaciones no reconocidas a través de otros institutos jurídicos sería tanto como afirmar la inutilidad de la normativa establecida al efecto, con un análisis forzado del Ordenamiento jurídico. Si se pretendiera que toda fundación tuviese personalidad jurídica, bastaría con la eliminación del procedimiento de reconocimiento de la personalidad jurídica; no obstante, ello conllevaría una desnaturalización de la figura de la fundación -que debe perseguir un determinado tipo de finalidad-, así como una desprotección de los acreedores de ésta.

Ahora bien, no hay que perder de vista la tesis de DI CIOMMO, quien recuerda que la admisión del *trust* en Italia en 1992 ha traído consigo importantes consecuencias jurídicas: determinadas finalidades no serían admisibles por el Ordenamiento jurídico italiano en relación a las fundaciones, las cuales sí que encajarían con el instituto del *trust* -como puede ser, a título de ejemplo, la segregación de uno o más patrimonios de cuya ejecución se encargarán una o varias personas llamadas *trustee* para la realización de un monumento fúnebre del testador-⁶¹.

B. *Negocio de fundación: acto de constitución y estatuto*

El negocio de fundación se podría definir como aquel acto unilateral del fundador -manteniéndose esta nota característica aunque exista más de una persona fundadora- por el que expresa su voluntad de crear un ente, que deberá perseguir una finalidad, dado que nacería para la consecución de este objetivo. A tal fin, el fundador destina una determinada masa patrimonial. Además, para ser eficaz este acto, no es necesario que sean dirigidos a una persona determinada.

Sobre la cuestión de una posible restricción en materia de quién puede ser fundador, ha de tenerse en cuenta que puede ser una persona física, entes colectivos e incluso entes públicos para una persecución de los objetivos a conseguir más eficiente⁶².

Efectivamente, el artículo 14 del Código Civil, que versa sobre el acto constitutivo, establece que la constitución de una fundación puede producirse mediante un acto público e incluso también mediante testamento.

En relación a este precepto, el Tribunal Supremo ha sentenciado que se puede deducir del artículo 14 una similitud causal con la donación, en el sentido de que a través del negocio de fundación se procede a atribuir un determinado patrimonio a un ente sin que se reciba nada a cambio.

Sin embargo, existe una diferencia importante entre la donación y el negocio de fundación: este último es la causa del acto en virtud de cual se dota a un sujeto de patrimonio, es decir, del acto de dotación. Así, no

⁶⁰ L. CAVALAGIO, voce di “Fondazioni [dir. civ.]”, en *Treccani, Diritto on line*, 2016. Disponible su https://www.treccani.it/enciclopedia/fondazioni-dir-civ_%28Diritto-on-line%29/

⁶¹ F. DI CIOMMO, “Tribunale di Napoli: ordinanza 26 giugno 1998; Giud. MAGLIORLO; Fondazione Amelio; G. e M. Amelio c. Sovraintendenza Caserta per i beni cultural e amnientali”, en *Il Foro Italiano*, *vid.*, pp. 356-357; así como C. COSTAGLIOLA, “I vincoli di destinazione patrimoniale con particolare riguardo alla fondazione di fatto, al trust interno e ai negozi fiduciari”, en *Iurisprudencia.it*, disponible online: http://www.iurisprudencia.it/public/sentenze/636171837194672553_I%20vincoli%20di%20destinazione%20patrimoniale.pdf

⁶² M. V. DE GIORGI, “Le fondazioni e i comitati”, *cit.*, p. 417.

se pueden desligar ambos, en el sentido de que la voluntad de crear un ente está estrechamente unida a la dotación patrimonial del mismo. El acto de dotación, pues, es instrumental a la consecución de la finalidad, y, por ende, no dispone de una autonomía propia.

Consecuencia de lo anteriormente expuesto es que el acto público por el que se constituye una fundación, *ex* artículo 14 del Código Civil, no puede identificarse con un acto de donación, no pudiendo, así, subsumirse en los actos para los cuales es obligatorio la presencia de los testigos, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley 16 diciembre 1913, n. 89⁶³.

Con respecto a la constitución de una fundación vía testamento, cabría decir que no se trata de un negocio *mortis causa*. Se ha constituido mediante disposición testamentaria. El motivo de que no se considere que sea un negocio *mortis causa* es que, a diferencia de lo que ocurre con el heredero o el legatario, el fallecimiento del testador no incide en la causa del negocio -en el caso particular que se analiza, en la causa del negocio de fundación-, por lo que no se diferencia la causa del negocio de fundación perfeccionada testamentariamente de la causa del negocio de fundación constituida por acto público que debe producir efectos mientras viva el fundador. Se habría de entender, pues, como una disposición *post mortem* y, por ende, no *mortis causa*⁶⁴.

Sobre el poder de revocación del acto constitutivo de una fundación, el artículo 15 del Código Civil establece que solamente podría producirse por parte del fundador en la hipótesis en que no haya sido todavía reconocida la fundación o cuando no se haya iniciado la actividad dispuesta por el fundador. Además, esta facultad no puede ser transmitida a los herederos.

Ahora bien, una cuestión a tratar es qué sucede cuando se está en presencia de fundaciones que comienzan su actividad incluso antes del procedimiento de reconocimiento de su personalidad jurídica, como es el caso de la *fondazione fiduciaria*, habiendo predispuesto el fundador que la mencionada fundación operará de forma exclusiva como persona jurídica. En esta hipótesis, habría que entender que el acto de fundación es irrevocable en el momento en el que se produce el efecto traslativo de los bienes del fundador a la fundación.

La revocación habrá de hacerse a través de documento público. En consecuencia, el legislador ha previsto que la revocación del acto constitutivo ha de seguir los mismos requisitos formales que los que ha establecido para el mismo acto de constitución de la fundación.

Efectivamente, el hecho de que el citado artículo 15 ligue la facultad de revocar el acto al momento de la concesión de la personalidad jurídica tiene que ver con que el fundador se despojará de los bienes que tiene intención de transmitir a la fundación en el instante en que la fundación obtenga personalidad jurídica. Por su parte, el precepto también señala el inicio de la actividad de la fundación como límite explícito a la posibilidad de revocar el acto, y es que habría que entender que, si la fundación comienza su actividad, ya el poder de decisión pasa del fundador a la misma fundación, que se mueve por los fines que debe perseguir.

Por este mismo razonamiento, se ha previsto en el segundo apartado del artículo 15 que los herederos no ostentan la facultad para poder revocar el acto de fundación. Sin embargo, disponen de distintas acciones, por tratarse de un acto gratuito, como la acción de reducción en caso de lesión de la legítima *ex* artículos 553 y siguientes del Código Civil, ya sea un acto *inter vivos* o vía testamentaria, así como la acción revocatoria en el caso de que la fundación haya sido constituida en fraude desde el punto de vista de sus razones *ex* artículo 2901 siempre del Código Civil⁶⁵.

El contenido de los documentos en que se plasma el acto constitutivo y los estatutos viene estipulado en el artículo 16 del Código Civil. Se pueden distinguir elementos obligatorios y elementos facultativos. Obligatoriamente, habrán de determinarse: la denominación de la fundación, su/s finalidad/es, su

⁶³ Sentenza della Corte Suprema, 4 luglio 2017, n. 16409.

⁶⁴ F. PROSPERI, voce "Articolo 14", *cit.*, pp. 334-335.

⁶⁵ F. PROSPERI, voce "Articolo 15", en G. PERLINGIERI (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010, pp. 336-338.

patrimonio, su sede, normas sobre el ordenamiento y administración, así como el criterio y la modalidad del desembolso de ciertos pagos a sujetos externos que podemos denominar “beneficiarios”⁶⁶. Por su parte, son elementos opcionales las normas relativas a la extinción del ente y la devolución de su patrimonio y las normas que regulen su transformación. Todos estos elementos se proceden a analizar justo a continuación.

C. Patrimonio

Se había indicado anteriormente que eran dos las limitaciones que tradicionalmente han tenido las fundaciones desde el punto de vista jurídico-privado. La primera estaba representada por el procedimiento de reconocimiento de su personalidad jurídica. La segunda limitación en el actuar de las organizaciones *non profit* y, por ende, de las fundaciones, estaba representada por el antiguo artículo 17 del Código Civil, circunscrita al ámbito patrimonial: se requería una autorización administrativa para la adquisición de bienes raíces, así como para la aceptación de herencias, legados y donaciones -la cual no era requerida para las sociedades con ánimo de lucro-⁶⁷. Posteriormente, con la derogación del citado precepto en el año 1997, este tipo de operaciones puede ser realizado por los entes sin ánimo de lucro -entre ellas, insistimos, las fundaciones- sin necesidad de que la autoridad pertinente emita una autorización⁶⁸.

El patrimonio, como la denominación, es un requisito para la concesión de la personalidad jurídica a la fundación⁶⁹. Su importancia es tal que este ente funcionará y perseguirá sus fines gracias a que se le transmite una determinada masa patrimonial. Además, también sirve para asegurar los intereses de los acreedores gracias a la perfecta autonomía patrimonial de la fundación en cuanto persona jurídica⁷⁰.

Es por ello que se requiere que la masa patrimonial de la fundación sea suficiente para la consecución de los fines que pretende perseguir. Tal es, como se decía, su relevancia, que la misma subsistencia de la fundación se liga siempre al elemento de suficiencia patrimonial, pudiendo incluso extinguirse, como se verá más adelante⁷¹.

D. Finalidad

Permítasenos partir con la idea de que, tal y como ha defendido la doctrina tradicionalmente, cualquier persona jurídica no existe por existir, sino que nace para operar. Es por ello que la finalidad de cualquier persona jurídica y, en consecuencia, de una fundación, va a ser fundamental desde la óptica del procedimiento de reconocimiento de su personalidad jurídica. Es más, incluso todos los razonamientos doctrinales y jurisprudenciales que justifican la existencia de entes sin personalidad jurídica tienen de fondo que éstos llevan a cabo una actividad para perseguir una determinada finalidad, un resultado⁷².

Tal es la importancia de la finalidad que, si se produjese un cambio en ésta, el Ordenamiento jurídico prevé la transformación e incluso la extinción de la fundación, como se verá más adelante, *ex* artículo 28 del Código Civil. Además, la finalidad no puede ser excesivamente genérica⁷³.

Dicho lo anterior, es pacífico en la doctrina que la finalidad de la fundación ha de tener dos notas: ser lícita y ser posible. Ahora bien, hay dos posiciones doctrinales sobre si ha de perseguir una utilidad pública o no. Efectivamente, hay una parte de los estudiosos de Derecho Privado que afirman que, dada la vaguedad y

⁶⁶ M. V. DE GIORGI, “Le fondazioni e i comitati”, *cit.*, p. 418.

⁶⁷ V. ROPPO, *Diritto Privato*, *cit.*, pp. 160-161.

⁶⁸ El artículo 17 del Código Civil fue derogado por la *Legge 15 maggio 1997, n. 127. Misure urgenti per lo snellimento dell'attività amministrativa e dei procedimenti di decisione e di controllo* y sustituido por el artículo 1.1 de la *Legge 22 giugno 2000, n. 192. Modifica dell'articolo 13 della legge 15 maggio 1997, n. 127, e dell'articolo 473 del codice civile*.

⁶⁹ F. PROSPERI, voce “Articolo 16”, en G. PERLINGIERI (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010, p. 346.

⁷⁰ M. V. DE GIORGI, “Le fondazioni e i comitati”, *cit.*, pp. 418-419.

⁷¹ Artículos 27 y 28 del Código Civil.

⁷² F. PROSPERI, voce “Articolo 16”, *cit.*, p. 346.

⁷³ V. GIARMOLEO, *Attività commerciale ed enti non profit*, *cit.*, p. 56.

la amplitud de los términos utilizados en la regulación de las fundaciones, habría que entender que esto es sinónimo de libertad para el sujeto para poder establecer distintas finalidades, no siendo necesaria la utilidad pública como finalidad. Sin embargo, otro sector mantiene una posición más conservadora -la necesaria existencia de la utilidad pública-, fundamentándose, de un lado, en que este tipo de ente se perpetúa más allá de su fundador y la ausencia de miembros, y, de otro lado, en los artículos 28.1 y 31.2 del Código Civil, considerando, pues, que ha de ser una nota fundamental de la fundación el perseguir un fin social; en consecuencia, en el procedimiento de reconocimiento de la personalidad jurídica, en el caso de que no exista esta utilidad pública, no habría de concedérsele la personalidad jurídica a la fundación. Es más, la doctrina afirma que esta finalidad de utilidad pública refuerza la autonomía de la fundación respecto a su fundador⁷⁴.

Ahondando en esta posición favorable a la necesidad de que una fundación persiga una finalidad de utilidad pública, se habrían de invocar una serie de preceptos que servirían de fundamento, los cuales, principalmente, establecen una serie de límites a las sustituciones fideicomisarias, entre los que podemos destacar el artículo 699 del Código Civil, cuya interpretación se ha de llevar a cabo bajo el paraguas del artículo 28.3 de esta Ley -excluye que se apliquen tanto los apartados 1 y 2 de este mismo artículo, que tratan sobre la transformación de fundaciones, como el artículo 26, que versa sobre la coordinación de actividades y unificación de administración, a las fundaciones de familia-. Es más, piénsese que las fundaciones, como se ha venido diciendo, se constituyen al destinar una masa patrimonial, compuesta por un conjunto de bienes, para una finalidad determinada, con vocación de permanencia en el tiempo; ello conlleva un límite claro a la libre circulación de capitales y al libre uso de los recursos económicos, pero se entendería justificado por la finalidad de relevancia o utilidad pública⁷⁵.

E. Órganos de administración

Del Código Civil se extrae que la administración de una fundación se realiza a través de un órgano de administración, pues no consta de una asamblea -ni de los miembros adscritos a la misma-, en la mayoría de supuestos, como en el caso de las asociaciones. Nótese que una excepción clara son las fundaciones de participación, ya que, a pesar de ser fundaciones, sí que disponen de órganos asamblearios.

Pues bien, el órgano administrativo de la fundación está compuesto por uno o varios administradores, por lo que puede ser un órgano unipersonal o colegiado, respectivamente, y recibe el nombre, comunmente, de consejo de administración.

Con regularidad, es el acto de fundación el que determina aspectos fundamentales del órgano de administración: composición, modalidad de nombramiento de los administradores, poderes, funciones y mencionar quién ostenta la representación del ente. Su establecimiento es recomendable porque, en el caso de que no existan o no resulten de aplicación, intervendría la autoridad administrativa correspondiente *ex* artículo 25 del Código Civil -se estudiará en el apartado correspondiente al control administrativo-.

Una cuestión a resolver sería si el consejo de administración, en general, y sus miembros, en particular, están completamente subordinados a la voluntad del fundador. La doctrina ha ido aceptando que este órgano administrativo y los administradores pueden tomar decisiones relacionadas con la vida, con la gestión, del ente de Derecho Privado. El límite será el Ordenamiento jurídico y la imposibilidad de alterar materialmente el acto constitutivo de la fundación a la que pertenecen. Así las cosas, sobre los elementos fundamentales de la fundación puede pronunciarse exclusivamente la autoridad administrativa competente, no pudiendo los administradores modificar todo aspecto relacionado con la voluntad del fundador, como puede ser la finalidad, el patrimonio, la modalidad de pago de determinadas cantidades o su transformación o extinción, por ejemplo⁷⁶.

⁷⁴ M. V. DE GIORGI, "Le fondazioni e i comitati", *cit.*, pp. 427-428.

⁷⁵ V. GIARMOLEO, *Attività commerciale ed enti non profit*, *cit.*, p. 57.

⁷⁶ M. V. DE GIORGI, "Le fondazioni e i comitati", *cit.*, pp. 432-433.

Son dos los preceptos que regulan, por un lado, la responsabilidad de los administradores, y, por otro lado, las limitaciones a su poder de representación: los artículos 18 y 19 del Código Civil. Ambos artículos son comunes a fundaciones y asociaciones.

Atendiendo al primer precepto que se ha citado, el administrador será responsable frente a la fundación según lo dispuesto en las normas sobre el mandato, si bien precisa que no es una responsabilidad objetiva. Ello quiere decir que el administrador no responderá por el mero hecho de ser administrador, sino que el mencionado artículo requiere, además, su participación en la comisión del acto en concreto causante del daño. Sin embargo, si el administrador hubiese sido consciente de que el acto iba a realizarse y no manifestó su disconformidad con el mismo, entonces sí que será responsable.

Desgranando el contenido del artículo 18 del Código Civil, la primera precisión que se debe realizar es que, aunque se remita a las normas del mandato, debe modularse en un sentido restrictivo. Ello es así porque estamos en presencia de una estructura de una persona jurídica como es una fundación. Así las cosas, la aplicación del artículo 1710 del Código Civil sobre la diligencia debida del mandatario habrá de ser entendida en relación al administrador de una fundación y el acto que causa un daño en el sentido de que habrá debido actuar con la diligencia de un buen padre de familia; a mayor abundamiento, si se tratase de un acto gratuito, se debería estudiar su responsabilidad por culpa con una intensidad bastante menor.

Con respecto a la externalización de la disconformidad respecto al acto, no bastará con que el administrador lo exprese oralmente, sino que se viene requiriendo que quede reflejado por escrito.

El ejercicio de la acción de responsabilidad en el caso de las fundaciones necesita de autorización por parte de la autoridad administrativa competente y la podrán ejercitar bien por los nuevos administradores bien por un comisario extraordinario⁷⁷.

Por lo tanto, el artículo 18 del Código Civil regula la responsabilidad de los administradores frente a la fundación. Ahora bien, cuestión distinta es la responsabilidad de los administradores frente a los acreedores, cuya tutela requiere también atención, ya que no se englobaría en el precepto que se acaba de analizar. La doctrina considera que la responsabilidad de los administradores se basa en el incumplimiento de los deberes que son inherentes a la conservación de la integridad del patrimonio⁷⁸.

Pasando a la limitación del poder de representación, regulada en el artículo 19 del Código Civil, se han de realizar dos premisas: la primera es que este poder de representación de los administradores ha de estar prevista o bien en el acto de constitución de la fundación o bien en sus estatutos; y la segunda es que ha de estar inscrita en el registro de las personas jurídicas, no debiendo seguir el derogado artículo 33 del Código Civil, sino lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del *Decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361*.

Esta norma tiene una finalidad de tutelar los terceros de buena fe que contratan y se relacionan con la fundación y sus órganos. De forma que no puede ser oponible a terceros aquella limitación del poder de representación del administrador que no esté inscrita en el registro de personas jurídicas. No obstante, existe una importante excepción a esta regla general: si el tercero era conocedor de la citada limitación del poder de representación, aunque no estuviese inscrita en el mencionado registro, sí será oponible frente a este tercero.

El poder de representación de un administrador de una fundación se entenderá que es general, salvo disposición contraria en los estatutos del ente de Derecho Privado. Además, se presume que todos y cada uno de los administradores tienen poder general de representación, con la excepción, en la línea que se acaba de señalar, de que los estatutos contengan previsiones específicas que establezcan lo contrario⁷⁹.

⁷⁷ F. PROSPERI, voce "Articolo 18", en G. PERLINGIERI (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010, pp. 353-354.

⁷⁸ M. V. DE GIORGI, "Associazioni", en N. LIPARI y P. RESCIGNO (dir.), *Diritto civile, Volume I. Fonti, soggetti e famiglia, I. Le fonti e i soggetti*, Giuffrè Editore, Milán, 2009, pp. 392-393.

⁷⁹ F. PROSPERI, voce "Articolo 19", en G. PERLINGIERI (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010, pp. 356-357.

F. Control administrativo

Ya se ha dejado ver que la Administración Pública ejerce cierto control sobre las fundaciones. La justificación de esta vigilancia del poder público es el aseguramiento de que se cumplan, de forma efectiva, las finalidades pretendidas por el fundador, así como que el patrimonio se destine correctamente a las citadas finalidades.

Este control se puede realizar en dos momentos precisos: el primero sería durante el procedimiento de reconocimiento de la personalidad jurídica -ya analizado *supra*-; por su parte, el segundo momento sería durante la vida de la fundación, que será objeto de análisis en el presente apartado.

Sobre el contenido específico y, por tanto, su alcance, es necesario acudir al artículo 25 del Código Civil y al artículo 5 del *Decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361*. Como se mencionaba, este artículo 25 hace referencia a una actividad genérica de control y vigilancia, por parte de la autoridad administrativa, hacia la administración de la fundación.

A continuación, se estipula la potestad que tiene la autoridad administrativa competente para nombrar y sustituir a los administradores de una fundación en el caso de que las disposiciones estatutarias que prevean esta materia no puedan ser de aplicación. Sobre este aspecto ya se hizo mención cuando se estudió anteriormente el órgano de administración de la fundación en cuanto ente de Derecho Privado.

También tiene la capacidad de anular las deliberaciones adoptadas por el órgano administrativo de la fundación. Se establece que la autoridad administrativa competente escuchará a los administradores y todo se encauzará vía procedimiento definitivo. Para ello, esa deliberación habrá de ser contraria a: normas imperativas, acto de fundación, orden público o buena costumbre. Ahora bien, el acto de anulación de la deliberación del órgano administrativo de la fundación por parte de la autoridad administrativa puede ser recurrido ante el juez administrativo⁸⁰. Un importante matiz es el del segundo párrafo del artículo 25 del Código Civil, al afirmar que no afectará a aquellos derechos que hubieran sido adquiridos por terceros de buena fe como consecuencia de esa deliberación que ha sido anulada por la autoridad administrativa.

La autoridad administrativa también puede disolver la administración de la fundación y proceder al nombramiento de un comisario extraordinario, en los casos de falta de actuación de los administradores del ente de Derecho Privado según lo estipulado en sus estatutos, la finalidad de la fundación o la ley. En teoría, este procedimiento no tiene naturaleza sancionatoria. El comisario extraordinario nombrado por la autoridad administrativa ocupará su cargo hasta que se produzcan las verificaciones necesarias sobre las irregularidades cometidas en el seno del consejo de administración disuelto. Una vez realizado, la elección del nuevo órgano administrativo de la fundación se llevará a cabo siguiendo el articulado de los estatutos de la misma.

El último apartado del artículo 25 del Código Civil recuerda que los administradores responden por sus actuaciones, según lo dispuesto en el ya analizado artículo 18. La acción de responsabilidad contra los administradores la podrán interponer el comisario extraordinario, los nuevos administradores o los liquidadores. Ahora bien, la autorización de esta acción de responsabilidad debe ser autorizada por la autoridad administrativa, siendo otra facultad de la que dispone⁸¹.

Como se procede a analizar, la voluntad del fundador va a guiar siempre la intervención de la autoridad administrativa en la fundación: puede aprobar la coordinación de actividades de distintas fundaciones *ex* artículo 26 del Código Civil o unificar sus administraciones, con el límite del resto de la voluntad del fundador, así como también puede transformarla, con el mismo límite -voluntad del fundador- *ex* artículo 28 siempre del Código Civil.

⁸⁰ M. V. DE GIORGI, "Le fondazioni e i comitati", *cit.*, p. 434.

⁸¹ F. PROSPERI, voce "Articolo 25", en G. PERLINGIERI (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010, p. 378.

G. Extinción, transformación, fusión y coordinación

El Código Civil regula tanto las causas como las consecuencias de la extinción de las personas jurídicas, afectando, pues, este marco normativo a las fundaciones.

Así, el artículo 27 del Código Civil establece que las causas de extinción de una fundación pueden ser varias: primeramente, podrían localizarse éstas tanto en el acto de constitución de la persona jurídica como en sus estatutos, si bien su extinción puede producirse al cumplirse la finalidad para la que fue creada o por existir una finalidad que sea imposible de conseguir -pensemos en una fundación que persiga un fin concreto que haya sido prohibido por una norma⁸² o una importante pérdida de su masa patrimonial que determine que no pueda alcanzarse el fin para el que nació la fundación⁸³-. Las primeras se denominan convencionales, mientras que las segundas se denominan legales.

Otras causas de extinción de las fundaciones no se encuentran recogidas en el artículo 27. Se debería añadir, así, la escasa utilidad de la finalidad de la fundación -*ex* artículo 28 del Código Civil-, la declaración de nulidad del contrato de fundación y también el supuesto en el que se revoca el reconocimiento jurídico de la fundación siempre y cuando en sus estatutos venga expresamente establecido que la actividad de este ente se ha de realizar exclusivamente bajo la forma de persona jurídica⁸⁴. Las dos últimas causas señaladas son definidas por un sector mayoritario de la doctrina como causas de resolución de la relación operativa *ex nunc*. Otra a señalar sería la interposición de la sanción de prohibición de realización de actividad a la que se refiere el ilícito que ha cometido el ente⁸⁵; en particular, interesaría a efectos de este apartado la prohibición definitiva, dado que ésta equivaldría a la imposibilidad de ejercer la actividad del ente⁸⁶ -en nuestro caso, de la fundación- y, sin actividad que poder ejercitar no se puede conseguir la finalidad prevista por el fundador. Esta última causa, ciertamente, podría también encuadrarse, así pues, en la causa analizada *supra* de la imposibilidad de poder conseguir la finalidad de la fundación.

Para que se produzca la extinción de la fundación es necesario que se inicie un procedimiento, de oficio o a instancia de parte, por parte de la autoridad administrativa en el que se verifique si, efectivamente, se da la causa de extinción y, en caso afirmativo, declarará su extinción. Posteriormente, habrá de ser inscrita en el registro de las personas jurídicas⁸⁷.

Las consecuencias de la extinción de la fundación son, por orden de aparición en el Código Civil: la prohibición de realización de más actividades -artículo 29-, la liquidación del patrimonio -artículo 30- y, si procediese, la devolución de bienes -artículos 31 y 32-.

La prohibición del ejercicio de nuevas operaciones por parte de la fundación cuya extinción ha sido declarada tiene por objeto el normal desarrollo de la liquidación del conjunto de bienes que integran su patrimonio y, en su caso, la devolución de los mismos. Si se aprecia, la literalidad del primer párrafo del artículo 29 del Código Civil hace referencia a “nuevas operaciones”, por lo que la fundación podrá continuar con su actividad ordinaria que venía desarrollando, así como se podrán desempeñar todos los actos de ordinaria administración para la adecuada conservación de su patrimonio hasta que se produzca su liquidación. En consecuencia, la prohibición afecta al actuar tendente a impedir o dificultar la liquidación de los bienes de la fundación extinta⁸⁸.

⁸² F. PROSPERI, voce “Articolo 27”, en G. PERLINGIERI (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010, pp. 379-380.

⁸³ M. V. DE GIORGI, “Estinzione, trasformazione, fusione”, en N. LIPARI y P. RESCIGNO (dir.), *Diritto civile, Volume I. Fonti, soggetti e famiglia, I. Le fonti e i soggetti*, Giuffrè Editore, Milán, 2009, pp. 448-449.

⁸⁴ F. PROSPERI, voce “Articolo 27”, *cit.*, pp. 379-380.

⁸⁵ Articoli 13.2 e 16.1 e 2 del Decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231. Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell'articolo 11 della legge 29 settembre 2000, n. 300

⁸⁶ M. V. DE GIORGI, “Estinzione, trasformazione, fusione”, *cit.*, pp. 449-450.

⁸⁷ Artículos 6 y 4.2 del Decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, respectivamente.

⁸⁸ F. PROSPERI, voce “Articolo 29”, en G. PERLINGIERI (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010, pp. 384-385.

La violación de la prohibición *ex* artículo 29 conlleva responsabilidad personal y solidaria de los administradores hacia terceros, si bien no hacia la persona jurídica porque ha sido declarada su extinción⁸⁹.

La liquidación, pues, es el paso sucesivo a la declaración de extinción de la fundación por parte de la autoridad administrativa competente. Aunque pareciera lo contrario por el tenor literal del artículo 30 del Código Civil, la fundación seguirá existiendo hasta que no se complete de forma satisfactoria la liquidación de su masa patrimonial⁹⁰.

Se regirá por los artículos 11 a 21 de las disposiciones para la actuación del Código Civil. Se habría de destacar que ésta se efectuará bajo la supervisión del presidente del tribunal de la capital de provincia en la que se encuentra registrada la fundación⁹¹.

Una vez que la liquidación puede darse por cerrada, se procede a la devolución de bienes *ex* artículo 31 del Código Civil. Es decir, cuando todos los acreedores han visto satisfechos sus intereses, se procede a la devolución de los bienes que restan. Así, habrá de atenderse a lo dispuesto en el acto de constitución o en los estatutos de la fundación. En caso de que no existan disposiciones al efecto, será la autoridad administrativa competente la encargada de transmitir estos bienes a otros entes que persigan finalidades análogas. Si hubiese acreedores que hubieran hecho valer su crédito, en el plazo de un año a contar desde el cierre de la liquidación, podrían solicitar el pago a los entes beneficiarios de estos bienes en proporción y en los límites del patrimonio recibido.

Es importante destacar que la doctrina rechaza aquella cláusula en el acto de fundación o en los estatutos de una fundación que disponga que, en caso de extinción, los bienes vuelven al fundador o a sus herederos por ser contrario al interés social o colectivo que toda fundación habría de perseguir.

Este procedimiento de extinción de la fundación y de sus consecuencias jurídicas finaliza con su supresión en el registro de personas jurídicas, siendo competente el presidente del tribunal⁹².

Si se tratase de bienes que fueron transmitidos a la fundación con un destino distinto al fin que persigue este ente, la autoridad administrativa habrá de proceder a su devolución a otros entes con finalidad análoga, pero manteniendo, en cualquier caso, el destino de estos bienes, *ex* artículo 32 del Código Civil. El objetivo de este precepto no es otro que la protección del destino de estos bienes que fue establecido en su momento por el fundador⁹³.

Pasando a la transformación⁹⁴ y la fusión⁹⁵ de las fundaciones, con la inclusión del artículo 42 *bis* en el Código Civil, reforma emprendida vía artículo 98 del *Codice del Terzo Settore*, se ha plasmado, de forma expresa, la aplicación de la normativa referente a estos dos institutos a las fundaciones.

⁸⁹ M. V. DE GIORGI, “Estinzione, trasformazione, fusione”, *cit.*, pp. 451-452.

⁹⁰ F. PROSPERI, voce “Articolo 30”, en G. PERLINGIERI (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010, p. 385.

⁹¹ M. V. DE GIORGI, “Estinzione, trasformazione, fusione”, *cit.*, p. 452.

⁹² M. V. DE GIORGI, “Estinzione, trasformazione, fusione”, *cit.*, pp. 452-454.

⁹³ F. PROSPERI, voce “Articolo 32”, en G. PERLINGIERI (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010, p. 389.

⁹⁴ Tradicionalmente, en sede de transformación, se había venido defendiendo que el artículo 28 del Código Civil supone la manifestación del principio de conservación, si bien la autoridad administrativa habrá de tener como referencia, en todo momento, la voluntad originaria del fundador para no alejarse en demasía. La transformación de la fundación puede tener lugar en dos situaciones: bien porque se ha completado, llevado a cabo o es de escasa utilidad su fin, bien porque no dispone de suficiente patrimonio. De esta forma, ante estos supuestos, que podrían dar lugar, igualmente, a la extinción de la fundación, se podría efectuar su transformación en pro del principio de conservación ya mencionado. Ahora bien, se recordaba la prohibición por parte del legislador a la autoridad administrativa la transformación cuando concurra una causa prevista expresamente en el acto de fundación de extinción de la fundación y devolución de sus bienes a terceros. Además, se recordaba que el acto de fundación, a su vez, puede estipular reglas específicas en sede de transformación de la misma, según el artículo 16.2 del Código Civil, las cuales habrán de ser seguidas por la autoridad administrativa en tanto estas reglas representan la voluntad del fundador. Hay un tipo específico de fundaciones las cuales, ante estas causas de transformación, que podrían dar lugar también a su extinción, siguiendo la literalidad del primer apartado del artículo 28, la autoridad administrativa habría de proceder al inicio del

Se finaliza con la coordinación. El artículo 26 del Código Civil otorga el poder a la autoridad administrativa de coordinar las actividades de distintas fundaciones e incluso de unificar sus administraciones. Si bien habrá de respetarse, en la medida de lo posible, la voluntad de los respectivos fundadores, se trata de una excepción al principio de intangibilidad de la voluntad del fundador. La otra excepción a la inmodificabilidad del acto de fundación es el artículo 28 ya analizado en materia de transformación de las fundaciones.

De ambas previsiones del artículo 26, la más invasiva para la fundación sería la unificación de administración, que conllevaría la disolución de las administraciones de las distintas fundaciones, si bien no podría realizarse el nombramiento del nuevo órgano de administración único contraviniendo los estatutos⁹⁶.

H. *La todavía pendiente revisión de la disciplina del Título II del Libro primero del Código Civil en materia fundaciones y otros entes*

Es obligada la mención a la *Legge 6 giugno 2016, n. 106*⁹⁷, ya que el legislador ha dejado casi en su versión original la normativa reguladora de los entes del Título II del Libro primero del Código Civil, con las eventuales derogaciones ya estudiadas anteriormente. Esta Ley permitía al Gobierno la adopción de decretos legislativos para una reforma del Tercer Sector. Pues bien, desde el año 2016, el Ejecutivo no ha presentado ningún texto legislativo en materia de reforma del Título II del Libro primero del Código Civil, donde se incluyen, como se ha señalado reiteradamente, las fundaciones.

Téngase en cuenta que la reforma de las disposiciones del Código Civil en sede de fundaciones -y asociaciones- ha sido una preocupación de la doctrina desde los años sesenta. Que se delegase en el Gobierno para su modificación fue acogido con entusiasmo, si bien, por ahora, no se ha efectuado⁹⁸.

procedimiento para extinguir este ente. Se trata de las fundaciones de familia (F. PROSPERI, voce “Articolo 28”, en G. PERLINGIERI (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010, p. 382). Supondría un perjuicio para su supervivencia como persona jurídica. La transformación de la fundación requeriría, siguiendo este razonamiento precedente, necesariamente la modificación tanto del acto de constitución como de sus estatutos (artículo 2.3 del Decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361). Tras la reforma del Derecho Societario del año 2003, se había propuesto que el marco normativo completo y rico que regula las sociedades de capitales sirva para ofrecer respuestas a la falta de preceptos en sede de entes del Título II del Libro primero del Código Civil, en el que se encuentran, naturalmente, las fundaciones. De estos preceptos, habría que excluir el artículo 2247 en relación al ánimo de lucro. Como se decía, a excepción de esta norma, la regulación de las sociedades por acciones sería capaz de ofrecer un contexto legislativo neutral respecto al ánimo de lucro y útil para resolver todos aquellos problemas que se producen en la práctica y que no encuentran un precepto que los ampare en sede específica de fundaciones (A. ZOPPINI, “La disciplina delle associazioni e delle fondazioni dopo la riforma del diritto societario”, en A. ZOPPINI y M. MALTONI (coords.), *La nuova disciplina delle associazioni e delle fondazioni. Riforma del diritto societario ed enti non profit*, Cedam, Padua, 2007, pp. 15 e ss). En este punto, es interesante la distinción que pone de manifiesto DE GIORGI: la transformación prevista en el artículo 28 afectaría a la finalidad del ente, pero no el tipo; si bien también podría producirse la transformación del tipo, que se denomina transformación heterogénea (*vid.* A. ZOPPINI y M. MALTONI (coords.), *La nuova disciplina delle associazioni e delle fondazioni. Riforma del diritto societario ed enti non profit*, Cedam, Padua, 2007). Esta última que se ha consolidado gracias a la mencionada reforma del Derecho Societario del año 2003, en la que se ha reforzado la idea de la continuidad de cualquier tipo de relación -incluida la procesal- y manteniendo estas relaciones impermeables a la modificación de la función y la organización del ente que se transforma.

⁹⁵ De igual forma que en materia de transformación, antes de la entrada en vigor del artículo 42 *bis* del Código Civil, se señalaba que no existía ninguna previsión normativa en sede de los entes del Título II del Libro primero del Código Civil. Ello no había sido un obstáculo para que se haya reconocido, tanto doctrinal como jurisprudencialmente, la posibilidad de que dos o más fundaciones se fusionen (M. V. DE GIORGI, “Estinzione, trasformazione, fusione”, *cit.*, p. 469). En particular, el Consejo de Estado, a través de una decisión, admitió la posibilidad incluso de fusión de una fundación con otro ente análogo, si bien lo recondujo a través del instituto de la transformación (Decisión del Consejo de Estado de 24 de enero de 1956).

⁹⁶ F. PROSPERI, voce “Articolo 26”, en G. PERLINGIERI (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010, pp. 378-379.

⁹⁷ Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale.

⁹⁸ A. ZOPPINI, “Perché riformare il Libro primo del Codice Civile per la parte inerente alle associazioni e alle fondazioni”, en V. ZAMBRANO (coord.), *Non profit, persona, mercato*, Giuffrè Editore, Milano, 2005, pp. 73-74.

Para FUSARO, el Código Civil se encuentra eclipsado por las ingentes elaboraciones tanto de la doctrina como de la jurisprudencia del conjunto de los artículos comprendidos en el Título II del Libro primero. Entre ellas, se puede destacar la asignación de la ausencia de ánimo de lucro a los entes regulados en el presente Libro primero, o la compatibilidad del ejercicio de actividad empresarial por parte de estas personas jurídicas, incluso aplicando determinadas partes del estatuto del empresario mercantil, así como otras cuestiones ya analizadas en apartados anteriores.

Dado que el Código Civil va a servir de Derecho supletorio para las intervenciones legislativas posteriores de actuación de la *Legge 6 giugno 2016, n. 106*, en particular, para el Código del Tercer Sector, convendría un Título II del Libro primero del Código Civil revisado y reformado.

Además, este autor propone incluso el replanteamiento de ciertos paradigmas preconcebidos en relación a la finalidad sin ánimo de lucro: para este tipo de entes, se podría introducir el reparto moderado de beneficios o la remuneración por el desempeño de determinados cargos. Un precedente en esta materia lo ha sentado la regulación de la empresa social⁹⁹.

Por su parte, BANCONE también defiende que uno de los criterios guía del Libro primero del Código Civil debería ser la puesta en valor de la actividad empresarial atendiendo a unas tareas claras y definidas y a la responsabilidad de los órganos sociales¹⁰⁰.

En definitiva, se está en presencia de una reforma pendiente del Gobierno que, desde hace años, viene siendo una exigencia tanto por parte de los estudiosos de la materia como de los operadores jurídicos para poder disponer de un marco jurídico claro en relación al Tercer Sector. Es más, de la literalidad de la *Legge 6 giugno 2016, n. 106* parece deducirse que era necesario, en primer lugar, la reforma del Código Civil para, posteriormente, realizar la reforma de la legislación especial. Sin embargo, se ha producido justamente lo inverso, puesto que se ha comenzado por la legislación especial y no hay visos de reforma del Código Civil.

Dicho lo anterior, a continuación, se procede a analizar las fundaciones reguladas por el Código del Tercer Sector¹⁰¹.

3.3.2. El Código del Tercer Sector

A. Importancia y relación con la disciplina del Código Civil

La situación anterior a la entrada en vigor del Código del Tercer Sector era una legislación especial dispersa en la que se concedía a los entes del Tercer Sector -concepto legal que se abordará después-, tras el cumplimiento de una serie de requisitos que tenían que ver con su estructura y organización, que se pudiesen subsumir en una determinada categoría que les permitía su inscripción en un determinado registro y que se beneficiasen de reducciones de carga burocrática y de relevantes beneficios fiscales. No obstante, con la aprobación de distintos actos normativos, surgió la necesidad de reordenar esta legislación especial. El resultado fue, pues, el Código del Tercer Sector.

Si bien el artículo 1.2 de la *Legge 6 giugno 2016, n. 106* establece que, en sede de la reforma del Tercer Sector, la empresa social y el servicio civil universal, es necesaria la revisión de la disciplina del Título II del Libro primero del Código Civil, ello no se ha llevado a cabo, con la excepción de la introducción del artículo 42 *bis* -que trata sobre la fusión, transformación y escisión de los entes regulados por los citados Título y Libro-. No se ha realizado por parte del Gobierno la reforma de este *corpus* jurídico.

Consecuentemente, parece que el legislador ha pretendido que la reforma se lleve a cabo, principalmente, fuera del Código Civil, de forma que toda la regulación jurídica de un determinado tipo de ente, en este caso, del Tercer Sector, se localice en un determinado acto legislativo. Sin embargo, lo anterior

⁹⁹ A. FUSARO, "La revisione della disciplina degli enti del Libro primo del Codice Civile", en *Rivista di diritto civile*, n. 6, 2019, pp. 1358-1359, 1361-1362, 1365 e 1368.

¹⁰⁰ V. BANCONE, *Le organizzazioni non profit*, Edizioni Scientifiche Italiane, Nápoles, 2011, p. 42.

¹⁰¹ D. CALDIROLA, *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, cit., pp. 77-81.

conlleva una problemática jurídica sobre la coordinación entre lo dispuesto por el Código del Tercer Sector con lo establecido por el Código Civil.

En particular, para analizar la disciplina aplicable, se han de distinguir los siguientes tipos de fundaciones: a) fundaciones “especiales”, que siempre serán fundaciones del Tercer Sector, ya que están reguladas de forma específica en el Código del Tercer Sector, habiendo quedado derogadas las leyes especiales que las regulaban y no siendo aplicables las disposiciones del Código Civil; y b) fundaciones “ordinarias” o “atípicas”, las cuales encuentran su regulación en el Código Civil -como se ha analizado en el subapartado anterior-, aunque también pueden decidir constituirse en entes del Tercer Sector si en ellas se dan las disposiciones generales del Código del Tercer Sector, por lo que, en consecuencia, pueden elegir si considerarse una fundación del Tercer Sector o no, dado de disponen de una disciplina en el Código Civil¹⁰².

Antes de proceder al análisis de los preceptos más relevantes del Código del Tercer Sector, se ha de destacar que, desde el punto de vista de su naturaleza jurídica, si bien el Código Civil tiene una naturaleza civilística, el Código del Tercer Sector va a estar compuesto tanto por un articulado de Derecho Privado como por preceptos de Derecho Tributario, siendo una importante diferencia entre ambos códigos.

Otra cuestión relevante que se analizará es, en relación a las fundaciones “ordinarias” o “atípicas”, qué relación de coordinación/aplicación existen entre los preceptos del Código del Tercer Sector y las disposiciones del Código Civil, dado que no es pacífico completamente en la doctrina la vocación general del Código del Tercer Sector de cara a su aplicación a la totalidad de organizaciones sin ánimo de lucro. En el artículo 3.2 del Código del Tercer Sector se afirma que, ante cuestiones no reguladas en la citada Ley, resulta de aplicación el Código Civil y demás normativa que lo desarrolla, siempre y cuando resultare compatible.

En concreto, la aprobación del Código del Tercer Sector ha supuesto para las fundaciones la codificación, en sus artículos 8 -finalidad- y 20 a 31 -disposiciones relativas a fundaciones, así como a asociaciones-, de las sucesivas interpretaciones jurisprudenciales que en los años anteriores han hecho los tribunales de la disciplina aplicable, en esta sede, del Código Civil: la causa no lucrativa, la estructura de la fundación de participación, así como las remisiones a la disciplina de las sociedades de capitales para la administración interna¹⁰³.

B. Concepto jurídico y elementos del ente del Tercer Sector con especial atención a la fundación

Un ente del Tercer Sector podría ser definido como aquél que conjuga ciertas características propias de un ente del Primer Sector -ente público- junto con determinados elementos de un ente del Segundo Sector -ente privado que persigue la obtención de beneficio-. El Primer Sector haría referencia al Estado -entendido como el Sector Público en su totalidad- y el Segundo Sector sería el mercado¹⁰⁴. Del Primer Sector comparte el interés de utilidad social que persigue, mientras que del Segundo Sector comparte el ejercicio de su actividad a través de una forma de naturaleza de Derecho Privado¹⁰⁵.

Pues bien, a la hora de analizar cómo el Código del Tercer Sector define a un ente del Tercer Sector, dado el interés de nuestra investigación, se habrá de poner el foco, necesariamente, en las fundaciones. Como situación de partida, FICI lo define como aquella cualificación subjetiva que puede ser asumida y mantenida por entes jurídicos que cumplan con los requisitos establecidos en los artículos 4, 5, 6 y 8 del Código del Tercer Sector¹⁰⁶. Por su parte, CONSORTI diferencia entre el elemento subjetivo, el elemento objetivo y el elemento teleológico, que serán de gran utilidad dogmática de cara a nuestro análisis¹⁰⁷.

¹⁰² D. CORSICO, “La nuova disciplina delle associazioni e delle fondazioni tra Codice Civile e Codice del Terzo Settore”, en *Osservatorio del diritto civile e commerciale*, fasc. 2, 2021, pp. 420-428.

¹⁰³ A. FUSARO, “La revisione della disciplina degli enti del Libro primo del Codice Civile”, *cit.*, pp. 1365-1366.

¹⁰⁴ A. FICI, *Un Diritto per il Terzo Settore. Studi sulla riforma*, *cit.*, p. 28.

¹⁰⁵ D. CORSICO, “La nuova disciplina delle associazioni e delle fondazioni tra Codice Civile e Codice del Terzo Settore”, *cit.*, pp. 419-420.

¹⁰⁶ A. FICI, *Un Diritto per il Terzo Settore. Studi sulla riforma*, *cit.*, p. 27.

¹⁰⁷ P. CONSORTI, “La nuova definizione giuridica di Terzo Settore”, en *Non profit*, n. 3, 2017, pp. 29 e ss.

En primer lugar, el artículo 4.1 establece un elenco de entes que pueden ser considerados del Tercer Sector. Se trataría, así, del elemento subjetivo. Entre ellos, se incluye de forma expresa la fundación. Además, ha de destacarse que se hace referencia a otros dos más que resultarían de interés, como son la empresa social y el ente filantrópico¹⁰⁸, pudiendo ambos tener la forma de fundación; no obstante, se abordarán posteriormente en el apartado correspondiente a los tipos de fundaciones dada su especialidad. En el apartado 2 del mismo precepto, se efectúa una enumeración de forma negativa, es decir, se presenta un elenco de aquellos entes que no podrán pertenecer al Tercer Sector.

Ahora bien, en el artículo 3.3 se excluye de forma expresa la aplicación del Código del Tercer Sector a las fundaciones de origen bancario¹⁰⁹. Tradicionalmente, la jurisprudencia ha rechazado la posibilidad de que las fundaciones bancarias puedan aplicarse beneficios fiscales de los entes *non profit* en el caso de que ejerzan de forma sustancial una actividad de *holding* bancario y no solamente¹¹⁰. No obstante, es de destacar la posición de FICI, con la cual nos posicionamos de forma clara, al defender este autor que, si no se hubiese hecho una referencia expresa de exclusión de aplicación del Código del Tercer Sector a cualquier fundación de origen bancario, la consecuencia lógica sería la inclusión de este tipo de fundaciones también como ente del Tercer Sector, y, más específicamente, como ente filantrópico, por la realización de una actividad de interés general, como es la erogación de dinero, bienes, servicios e incluso actividad de inversión a personas en situación de dificultad y otras actividades de interés general¹¹¹.

Pasando al elemento objetivo, el artículo 4.1 del Código del Tercer Sector prosigue afirmando que el ente del Tercer Sector desarrollará una actividad de interés general, ya sea en vía exclusiva o principal, de forma voluntaria o a través de la erogación gratuita de dinero, bienes, servicios, o de reciprocidad o de producción o intercambio de bienes o servicios.

Esta actividad de interés general ha de ponerse necesariamente en relación con el principio de subsidiariedad horizontal del artículo 118.4º de la Constitución. Efectivamente, en la relación Administración Pública-ciudadano, este principio serviría para fijar como criterio que el Poder público ha de favorecer la actuación de los individuos, ya sea de forma individual o colectivamente, en el desarrollo de actividades de interés general. En consecuencia, el mismo término que se emplea en el precepto constitucional se reproduce en el artículo 4.1 del Código del Tercer Sector, “actividades de interés general”.

El artículo 5 trata específicamente de dotar de contenido a este término. De hecho, se realiza un elenco detallado de aquellas actividades que habrán de ser reputadas de interés general. Entre ellas, se encuentran las relacionadas con la Sanidad, la Educación, la investigación científica, el medio ambiente o el patrimonio cultural, entre otras. Esta lista, que resulta trascendental para que un ente sea considerado o no como perteneciente al Tercer Sector, recogida en una ley -fuente primaria- puede ser modificada por un decreto del Presidente del Consejo de Ministros -fuente secundaria-¹¹². Es por ello que no han faltado voces críticas por parte de la doctrina que han afirmado la ilegitimidad de la intervención de una norma secundaria sobre una norma primaria para su actualización por tratarse de una prolongación imprecisa de la operatividad de la

¹⁰⁸ A. SANTUARI, *Manuale di diritto dell'economia degli enti non profit*, cit., pp. 35-37.

¹⁰⁹ Vid. M. L. KUBICA, “La conversión de las cajas de ahorro europeas en sociedades anónimas. Un “trasplante legal” desde el Derecho Europeo”, en *Revista CEFLegal.CEF*, n. 83, 2007, pp. 23 y ss.

¹¹⁰ D. CALDIROLA, *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, cit., pp. 89-90.

¹¹¹ A. FICI, “La riforma del Terzo Settore e le fondazioni di origine bancaria”, en *Fondazioni di origine bancaria. XXIII Rapporto annuale. Anno 2017*, ACRI, Roma, 2018, pp. 323 ss. Disponible online: https://www.acri.it/rapporto_annuale/ventitreesimo-rapporto-sulle-fondazioni-di-origine-bancaria-anno-2017/

¹¹² En particular, el apartado 2 del artículo 5 del Código del Tercer Sector reza que: “2. *Tenuto conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 6 giugno 2016, n. 106, nonché delle finalità e dei principi di cui agli articoli 1 e 2 del presente Codice, l'elenco delle attività di interesse generale di cui al comma 1 può essere aggiornato con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri da adottarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400 su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in sede di Conferenza Unificata, acquisito il parere delle Commissioni parlamentari competenti, che si esprimono entro trenta giorni dalla data di trasmissione del decreto, decorsi i quali quest'ultimo può essere comunque adottato*”.

delegación¹¹³. Estas dudas de legitimidad sobre la delegación de una norma primaria para su modificación por una norma secundaria traen consigo que pierda virtualidad el principio de seguridad jurídica; por lo que cualquier actualización que se efectúe del artículo 5 del Código del Tercer Sector puede desembocar en litigiosidad porque, como se ha recordado anteriormente, la inclusión o exclusión de una actividad en esta lista conlleva que un ente pueda ser considerado o no, respectivamente, del Tercer Sector.

El elemento objetivo ha de ser completado con lo dispuesto en el artículo 6 siempre del Código del Tercer Sector. Ya el artículo 5 dejaba ver que esa actividad de interés general ha de ser la que ejercite el ente de forma exclusiva o también de forma principal. Se entrevé que es posible la realización de otras actividades. Afortunadamente, dada la importancia de la precisión normativa, el legislador ha previsto en el artículo 6 que los entes del Tercer Sector puedan ejercitar otras actividades distintas de las del elenco del artículo 5, siempre y cuando estas actividades diversas tengan un carácter secundario e instrumental y se autoricen en el acto constitutivo o en los estatutos del ente¹¹⁴: será secundaria si los ingresos generados por la misma no supera el 30% de los ingresos totales del ente o, en su caso, si los ingresos obtenidos por la citada actividad no suponen más del 66% de los costes totales del ente; y será instrumental bajo la óptica de la finalidad y no del tipo de actividad, esto es, será considerada como tal cuando realice, en vía exclusiva, las finalidades cívicas, sociales y de utilidad social que persigue el ente¹¹⁵.

El tercero de los elementos mencionados es el teleológico, que se ha cristalizado en la normativa en la obligatoriedad de perseguir, sin ánimo de lucro, finalidades de naturaleza cívica, solidaria y de utilidad social. Para seguir con la misma estructura que la empleada para el análisis de las fundaciones en el Código Civil, el estudio de este elemento se realizará en el apartado correspondiente al tema de la finalidad.

Por último, se requiere, además, la inscripción en el *Registro Unico Nazionale del Terzo Settore*, atendiendo al artículo 4.1 *in fine* del *Codice del Terzo Settore*. Este aspecto también se abordará a continuación.

C. Reconocimiento de la personalidad jurídica

El artículo 22 del Código del Tercer Sector establece un procedimiento propio para el reconocimiento de la persona jurídica del ente del Tercer Sector, solamente en sede de asociaciones y fundaciones porque se encuentra insertado en el Título IV “De las asociaciones y fundaciones del Tercer Sector”, produciéndose éste con su inscripción en el *Registro Unico Nazionale del Terzo Settore*. Efectivamente, si bien el *Decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361* aceleró el procedimiento de reconocimiento, siendo semiautomático, siguen existiendo todavía algunas críticas, como la reducción insuficiente de los plazos del mismo o parcelas de discrecionalidad a la autoridad administrativa competente -*Prefettura* o *Regione*- que favorece distintas resoluciones administrativas a lo largo del territorio italiano.

Este artículo 22 trata de simplificarlo y acelerarlo poniendo en el centro al notario, a través de un procedimiento bastante similar al de la homologación de las sociedades, en el que deberá verificar la concurrencia de los requisitos establecidos en el presente precepto: constitución según la normativa del ente y patrimonio suficiente de 30.000 euros para las fundaciones. De esta forma, el Código del Tercer Sector se aleja del tan criticado procedimiento de concesión¹¹⁶.

Especial mención merecen aquellos entes que ya disponían de personalidad jurídica y se inscriben en el *Registro Unico Nazionale del Terzo Settore*. La personalidad jurídica adquirida en el sentido del *Decreto del*

¹¹³ F. SANCHINI, “Principi generali, definizione di “enti del terzo settore” e attività di interesse generale”, en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2019, pp. 33-34.

¹¹⁴ D. CALDIROLA, *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, cit., pp. 90-91.

¹¹⁵ Decreto 19 maggio 2021, n. 107. Regolamento ai sensi dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 117 del 2017 (Codice del Terzo settore), concernente l'individuazione di criteri e limiti delle attività diverse.

¹¹⁶ G. PONZANELLI y V. MONTANI, “Dal “groviglio di leggi speciali” al Codice del Terzo Settore”, en A. FICI (coord.), *La riforma del Terzo Settore e dell'impresa sociale*, Editoriale Scientifica, Nápoles, 2018, pp. 39-40.

Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361 queda suspendida, en un estado de “hibernación”, mientras estén inscritos en el *Registro Unico Nazionale del Terzo Settore*.

Los apartados 2 y 3 del artículo 22 del Código del Tercer Sector establece que el notario, una vez que ha recibido el acto constitutivo del ente o el testamento en el que se dispone la constitución de una fundación, habrá de realizar un control de legalidad sustancial para determinar si, efectivamente, subsisten las condiciones del ente -haciendo especial referencia no a lo dispuesto en general en el citado Código para los entes del Tercer Sector, sino a los elementos legales necesarios para que un ente pueda ser considerado del Tercer Sector- o del patrimonio mínimo. En el caso de que no se den estas condiciones, el notario puede negar el depósito del acto para solicitar la inscripción del ente en el *Registro Unico Nazionale del Terzo Settore*, a notificar al fundador en un plazo máximo de 30 días, de manera motivada.

En relación al *Registro Unico Nazionale del Terzo Settore*, sus elementos fundamentales se regulan en el Título VI del *Codice del Terzo Settore*, si bien no ha estado desarrollado hasta el año 2020¹¹⁷. La importancia de este registro es que la inscripción tiene efectos constitutivos para obtener la cualificación de ente del Tercer Sector. Pues bien, después de un periodo transitorio en el que se habían producido problemas interpretativos¹¹⁸, el 23 de noviembre de 2021 se puso en funcionamiento el citado registro¹¹⁹.

Además, se había señalado que el notario se encarga del controlar la legalidad sustancial. Pues bien, si, efectivamente, ha fundamentado que no subsisten las condiciones previstas *ex legem*, los fundadores pueden dirigirse al mencionado registro, con la documentación necesaria, para solicitar la inscripción, pudiendo el registro solicitar, posteriormente, la subsanación de los documentos aportados¹²⁰.

D. *Negocio de fundación: acto de constitución y estatuto*

De nuevo, este elemento se encuentra regulado en el Título IV del Código del Tercer Sector, dedicado específicamente para asociaciones y fundaciones en el artículo 21. Se distingue el acto constitutivo -primer apartado- de los estatutos -segundo apartado-. Si bien el legislador los menciona juntos de forma reiterada, la doctrina defiende que tienen una función distinta: mientras el acto constitutivo consiste en la plasmación de la voluntad de crear un ente para la persecución de unas determinadas finalidades, el estatuto contendría el conjunto de reglas que habrían de regir el ente durante la vida del mismo. La importancia de la coordinación de ambos documentos es notoria, aunque, atendiendo al artículo 22.2 analizado anteriormente, de la literalidad de la norma se extrae que se encomienda al notario un control de legalidad sustancial en relación a la constitución del ente, esto es, en relación al acto de constitución, no haciendo referencia a los estatutos. Sin embargo, el notario debería controlar también el contenido de los estatutos dada la relevante función que se le asigna por parte del legislador¹²¹.

Los elementos que habrían de preverse en el acto de constitución son: la denominación; la ausencia de finalidad de lucro; sus finalidades de naturaleza cívica, solidaria y de utilidad social; la actividad de interés general que constituye su objeto social; la sede legal; el patrimonio; reglas sobre la gestión administrativa y representación del ente; nombramiento de los competentes de los órganos sociales obligatorios, así como de la persona encargada de la revisión legal de las cuentas; normas sobre devolución del patrimonio restante en

¹¹⁷ Decreto 15 settembre 2020. Definizione delle procedure di iscrizione degli enti, delle modalita' di deposito degli atti, delle regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione del Registro unico nazionale del Terzo settore.

¹¹⁸ A. FICI, *Profili di Diritto transitorio del Terzo settore*, 2021. Disponible online: <https://terzjus.it/articoli/saggi/profili-di-diritto-transitorio-del-terzo-settore/>

¹¹⁹ A. FICI, “Le principali novità di un anno di riforma”, en TERZJUS, *Dal non profit al Terzo Settore. Una riforma in cammino. 2º rapporto sullo stato e le prospettive del Diritto del Terzo Settore in Italia*, cit., p. 50.

¹²⁰ D. CALDIROLA, *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, cit., pp. 133-138.

¹²¹ L. ARINCI, “Disposizioni generali, costituzione, ordinamento e amministrazione delle associazioni e delle fondazioni del Terzo Settore”, en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2019, p. 135.

el caso de que el ente se disuelva o extinga; y la duración, esto es, el tiempo que se prevé que funcione el ente, en el caso de que se estime que no sea indefinido.

Por su parte, mucho más parco se ha mostrado el legislador con respecto a los estatutos, al afirmar que en ellos están contenidas las normas de funcionamiento del ente. Prosigue recordando que, aunque es un acto separado del acto constitutivo, formará parte de este último.

Sin embargo, parece que deja cierto espacio de libertad al fundador en cuanto al contenido de los estatutos: en primer lugar, porque no establece un *numerus clausus* de elementos a prever en ellos; y, en segundo lugar, porque, ante una contradicción entre los estatutos y el acto constitutivo, prevalecerán los estatutos, visto que para que exista una contradicción es necesario que dos actos regulen la misma materia de distinta forma.

E. Patrimonio

Son distintos los pasajes del Código del Tercer Sector que hacen referencia al patrimonio de los entes del Tercer Sector. Así, se habría de comenzar por un aspecto ya mencionado, como es que, en el caso de que se trate de dinero, el patrimonio necesario para la constitución de una fundación del Tercer Sector es de 30.000 euros, según establece el artículo 22.4 del Código del Tercer Sector. Ahora bien, si se trata de otro tipo de bienes, sería necesario un documento jurado por parte de un determinado profesional -revisor legal- que determine que el conjunto de bienes no dinerarios tiene un valor mínimo de 30.000 euros. Será el notario el encargado de verificar que se da este requisito del patrimonio a la hora de realizar el control de legalidad sustancial del negocio de fundación cuando se constituye.

Además, el patrimonio tiene un destino, como es el cumplimiento de la finalidad que persigue la fundación. Recuérdese que una de las diferencias fundamentales entre la asociación y la fundación es que la primera -asociación- tiene un marcado carácter personal, mientras que la segunda -fundación- está caracterizada por el patrimonio, compuesto por el conjunto de bienes, dispuesto por el fundador, para el cumplimiento de los fines que él manifieste a través de su voluntad¹²².

De lo anterior se puede extraer que el patrimonio está intrínsecamente relacionado con la finalidad de la fundación. Dicho de otro modo, el patrimonio es la razón de ser de la fundación, ya que gracias a los bienes dispuestos por el fundador se puede cumplir efectivamente su voluntad. Tal es así, que el artículo 8 del Código del Tercer Sector se titula “Destino del patrimonio y ausencia de ánimo de lucro” y el 10 “Patrimonios destinados a un único negocio”. Ambos preceptos se analizarán a continuación en el epígrafe correspondiente a la finalidad de las fundaciones del Tercer Sector.

Otro aspecto a tener en cuenta es que ciertas operaciones de la fundación están también unidas al patrimonio: se prevé qué consecuencias jurídicas en sede de patrimonio se producen cuando se disuelve la fundación del Tercer Sector -artículo 9- o qué ocurre cuando una vez constituida la fundación el patrimonio desciende de la cantidad legalmente prevista para su constitución -artículo 22.5-. Todos estos aspectos serán tratados en los apartados siguientes.

Por último, es de destacar que la fundación del Tercer Sector responderá con el patrimonio del que dispone, según el artículo 22.7. Por lo que respecta a la responsabilidad de los administradores, también se ha de hacer una remisión al apartado correspondiente.

F. Finalidad

La finalidad es un elemento consustancial que ha de darse necesariamente para que una fundación pueda ostentar y mantener la calificación de ente del Tercer Sector. Se trataría del elemento teleológico, que ha de concurrir junto con el elemento subjetivo y el elemento objetivo. En particular, la fundación ha de perseguir,

¹²² A. SANTUARI, *Manuale di diritto dell'economia degli enti non profit*, cit., p. 64.

sin ánimo de lucro, una finalidad de naturaleza cívica, solidaria y de utilidad social, atendiendo al artículo 4.1 del Código del Tercer Sector.

Una de las críticas realizadas en torno a la plasmación jurídica de la finalidad que debe perseguir un ente del Tercer Sector es que se trata de una fórmula no muy definida. Sería difícil, *a priori*, dar contenido jurídico a la expresión “cívica”. Además, la “utilidad social” se habría de predicar más bien de la actividad, y no tanto de la finalidad. La tradicional finalidad “solidaria” de los entes del Tercer Sector se ha podido ver oscurecida o empañada al haberse insertado las dos expresiones señaladas¹²³.

No se ha de hacer una comprobación especial sobre si en la actividad que realiza un determinado ente del Tercer Sector concurren las tres notas anteriores. Simplemente ha de ejercer una actividad del elenco del artículo 5 en vía exclusiva o principal, las cuales se presumen que tienen esa finalidad de naturaleza cívica, solidaria y de utilidad social¹²⁴.

No obstante, por primera vez, ha sido previsto, de forma positiva, la ausencia de la obtención del lucro como finalidad del ente del Tercer Sector. Se dice por primera vez porque en el caso de los entes sin ánimo de lucro regulados por el Código Civil esa finalidad la ha deducido la doctrina en un sentido negativo ante la ausencia de previsión, es decir, en contraposición con el artículo 2247 del mismo texto legal en el que se establece como fin de la sociedad el reparto de los beneficios. Es por ello que el título del artículo 8 del *Codice del Terzo Settore* une el destino del patrimonio y la ausencia de ánimo de lucro a través de una obligación de reinversión y de una prohibición de reparto de los beneficios obtenidos¹²⁵.

En las últimas décadas, se ha ido produciendo un alejamiento de la unidad rígida en la relación sujeto-patrimonio, es decir, dado que el sujeto es solamente uno, el patrimonio que pertenece al mencionado sujeto será también solamente uno. Ejemplos de esta ruptura en la línea de pensamiento es la pluralidad de situaciones jurídicas que se plantean con la muerte de la persona física o con la disolución de la persona jurídica; o que se prevea de forma específica por la normativa civil la posibilidad de constitución de los denominados patrimonios separados¹²⁶.

Así, atendiendo al artículo 8.1 del Código del Tercer Sector, la obligación de reinversión se manifiesta en el sentido de que todo ingreso que obtenga el ente del Tercer Sector, independientemente de su naturaleza, habrá de ser invertido en la realización de la actividad prevista en los estatutos del ente de que se trate para la finalidad de tipo cívica, solidaria y de utilidad social. Por lo tanto, se está rechazando expresamente que esos ingresos se repartan entre los miembros o los sujetos que estén unidos al ente¹²⁷.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 8 prohíbe la distribución de cualquier tipo de beneficio del ente del Tercer Sector, siendo también otra manifestación de la ausencia del ánimo de lucro para este tipo de organizaciones. Ahora bien, de la redacción del apartado 3 del mismo precepto se extraen excepciones a esta regla general porque no irían en contra del elemento teleológico. Excepciones son la existencia de una retribución a sus propios trabajadores o administradores cuya cuantía no conlleve el incumplimiento de la prohibición de reparto de beneficios, dada su entidad o su carácter irrazonable¹²⁸, si bien hay una excepción a dicha excepción en el supuesto de que el ente del Tercer Sector necesite dotarse de una serie de competencias específicas en el ámbito de la Sanidad, la Universidad y la investigación científica. También podemos destacar

¹²³ F. SANCHINI, “Principi generali, definizione di “enti del terzo settore” e attività di interesse generale”, en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, cit., pp. 39-40.

¹²⁴ A. FICI, “Enti del Terzo Settore: nozione, requisiti e tipologie”, en A. BASSI (coord.), *Gli enti del Terzo Settore. Lineamenti generali*, cit., p. 128.

¹²⁵ G. PONZANELLI y V. MONTANI, “Dal “groviglio di leggi speciali” al Codice del Terzo Settore”, en A. FICI (coord.), *La riforma del Terzo Settore e dell’impresa sociale*, cit., pp. 36-37.

¹²⁶ A. BUCELLI, “Destinazione e devoluzione del patrimonio”, en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2019, pp. 62-63.

¹²⁷ D. CALDIROLA, *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, cit., pp. 92-93.

¹²⁸ A. FICI, “Enti del Terzo Settore: nozione, requisiti e tipologie”, en A. BASSI (coord.), *Gli enti del Terzo Settore. Lineamenti generali*, cit., pp. 128-129.

otras excepciones, como la adquisición de bienes o servicios, siempre que no se efectúe por un valor superior al normal sin ninguna razón económica válida, aunque pueden darse en la práctica ciertos problemas interpretativos sobre la cuantificación del “valor superior al normal”. Podría ayudar en este sentido otra excepción, como es la cesión de bienes y servicios, si bien, en este caso, no se usa el término “valor superior al normal”, sino que no podrá realizarse en “condiciones más favorables de las del mercado”. Por último, se excepciona también el pago a sujetos distintos de los bancos e intermediarios financieros autorizados del gasto por intereses, en función de préstamos de todo tipo, siempre y cuando no sea superior a cuatro puntos del tipo anual de referencia. Si se rebasan los límites señalados, se considerará distribución indirecta de beneficios, esto es, se tratará de actuaciones prohibidas por el artículo 8.2 del Código del Tercer Sector¹²⁹.

Es importante resaltar, pues, que no perseguir el ánimo de lucro no significa que los entes del Tercer Sector no puedan ejercitar actividades por las que reciban una contraprestación económica a cambio o que no puedan obtener beneficios. El modelo implantado por el legislador es que la ausencia de ánimo de lucro conlleva que se reinviertan los ingresos en la actividad estatutaria de la organización, así como que no se repartan los beneficios entre aquellos que forman parte del ente¹³⁰.

Por su parte, el artículo 10 del Código del Tercer Sector se circunscribe a un ámbito de garantía, dado que se ofrece a aquellos entes del Tercer Sector con personalidad jurídica e inscritos en el registro de las empresas -excluyendo a las fundaciones en espera de reconocimiento de su personalidad jurídica- la posibilidad de constituir uno o varios patrimonios destinados a un negocio específico en el sentido de los artículos 2447 *bis* y siguientes del Código Civil. Se está en presencia de la aplicación de un instituto previsto para las sociedades con ánimo de lucro a entes del Tercer Sector por su utilidad. Piénsese que se trata de una herramienta innovadora para gestionar los riesgos¹³¹.

G. Órganos de administración

En sede de administración de las fundaciones del Tercer Sector, hay que tener en cuenta, en primer lugar, lo dispuesto en el artículo 26.8 del Código del Tercer Sector. Han de nombrar, de forma obligatoria, un órgano de administración, cuyos miembros no pueden encontrarse en las situaciones establecidas en el artículo 2382 del Código Civil -penas de inhabilitación y/o prohibición o estar en concurso de acreedores-. El mencionado artículo 26.8 del *Codice del Terzo Settore* afirma que serán de aplicación para las fundaciones del Tercer Sector los apartados 3, 6 y 7.

Efectivamente, el legislador es consciente de que el elemento personal está bastante diluido en la esencia de las fundaciones. Es por ello que, junto al órgano de control, enfatiza la importancia del órgano de administración en el artículo 26.8 del *Codice del Terzo Settore*¹³².

Así, atendiendo al apartado 3, se les puede exigir a los administradores de una fundación del Tercer Sector que concurran en su persona tres caracteres: honorabilidad, profesionalidad e independencia. De hecho, llama la atención que se requiera ser independiente un administrador de un ente del Tercer Sector. Se trata de una disposición que cumple una función fundamental en las sociedades que persiguen el lucro porque siendo independientes pueden tomar las decisiones sin ningún condicionante. Por su parte, en sede de la nota de honorabilidad, el hecho de que se mencione de forma específica en el artículo 26.3 *in fine* del *Codice del Terzo Settore* la aplicación del artículo 2382 del Código Civil habría de entenderse que un administrador no

¹²⁹ A. BUCELLI, “Destinazione e devoluzione del patrimonio”, en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, cit., pp. 70-71.

¹³⁰ D. CALDIROLA, *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, cit., p. 93.

¹³¹ A. BUCELLI, “Destinazione e devoluzione del patrimonio”, en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, cit., pp. 71-74.

¹³² G. PONZANELLI y V. MONTANI, “Dal “groviglio di leggi speciali” al Codice del Terzo Settore”, en A. FICI (coord.), *La riforma del Terzo Settore e dell’impresa sociale*, cit., p. 51.

será honorable cuando en él concurra las circunstancias previstas en la norma citada del Código Civil¹³³. La profesionalidad podría identificarse con un sujeto competente y experimentado en el campo de actuación en el que se inserte la fundación del Tercer Sector de que se trata¹³⁴.

Pasando al apartado 6 del artículo 26 del *Codice del Terzo Settore*, crea una obligación a los administradores de solicitar la inscripción en el Registro Único Nacional del Tercer Sector, en un plazo de 30 días, debiendo aportar una serie de datos que vienen perfectamente tasados -nombre y apellidos, lugar y fecha de nacimiento, domicilio, ciudadanía y, además, si ostentan la representación del ente individual o conjunta-.

Con respecto al apartado 7 del mismo precepto, queda claro que los administradores ostentan un poder de representación de la fundación del Tercer Sector que es general, cuyas limitaciones serán oponibles a terceros siempre y cuando hayan sido inscritas en el citado Registro Único Nacional del Tercer Sector o si se prueba que el tercero era conocedor de la limitación del poder de representación del administrador. Por lo tanto, la responsabilidad prevista en el artículo 38 del Código Civil no resultaría aplicable, tratándose de una responsabilidad accesoria, que no subsidiaria, con respecto a la responsabilidad del ente, teniendo la obligación, en consecuencia, naturaleza solidaria. Sin embargo, para los entes que no tienen reconocida todavía su personalidad jurídica, sí que serviría el parámetro del mencionado artículo 38 del Código Civil¹³⁵.

Es el artículo 28 del *Codice del Terzo Settore* el que se encarga de regular la responsabilidad de los administradores¹³⁶, la cual gira en torno a la diligencia profesional -y no a la diligencia de un buen padre de familia en relación a las normas del mandato mencionadas en el artículo 18 del Código Civil-. Así, el administrador habrá de actuar de forma prudente y concienzuda y, ante todo, siempre con competencia, que sería igual a afirmar que se habrá de esperar de su actuación un nivel de diligencia superior a la que sería exigible a una persona corriente. Se trata de una responsabilidad por culpa -no objetiva-.

Para CORSICO, la remisión al artículo 2392 del Código Civil para establecer la diligencia profesional en sede de responsabilidad del administrador no sería únicamente aplicable a los entes del Tercer Sector, sino también para las fundaciones -y asociaciones- reguladas por el Código Civil, postura que ya se había defendido por parte de la doctrina. Así, en esta ocasión, se podría defender que la responsabilidad de los administradores de las fundaciones, ya sean las que se rigen por el Código Civil o las del Tercer Sector, quedaría regulada por el mismo precepto del Código Civil, el 2392¹³⁷.

Además, es una responsabilidad solidaria frente al ente del Tercer Sector, pudiendo la organización ir contra cualquiera de los administradores, lo que no es óbice para que este administrador reclame al resto de administradores; mientras que, con respecto a los acreedores, nacerá en el momento en que las actuaciones de los administradores tengan como resultado un patrimonio insuficiente para satisfacer los intereses de los primeros. A ello habría que añadirse que el supuesto de conflicto de intereses de los administradores, previsto *ex* artículo 27 del *Codice del Terzo Settore* que remite al artículo 2475 *ter* del *Codice Civile*, podría ser causa

¹³³ L. ARINCI, "Disposizioni generali, costituzione, ordinamento e amministrazione delle associazioni e delle fondazioni del Terzo Settore", en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, cit., pp. 155-157.

¹³⁴ Se sigue la lógica argumental del Regolamento recante norme per l'individuazione dei requisiti di professionalità e di onorabilità dei soggetti che svolgono funzioni di amministrazione, direzione e controllo presso SIM, società di gestione del risparmio e SICAV (Adottato dal Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica con decreto dell'11 novembre 1998, n. 468); en concreto, en su artículo 1.2 se requiere que el presidente del consejo de administración sea profesional y competente entre personas que hayan adquirido una experiencia en el sector como mínimo en un marco temporal de cinco años.

¹³⁵ L. ARINCI, "Disposizioni generali, costituzione, ordinamento e amministrazione delle associazioni e delle fondazioni del Terzo Settore", en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, cit., pp. 158-159.

¹³⁶ El artículo 28 del *Codice del Terzo Settore* remite expresamente a los artículos 2392, 2393, 2393 *bis*, 2394, 2394 *bis*, 2395, 2396 y 2407 del Código Civil e al artículo 15 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, cuando resultaren compatibles.

¹³⁷ D. CORSICO, "La nuova disciplina delle associazioni e delle fondazioni tra Codice Civile e Codice del Terzo Settore", cit., pp. 440-442.

de anulabilidad del contrato, siempre y cuando se hayan perseguido intereses propios o de terceros que no sean compatibles con las finalidades del ente del Tercer Sector, por lo que ese beneficio obtenido será la antesala del daño producido al ente¹³⁸.

Si bien las fundaciones, a diferencia de las asociaciones, carecerían del elemento personal, como se ha venido reiterando, existe una modalidad híbrida, como son las fundaciones de participación, las cuales serán tratadas más adelante cuando se aborden los distintos tipos de fundaciones. Sin embargo, en esta sede en la que se analiza el *Codice del Terzo Settore*, se ha de hacer referencia que este *corpus*, a diferencia del Código Civil, sí que prevé, de forma expresa, para las fundaciones del Tercer Sector la posibilidad de dotarse de una asamblea¹³⁹.

Por su parte, toda fundación del Tercer Sector habrá de estar provista de un órgano de control interno según lo establecido en el artículo 30 del *Codice del Terzo Settore*, que ejercerá funciones de inspección, con la finalidad de que los entes del Tercer Sector realicen controles internos además de los controles que sufrirán externos¹⁴⁰.

H. Control administrativo

Los controles externos a los entes del Tercer Sector, en general, y a las fundaciones del Tercer Sector, en particular, van a ejercerse a través del Registro Único Nacional del Tercer Sector, del Ministerio de Trabajo y de las Políticas Sociales, de la Administración Tributaria y de las Administraciones Públicas y entes territoriales que conceden recursos financieros o el uso de bienes inmuebles o instrumentales de cualquier tipo de ente del Tercer Sector¹⁴¹.

Comenzando por el Registro Único Nacional del Tercer Sector, adquiere una relevancia tal que se estipula que no solamente habrá de corroborar que subsistan los requisitos para el acceso a la inscripción de un ente, sino que también permanezcan en el tiempo de vida los mismos, así como que persiga una finalidad de naturaleza cívica, solidaria y de utilidad social¹⁴². Aunque no se establece nada en el *Codice del Terzo Settore*, sería conveniente una comunicación entre los órganos de control externo, como el citado registro, y los órganos de control interno de los entes del Tercer Sector.

Para poder ejercitar las funciones de control que tiene encomendadas el Registro Único Nacional del Tercer Sector, podrá examinar documentación de naturaleza diversa e incluso podrá visitar y realizar inspecciones *in situ* de oficio cuando tenga conocimiento de violaciones del *Codice del Terzo Settore* o incluso se le permite que lo haga “periódicamente”.

Además, con periodicidad trienal, comprueba que sigan existiendo los requisitos que motivaron el acceso de este ente al registro, *ex* artículo 51 del *Codice del Terzo Settore*. En el caso de que se demuestre que no se dan, la consecuencia sería la cancelación del registro. La doctrina ha mostrado su preocupación porque se ha omitido una fase previa de *contradittorio*, la cual sí que se ha previsto en el ámbito tributario del artículo 94; con la actual regulación se estaría debilitando el derecho a defensa del ente en cuestión¹⁴³. Si bien se trata de un derecho que la doctrina tributaria se ha encargado de defender vehementemente para el contribuyente,

¹³⁸ L. ARINCI, “Disposizioni generali, costituzione, ordinamento e amministrazione delle associazioni e delle fondazioni del Terzo Settore”, en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, cit., pp. 159-161.

¹³⁹ D. CORSICO, “La nuova disciplina delle associazioni e delle fondazioni tra Codice Civile e Codice del Terzo Settore”, cit., p. 433.

¹⁴⁰ A. SANTUARI, *Manuale di diritto dell'economia degli enti non profit*, cit., pp. 142-146.

¹⁴¹ M. BROGI, “Il complesso sistema di controlli “interni” e “esterni” e la disciplina transitoria”, en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2019, p. 354.

¹⁴² A. SANTUARI, *Manuale di diritto dell'economia degli enti non profit*, cit., p. 128.

¹⁴³ M. BROGI, “Il complesso sistema di controlli “interni” e “esterni” e la disciplina transitoria”, en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, cit., pp. 354-356.

habría de hacerse valer su importancia también en el ámbito civil dada la posibilidad de que el ente sufra una sanción tan importante como su cancelación del registro.

Pasando al Ministerio de Trabajo y de las Políticas Sociales, no va a ejercer una auténtica labor de control sobre los entes del Tercer Sector. Así, podemos destacar la vigilancia y el monitoreo del sistema de registro en el Registro Único Nacional del Tercer Sector; la elaboración de un dictamen a las Cámaras legislativas en el que plasmen sus resultados tras la labor de control, monitoreo y vigilancia que le ha sido asignado; o la promoción del autocontrol. Podría existir un solapamiento de tareas encomendadas, dado que en el artículo 95.1 del *Codice del Terzo Settore* se le asigna la función de armonizar las posibles diferencias entre los registros regionales que se encuentran en el interior del Registro Único Nacional del Tercer Sector, y, como se ha expuesto *supra*, ya en el artículo 92.1 a) se prevé una vigilancia sobre el sistema de registro¹⁴⁴.

Al Ministerio de Trabajo y de las Políticas Sociales no se le asigna ninguna capacidad sancionatoria. Solamente puede hacer notar las irregularidades observadas en el citado dictamen al Congreso.

Con respecto a la Administración Tributaria, el artículo 94 del *Codice del Terzo Settore* establece los controles de naturaleza fiscal que pueden sufrir los entes del Tercer Sector. Ejerce una actividad de control con respecto al destino del patrimonio y la ausencia de ánimo de lucro -artículo 8-, la devolución del patrimonio en los supuestos de disolución del ente -artículo 9-, las escrituras contables y el presupuesto -artículo 13-, los libros sociales obligatorios -artículo 15-, el procedimiento de admisión y el carácter abierto de las asociaciones -artículo 23, que también resultará de aplicación a las fundaciones del Tercer Sector cuando sean fundaciones de participación, atendiendo al apartado 4 del presente precepto- y a la asamblea -artículo 24, cuyo apartado 6 recuerda igualmente que pueden ser aplicables a las fundaciones del Tercer Sector cuando sean de participación-. Llama la atención el control fiscal sobre cuestiones eminentemente civiles, como son los artículos 23 y 24, y la ausencia del mismo en aspectos como la actividad de los administradores o del órgano de control, por ejemplo.

A su vez, desempeñará una función de control en relación al cumplimiento de los requisitos para el disfrute de las bonificaciones fiscales. Para ello, iniciará un procedimiento en el que el ente podrá alegar lo que estime conveniente sobre la existencia de los elementos para poder aplicarse la bonificación fiscal que corresponda¹⁴⁵.

Además, el tan relevante instituto del intercambio de información, fundamental en sede de actuaciones de comprobación tributaria, se refuerza permitiendo la comunicación de datos entre la Administración Tributaria y el Registro Único Nacional del Tercer Sector. Tras el contraste de esta información, la Administración Tributaria transmitirá al Registro Único Nacional del Tercer Sector todo elemento para que este último registro decida la posible cancelación de la organización como ente del Tercer Sector¹⁴⁶.

Finalizando con otras Administraciones Públicas, aquellos entes que concedan recursos financieros o el uso de bienes inmuebles o instrumentales de cualquier tipo de ente del Tercer Sector ejercerán también una actividad de control, si bien ésta estará circunscrita exclusivamente a la correcta utilización de los citados recursos públicos, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 93.4 del *Codice del Terzo Settore*. Queda, sin embargo, poco definido qué se refiere el legislador cuando hace referencia a “entes territoriales”, habiendo podido dejarlo de forma más clara¹⁴⁷.

¹⁴⁴ D. CALDIROLA, *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, cit., p. 128.

¹⁴⁵ M. BROGI, “Il complesso sistema di controlli “interni” e “esterni” e la disciplina transitoria”, en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, cit., pp. 361-362.

¹⁴⁶ A. SANTUARI, *Manuale di diritto dell'economia degli enti non profit*, cit., p. 129.

¹⁴⁷ M. BROGI, “Il complesso sistema di controlli “interni” e “esterni” e la disciplina transitoria”, en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, cit., pp. 362-363.

I. Extinción, cancelación, transformación y fusión

Comenzando por la extinción del ente del Tercer Sector, según el artículo 49 del *Codice del Terzo Settore*, las causas pueden establecerse en los estatutos o en el acto constitutivo y, además, existe una causa legal *ex* artículo 27.1 del Código Civil como es la imposibilidad del cumplimiento de la finalidad para la que fue creado el ente. Si se atiende, además, al artículo 22.5 del *Codice del Terzo Settore*, en el caso de disminución de un tercio del patrimonio existen varias opciones: reconstituir el patrimonio mínimo legalmente establecido de 30.000 euros para las fundaciones *ex* artículo 22.4, su transformación, su fusión o su disolución o extinción -también se prevé continuar como asociación no reconocida-.

Con la extinción de la fundación del Tercer Sector se ha de solicitar la cancelación del registro. Ahora bien, siempre que se dé la disolución habrá de cancelarse del registro, pero toda cancelación del registro no comporta la disolución, ya que, en esta última hipótesis, la fundación puede seguir operando para la persecución de su finalidad sin ser un ente del Tercer Sector¹⁴⁸.

Con la extinción se produce la devolución del patrimonio conforme a lo estipulado en el artículo 9 del *Codice del Terzo Settore*. Va a suponer una manifestación del vínculo de destino del patrimonio. Es por ello que habrá de transmitirse a otros entes del Tercer Sector, debiendo contar con un dictamen positivo del Registro Único Nacional del Tercer Sector. Ahora bien, existe una excepción a este destino de los bienes, y es que la ley establezca una disposición distinta a la prevista al mencionado artículo 9 del *Codice del Terzo Settore*. En consecuencia, una vez liquidado todo el activo y satisfechos los acreedores, el patrimonio resultante se devolverá a otros entes del Tercer Sector. Aunque los estatutos de la fundación del Tercer Sector que se está disolviendo pueden disponer un destino de los bienes resultantes a otros entes específicos del Tercer Sector, se deberá corroborar posteriormente por el notario. Así, se ha llegado a afirmar que el vínculo de destino del patrimonio de un ente del Tercer Sector es todavía más intenso que el vínculo previsto en el artículo 31 del Código Civil¹⁴⁹.

Es muy importante señalar que a través del artículo 98 del *Codice del Terzo Settore* se añade un artículo 42 *bis* al Código Civil para favorecer los procedimientos de fusión, escisión y transformación de los entes del Tercer Sector, si no estuviesen expresamente prohibidos por los estatutos o el acto constitutivo del ente que se tratase. La consecuencia será el mantenimiento tanto de los derechos como de las obligaciones, incluyendo las relaciones procesales, los cuales recaerán sobre el ente transformado, ampliándose de forma expresa el ámbito de actuación sobre los entes del Tercer Sector¹⁵⁰. Por lo que respecta a las fusiones y escisiones, serán igualmente aplicables las reglas de los entes del Título V Libro V a los entes del Tercer Sector en los supuestos en que sean compatibles¹⁵¹.

3.3.3. Otras tipologías de fundaciones

Una vez analizadas las fundaciones a la luz del Código Civil y, después, del Código del Tercer Sector, existe una dispersión normativa en las que se regulan otros tipos de fundaciones. Se procede a definir brevemente cada una de ellas.

Una primera diferenciación se debe hacer desde la óptica de la finalidad y, más específicamente, en relación a dos tipos en los que sería difícil discernir la utilidad pública que no exige el Código Civil, pero que

¹⁴⁸ I. L. NOCERA, “Il registro unico e il regime pubblicitario degli enti del Terzo Settore”, en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2019, p. 235.

¹⁴⁹ A. BUCELLI, “Destinazione e devoluzione del patrimonio”, en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, cit., pp. 70-71.

¹⁵⁰ M. BROGI, “Il complesso sistema di controlli “interni” e “esterni” e la disciplina transitoria”, en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, cit., pp. 363-364.

¹⁵¹ A. FUSARO, “Trasformazione, fusione e scissione degli enti del Libro primo del Codice Civile e degli enti del Terzo Settore”, en A. FICI (coord.), *La riforma del Terzo Settore e dell'impresa sociale*, Editoriale Scientifica, Nápoles, 2018, pp. 446-448.

ha venido exigiendo la doctrina mayoritaria. Así, encontramos las fundaciones de familia y las fundaciones de empresa.

Comenzando por la fundación de familia, se trata de un instituto jurídico alternativo a la sucesión hereditaria para asegurar la unidad del patrimonio familiar que se pretende transmitir en el tiempo. De esta forma, los herederos no pueden modificar ni la finalidad ni otorgar este patrimonio a terceras personas. El Código Civil hace referencia a este tipo de fundaciones *ex* artículo 28.3, el cual ha sido analizado anteriormente¹⁵². Ahora bien, si seguimos la tesis prevalente por la doctrina y jurisprudencia sobre la necesidad de que la finalidad perseguida por la fundación ha de ser -además de lícita y posible- de utilidad pública, los herederos, que se beneficiarán de ese patrimonio familiar, habrán de poseer una determinada posición subjetiva, como, por ejemplo, situación de pobreza absoluta o de mérito por los resultados excelentes de sus estudios, entre otros¹⁵³.

La fundación de empresa, por su parte, recibe este nombre porque va a realizar, efectivamente, una actividad empresarial, fundamentalmente. Si se toma como parámetro la tesis que afirma que toda fundación ha de perseguir una finalidad de interés público, esta actividad empresarial no puede ser un valor final y, además, los beneficios obtenidos como consecuencia de su ejercicio deben ser destinados a la finalidad para la que fue constituida la fundación¹⁵⁴. Aunque es pacífico que el legislador, en la redacción del artículo 28.3 del Código Civil, pretendía que este apartado se aplicase a las fundaciones de familia -analizándolo desde una interpretación literal-, se ha seguido una línea que defiende que este artículo 28.3 también va a resultar de aplicación a las fundaciones de empresa, dado que una fundación de empresa va a perseguir -además de utilidad social- un fin particular como lo persigue -junto a la utilidad social- una fundación de familia. Aplicar el artículo 28.3 a las fundaciones de empresa se fundamenta en una interpretación teleológica. Por su parte, habría que completar la misma con los artículos 41 y 42 de la Constitución, que le resultaría de aplicación porque, en definitiva, se trata de una actividad económica, y no habría que analizar el artículo 41 en el sentido que se hace referencia única y exclusivamente a las sociedades. La autonomía del fundador quedaría limitada por el interés social, filtrado por el principio de orden público -y, más específicamente, en la salvaguardia del sistema económico y su funcionalidad-. Por lo tanto, la fundación, en cuanto ente de Derecho Privado, persigue una finalidad posible y legítima, debiendo ser la utilidad social el límite en la individualización y la ejecución de esa finalidad¹⁵⁵.

Desde el punto de vista de la organización interna, ha de ser destacada la denominada fundación de participación, que se caracteriza por la existencia de un órgano asambleario o participativo -más cercana, desde esta óptica, a las asociaciones-.

Cabe recordar que en la fundación el elemento central es que está dotada por un patrimonio para conseguir la finalidad para la que fue constituida, mientras que el elemento personal o asambleario es típico de las asociaciones. Habían venido siendo aceptadas por la doctrina las fundaciones de participación, llegando a afirmarse que, ante el silencio del Código Civil sobre el establecimiento de un modelo específico en materia de la estructura que ha de tener una fundación, se podría aplicar la disciplina de las asociaciones siempre y cuando no entre en contradicción con el destino del patrimonio -cuestión fundamental para las fundaciones-¹⁵⁶.

Las distintas previsiones normativas en *el Codice del Terzo Settore* en las que se estipula que las fundaciones del Tercer Sector pueden dotarse de un órgano asambleario suponen el auténtico reconocimiento expreso de este tipo de fundaciones¹⁵⁷. No pueden ser consideradas como fundaciones

¹⁵² M. V. DE GIORGI, "Le fondazioni e i comitati", *cit.*, pp. 428-429.

¹⁵³ V. GIARMOLEO, *Attività commerciale ed enti non profit*, *cit.*, p. 49.

¹⁵⁴ M. V. DE GIORGI, "Le fondazioni e i comitati", *cit.*, p. 429.

¹⁵⁵ V. GIARMOLEO, *Attività commerciale ed enti non profit*, *cit.*, pp. 59 y 60.

¹⁵⁶ A. ZOPPINI, "Profili evolutivi della fondazione nella moderna prassi nella legislazione speciale", en *Fondazione Italiana del Notariato*, p. 4; disponible online: <https://elibrary.fondazione-notariato.it/articolo.asp?art=06/0602&mn=3>

¹⁵⁷ D. CORSICO, "La nuova disciplina delle associazioni e delle fondazioni tra Codice Civile e Codice del Terzo Settore", *cit.*, p. 433.

atípicas, fundamentalmente porque existe toda una multitud de actos de las autoridades administrativas que reconocen su personalidad jurídica durante décadas¹⁵⁸.

A continuación, se va a mencionar dos tipos de organizaciones o entes que pueden ser también fundaciones: la empresa social y los entes filantrópicos.

Se ha de hacer una mención especial a la empresa social. Se aborda dentro de la tipología de fundaciones porque una fundación puede adquirir la condición de empresa social, pero no solamente las fundaciones, sino cualquier tipo de ente de Derecho Privado. Lo anterior equivale a decir que toda fundación puede constituirse en empresa social si cumple los requisitos establecidos al efecto, si bien no todas las empresas sociales no han de ser una fundación¹⁵⁹. Por lo que respecta a su regulación, se habrá de atender al *Decreto Legislativo 3 luglio 2017, n. 112*, además del *Codice del Terzo Settore* y las disposiciones del Código Civil referentes a la figura de que se trate -en nuestro caso, las fundaciones- cuando no sean incompatibles con el primero. Piénsese que la empresa social, actualmente, es considerada un tipo especial de ente del Tercer sector. Es por ello que el mismo Código del Tercer Sector la considera como tal, estableciendo qué preceptos resultarán excluidos al ámbito de la empresa social, así como los que sí que habrán de aplicarse. Aunque para FICI la reforma de la normativa reguladora de la empresa social no podría tacharse de revolucionaria, se ha realizado una importante labor de sistematización y clarificación e incluso diseñado nuevos aspectos, tanto el ámbito del Derecho Privado como en el del Derecho Tributario, entre otros. Una empresa social, en definitiva, debe desempeñar un cierto tipo de actividad, que será de interés social, y, además, si bien se menciona que habría de ser sin ánimo de lucro, lo anterior no sería una prohibición total de tener finalidad de lucro ya que se prevé el destino de los beneficios para un determinado tipo de finalidad¹⁶⁰.

Por lo que respecta a los entes filantrópicos, no disponían de una normativa reguladora propia antes del Código del Tercer Sector -como sí disponían, por ejemplo, otros entes como las organizaciones de voluntariado, que siempre se presentarán en forma de asociación *ex* artículo 32.1 del citado texto legal-. Siguiendo la literalidad de lo dispuesto en el artículo 37.1, siempre del Código del Tercer Sector, los entes filantrópicos podrán constituirse bien en forma de asociación bien en forma de fundación, por lo que nos interesa de cara a que es otro tipo específico de fundación que puede darse en la práctica. Se requiere de la presencia de toda una serie de elementos estructurales y organizativos, establecidos en los artículos 37 a 39 del Código del Tercer Sector, que derogan las reglas generales¹⁶¹. Van a proteger a ciertas personas que pueden ser consideradas desafortunadas o, de forma genérica, pueden ejercer una actividad de interés general; todo ello erogando dinero, bienes, servicios y/o a través de determinadas inversiones. Este tipo de entes ya existían, como se decía, actuando en sectores tan significativos como el educativo, el sanitario o el medioambiental, entre otros¹⁶².

En relación al ámbito específico del *Codice del Terzo Settore*, si se está en presencia de una fundación que no se puede encuadrar bajo los parámetros de este *corpus* de ente filantrópico ni de empresa social, habría de subsumirse en la categoría general de fundación del Tercer Sector.

También podrían agruparse las fundaciones atendiendo al sector específico en el que se encuadran.

¹⁵⁸ M. ROMANO, “I limiti all’autonomia statutaria nelle fondazioni di partecipazione alla luce della riforma del Terzo settore”, *cit.*, p. 5 (versión online).

¹⁵⁹ Artículo 1.1 del Decreto Legislativo 3 luglio 2017, n. 112. Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell’articolo 2, comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106.

¹⁶⁰ A. FICI, “La nuova impresa sociale”, en A. FICI (coord.), *La riforma del Terzo Settore e dell’impresa sociale*, Editoriale Scientifica, Nápoles, 2018, pp. 343-349.

¹⁶¹ D. CORSICO, “La nuova disciplina delle associazioni e delle fondazioni tra Codice Civile e Codice del Terzo Settore”, *cit.*, p. 425.

¹⁶² N. RUMINE, “Le particolari categorie di enti del Terzo Settore: enti filantropici, imprese sociali, cooperative sociali, reti associative e società di mutuo soccorso”, en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2019, pp. 189-190.

Un caso particular, en esta clasificación, lo constituyen las fundaciones de origen bancario, reguladas por el *Decreto Legislativo 17 maggio 1999, n. 153*¹⁶³. Su origen se encuentra en el proceso de reestructuración bancaria que vivieron varios Estados miembros de la Unión Europea, entre los que se encuentra Italia; en particular, el punto de partida fue el Ordenamiento jurídico europeo que impulsó privatizaciones de una parte del sector bancario que no tenía finalidad de lucro¹⁶⁴. Este tipo de fundaciones podría encuadrarse perfectamente como ente filantrópico. Sin embargo, el *Codice del Terzo Settore* se ha encargado, en su ámbito de aplicación, de prohibir de forma expresa la aplicación de los preceptos de los entes filantrópicos a las fundaciones de origen bancario, incluidas las disposiciones de naturaleza tributaria, con la excepción de los preceptos sobre los centros de voluntariado. Lo anterior no es óbice para que las fundaciones de origen bancario lleven a cabo relaciones con entes del Tercer Sector, visto que se pueden valer de empresas sociales para poder ejercitar finalidades de naturaleza social¹⁶⁵.

A las anteriores se pueden añadir otros dos tipos fundamentales en relación a la agrupación de fundaciones atendiendo al sector de pertenencia, como son las fundaciones musicales¹⁶⁶, que se encargan de gestionar los teatros líricos; o las fundaciones universitarias¹⁶⁷, que van a ofrecer estructuras y servicios del ámbito académico, esto es, la enseñanza y la investigación¹⁶⁸.

Permítasenos finalizar con una clasificación de las fundaciones a la luz de la modalidad de realización de su actividad.

Así, se pueden distinguir entre fundaciones de erogación -que destinan dinero, bienes o servicios, como puede ser la concesión de becas universitarias para los estudios de este nivel- y fundaciones operativas u organizativas -que gestionan actividades institucionales, como pueden ser los ámbitos de la Educación o la Sanidad-¹⁶⁹.

¹⁶³ Decreto-legislativo 17 maggio 1999, n. 153. Disciplina civilistica e fiscale degli enti conferenti di cui all'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 20 novembre 1990, n. 356, e disciplina fiscale delle operazioni di ristrutturazione bancaria, a norma dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 1998, n. 461.

¹⁶⁴ D. CALDIROLA, *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, cit., pp. 32-34.

¹⁶⁵ A. FICI, *Un Diritto per il Terzo Settore. Studi sulla riforma*, cit., pp. 119-120, 174-175.

¹⁶⁶ La regulación de las fundaciones líricas fundamental es la siguiente: Decreto Legislativo 29 giugno 1996 n. 367. *Disposizioni per la trasformazione degli enti che operano nel settore musicale in fondazioni di diritto privato*; Decreto Legge 24 novembre 2000 n.345 (convertito in Legge 26 gennaio 2001 n.6). *Disposizioni urgenti in tema di fondazioni lirico-sinfoniche*; y Decreto Legge 30 aprile 2010, n. 64 coordinato con la Legge di conversione 29 giugno 2010, n. 100. *Disposizioni urgenti in materia di spettacolo e attività culturali*.

¹⁶⁷ Su marco jurídico es la Legge 23 dicembre 2000, n. 388, Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2001); y también el Decreto del Presidente della Repubblica 24 maggio 2001, n.254, Regolamento recante criteri e modalità per la costituzione di fondazioni universitarie di diritto privato, a norma dell'articolo 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

¹⁶⁸ V. ROPPO, *Diritto Privato*, cit., p. 176.

¹⁶⁹ F. PROSPERI, voce "Articolo 14", cit., p. 330.

Capítulo II.

LOS SERVICIOS CONSTITUTIVOS DE ACTIVIDAD EMPRESARIAL PRESTADOS POR LAS FUNDACIONES ANTE EL DERECHO PRIVADO ITALIANO

1. PREMISA

Para el análisis del segundo capítulo, se seguirá la misma lógica que se ha empleado para el anterior capítulo, especialmente cuando se ha abordado la parte específica de la regulación jurídico-privada de las fundaciones en el Ordenamiento jurídico-privado italiano. Por lo tanto, la actividad de carácter empresarial que puede desarrollar una fundación en Italia será estudiada, en primer lugar, a la luz del Código Civil, pasando, posteriormente, a tratarse la mencionada cuestión bajo la óptica del Código del Tercer Sector, todo ello con el soporte imprescindible de doctrina y jurisprudencia. De esta forma, se considera que es el enfoque metodológico que más útil puede ser para tratar de dar respuesta sistemática al interrogante de si existen diferentes regulaciones ante una misma situación, que es el “alma” de este capítulo.

FERNÁNDEZ DEL MORAL DOMÍNGUEZ afirma que, desde hace años, en Italia, se ha ido difundiendo y asentando la figura de la fundación titular de una empresa. Ahora bien, el desarrollo de esta actividad empresarial puede ser instrumental para aquella finalidad para la que fue constituida la fundación, si bien es cierto que también la citada actividad empresarial puede ser la finalidad del ente¹⁷⁰.

2. FUNDACIONES Y ACTIVIDAD DE EMPRESA DESDE LA PERSPECTIVA DEL CÓDIGO CIVIL: EVOLUCIÓN DE LAS POSICIONES DOCTRINALES Y JURISPRUDENCIALES Y *STATUS QUO*

2.1. Silencio del Código Civil, importancia del Derecho de la Unión Europea y papel de la doctrina

Si se realiza una interpretación puramente sistemática, el Código Civil regula, por un lado, en el Libro I, los entes sin ánimo de lucro, entre los que se encuentran las fundaciones; y, por otro lado, en el Libro V, los entes que persiguen la obtención de beneficios. En consecuencia, puede parecer que solamente los últimos, esto es, los entes regulados por el Libro V del Código Civil, son aquéllos llamados a producir o intercambiar bienes y ofrecer servicios, a ejercer actividad empresarial, a generar riqueza, en definitiva. Se trata de una interpretación que se superó doctrinalmente, de forma mayoritaria, hace décadas¹⁷¹.

Efectivamente, ante la carencia de una especificación legislativa, es decir, frente al silencio del Código Civil sobre la posibilidad de que los entes *non profit* desempeñen actividad empresarial, la doctrina se

¹⁷⁰ L. FERNÁNDEZ DEL MORAL DOMÍNGUEZ, “Evolución de la personalidad jurídica en Italia”, *cit.*, p. 155.

¹⁷¹ V. M. MARCELLI, “L’ente del terzo settore e l’esercizio di attività d’impresa”, en A. FICI (coord.), *La riforma del Terzo Settore e dell’impresa sociale*, Editoriale Scientifica, Nápoles, 2018, p. 126.

posicionó defendiendo que ello debía ser interpretado como una ausencia de prohibición o, dicho de otro modo, que el hecho de que no se establezca de forma expresa la imposibilidad que los entes sin ánimo de lucro desarrollen una actividad empresarial había de ser interpretado en un sentido positivo, en que estaba permitido, que era conforme a Derecho¹⁷².

La posibilidad de que los entes que no persiguen el lucro puedan ejercer una actividad económica se ha ido desarrollando de forma paralela al Código Civil; esto es, se ha ejecutado normativamente a través de lo que se conoce como la legislación especial, habiéndose convertido este sector normativo en una parcela sumamente dispersa y farragosa. La citada normativa especial sí que permitía, como se ha expuesto, que los entes sin ánimo de lucro pudiesen desarrollar una actividad económica, si bien ésta debía ser limitada¹⁷³. Ya se mencionó antes que, en la práctica, en las últimas décadas, ha habido un crecimiento significativo de entes sin ánimo de lucro que ejercen actividad empresarial¹⁷⁴.

Posteriormente, con la aprobación de legislación especial o sectorial en materia de determinados tipos de entes *non profit*, se consagró de forma expresa la posibilidad jurídica de que este tipo de organizaciones pudiesen ejercer actividad empresarial según las dos teorías que se habían ido desarrollando por la doctrina científica: bien cuando el instrumento directo ideal del ente es la actividad de empresa -en vía principal-, bien cuando la actividad empresarial constituye el medio indirecto para proporcionar al ente los medios financieros suficientes para alcanzar su finalidad -en vía secundaria-¹⁷⁵.

Por su parte, CAFAGGI señala que se debería abandonar el debate de si los entes sin ánimo de lucro pueden o no pueden ejercer una actividad empresarial, dado que es una cuestión pacífica normativa y doctrinalmente. En verdad, este autor entiende que la problemática central gira en torno al modo en que hacer empresa. La manera en que se ejerce actividad de empresa ofrecerá distintas perspectivas sobre los diferentes modelos empresariales que se podrían poner sobre la mesa. Una vez se tengan presentes esos modelos empresariales, será entonces cuando se pueda ofrecer el sustento normativo.

Atendiendo a los distintos modelos que el legislador especial ha ido desarrollando al margen del Código Civil, este autor afirma que se podría resumir la cuestión en la contraposición, de un lado, de la empresa como herramienta para la adquisición de medios patrimoniales para la consecución de las finalidades, y, de otro lado, de lo que conoce como “empresa final”¹⁷⁶.

2.2. “Empresa” y “empresario” a la luz de Tribunal de Justicia de la Unión Europea

PONZANELLI y MONTANI destacan que el ejercicio de actividad empresarial por parte de entes sin ánimo de lucro tampoco iría en contra del Derecho de la Unión Europea, habiendo tenido ocasión de pronunciarse en distintas ocasiones el Tribunal de Justicia de la Unión sobre los elementos que componen el concepto de empresario.

Se trata de una noción que, como no podría ser de otra forma, está estrechamente condicionada por el Derecho de la Competencia Europea. No va a tener en cuenta ninguno de los siguientes elementos para

¹⁷² D. VITTORIA, “Il problema della compatibilità tra gli enti del Primo Libro del codice civile e l’attività d’impresa”, en G. VISINTINI (coord.), *Gli enti non profit tra Codice Civile e legislazione speciale*, Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2003, p. 233.

¹⁷³ V. M. MARCELLI, “L’ente del terzo settore e l’esercizio di attività d’impresa”, en A. FICI (coord.), *La riforma del Terzo Settore e dell’impresa sociale*, cit., p. 126.

¹⁷⁴ Así, por ejemplo, el 50% de los ingresos de entes *non profit* circunscritos a ámbitos como el arte, la cultura, el ocio o el ambiente, provenían de actividad de empresa en el año 1996, momento en que empezó a notarse un auge bastante significativo (G. P. BARBETTA (coord.), *Senza scopo di lucro. Dimensioni economiche, legislazione e politiche del settore nonprofit in Italia*, Il Mulino, Bolonia, 1996).

¹⁷⁵ D. VITTORIA, “Il problema della compatibilità tra gli enti del Primo Libro del codice civile e l’attività d’impresa”, en G. VISINTINI (coord.), *Gli enti non profit tra Codice Civile e legislazione speciale*, cit., pp. 233-234.

¹⁷⁶ F. CAFAGGI, “I diversi modelli imprenditoriali”, en G. VISINTINI (coord.), *Gli enti non profit tra Codice Civile e legislazione speciale*, Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2003, pp. 261-262.

entender que una persona o sujeto se consideren empresarios a la luz del Ordenamiento jurídico de la Unión Europea: ni la dimensión de la actividad, ni la forma jurídica de la persona, ni que su personalidad jurídica haya sido reconocida, ni la naturaleza de la propiedad -privada, pública o mixta-¹⁷⁷.

Así, “empresa” puede ser todo tipo de persona u organización que realice una actividad económica, independientemente de su *status* jurídico o de la forma en que se financie¹⁷⁸. Y un “empresario”, por ende, no tiene que perseguir el ánimo de lucro para que sea considerado como tal jurídicamente¹⁷⁹.

Efectivamente, la Comisión Europea, vía Recomendación¹⁸⁰, estableció en el año 2003 una definición de empresa¹⁸¹, que vino a sustituir la anterior del año 1996¹⁸². Habrá de entenderse por empresa cualquier unidad que ejerza una actividad económica, sin que sea relevante la forma jurídica. Así, por ejemplo, se afirma que también será considerada empresa una asociación que realice, regularmente, una actividad de naturaleza económica¹⁸³.

2.3. Debate sobre si la fundación ha de perseguir una finalidad de utilidad pública

Es menester traer a colación si una fundación tiene la obligación legal de perseguir una finalidad que sea de utilidad pública. El artículo 16 del Código Civil exige que tanto el acto constitutivo como los estatutos de una fundación han de prever, de forma expresa, la finalidad de este ente. Además, el *Decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361* impone que esta finalidad ha de ser lícita y posible en sede del reconocimiento de su personalidad jurídica. Tal es la importancia de la finalidad para una fundación que el cumplimiento de ésta y, por ende, su agotamiento o incluso la imposibilidad para poder alcanzar esta finalidad son causas de su extinción, si bien también de transformación, como se estudió *supra*. Así las cosas, se podría afirmar que la finalidad para una fundación es un elemento imprescindible, esencial, que está ligado a su misma supervivencia¹⁸⁴.

GIARMOLEO, en una actividad de sistematización que se ha de poner de manifiesto, subraya que, no obstante lo anteriormente expuesto, no existe ninguna norma en el Código Civil en la que se estipule que las fundaciones han de perseguir una finalidad que sea de utilidad pública. Ha sido la doctrina y la jurisprudencia quienes, a través de sus escritos científicos y resoluciones, respectivamente, han puesto en el punto de mira la utilidad pública.

Anteriormente se expuso que existen dos posiciones doctrinales sobre si la finalidad de una fundación es¹⁸⁵ o no¹⁸⁶ la persecución de una utilidad pública. Por un lado, están aquellos académicos que, ante la

¹⁷⁷ G. PONZANELLI y V. MONTANI, “Dal “groviglio di leggi speciali” al Codice del Terzo Settore”, en A. FICI (coord.), *La riforma del Terzo Settore e dell’impresa sociale, cit.*, p. 44.

¹⁷⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, de 23 de abril de 1991, Asunto C-41/90.

¹⁷⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 23 de diciembre de 2009, Asunto C-305/08.

¹⁸⁰ Recomendación de la Comisión, de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas (Texto pertinente a efectos del EEE) [notificada con el número C(2003) 1422].

¹⁸¹ A título de ejemplo, en otro acto de la Unión como es el Reglamento (UE) n °651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado Texto pertinente a efectos del EEE, se prevé en el Anexo I el contenido de la Recomendación de la Comisión, de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas, diciéndose de forma expresa en el considerando 30 del citado Reglamento que se basará en la definición y demás elementos previstos en la Recomendación.

¹⁸² Recomendación 96/280/CE de la Comisión, de 3 de abril de 1996, sobre definición de las pequeñas y medianas empresas.

¹⁸³ Todo ello previsto *ex* artículo 1 de la Recomendación de la Comisión, de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas.

¹⁸⁴ V. GIARMOLEO, *Attività commerciale ed enti non profit, cit.*, p. 56.

¹⁸⁵ En esta posición doctrinal podríamos destacar a F. GALGANO, “Le associazioni, le fondazioni, i comitati”, en F. GALGANO (Dir.), *I grandi orientamenti della giurisprudenza civile e commerciale*, Cedam, Padua, 1996; o M. V. DE GIORGI, *Fondamenti di diritto degli enti non profit*, Cedam, Padua, 1997, quien recuerda que también lo ha interpretado en este sentido jueces y magistrados.

¹⁸⁶ Para ilustrar esta tesis, se ha de destacar a A. ZOPPINI, “L’autonomia statutaria nelle fondazioni di origine bancaria”, en *Banca, Borsa, Titoli di credito: rivista di dottrina e giurisprudenza*, I, 2000, p. 403.

generalidad y escasa regulación en el Código Civil de las fundaciones, entienden que las fundaciones podrían perseguir también finalidades que no sean de utilidad pública. No obstante, los privatistas que defienden la posición contraria aducen que la citada utilidad pública es un elemento indispensable de la fundación porque esta última vive más allá de la persona que la funda, dado que no existen otros miembros como en las asociaciones, así como el apartado 1 del artículo 28 y el apartado 2 del artículo 31 del Código Civil¹⁸⁷.

Así las cosas, se podría abrir la cuestión de si es necesaria la especificación normativa de si las fundaciones han de perseguir una utilidad pública o no. Resultaría de gran utilidad de cara a la todavía no realizada reforma del Código Civil que iba a acompañar la reforma de los entes sin ánimo de lucro en general -y que todavía no se ha emprendido-.

Se trata de un debate que, *in primis*, ha de dilucidar el modelo de sociedad civil a perseguir. Una vez se haya adoptado tal decisión, al jurista, según GENTILI, le toca racionalizarla. Consecuentemente, será una premisa ideológica la que precederá a la jurídica si se decide que las fundaciones solamente pueden tener como finalidad la persecución de la utilidad pública. Además, recuerda que, si bien lo anterior no está especificado expresamente, sí que lo está la premisa de la autonomía de los particulares, la cual serviría de soporte jurídico suficiente para que se use la fundación como último recurso cuando sea el único medio, o incluso el medio natural, para proteger los intereses familiares, concretamente para transmitir o legar una determinada empresa para alcanzar finalidades que sean lícitas, aunque no sean de utilidad pública. A través de este razonamiento, el autor está tratando de hacer ver que es necesaria que se adopte esta decisión que, como se ha expuesto *supra*, es de naturaleza ideológica y, adoptada ésta, el legislador la encauce a través de la técnica jurídica¹⁸⁸.

Otro sector doctrinal, en el que podemos encuadrar a ZOPPINI, no cree conveniente que se añada, de forma expresa, en la reforma del Código Civil, que las fundaciones hayan de perseguir una utilidad pública. Este autor esgrime como argumentos de que no se requiere la introducción expresa de la utilidad pública en la normativa reguladora de las fundaciones tanto razones de coherencia sistemática como de política del Derecho¹⁸⁹.

Por tanto, no se trata solamente de que el legislador ejecute una reforma en la que decida qué modelo de sociedad civil pretende regular, sino que, además, habrá de definirse qué se entiende por utilidad pública y, naturalmente, si ésta va a ser aceptada o no como elemento constitutivo o esencial de las fundaciones.

2.4. Finalidad de utilidad pública *versus* lucro objetivo y subjetivo

Ahora bien, cabe preguntarse la diferencia entre utilidad pública y lucro/ánimo de lucro, o incluso la relación de complementariedad o exclusión que existe entre estos conceptos.

PANZARINI distingue entre lucro subjetivo y lucro objetivo. Comenzando por el primero -subjetivo-, entendido como tal la distribución de los beneficios de gestión entre los miembros que componen la fundación, estaría prohibida por el Ordenamiento jurídico italiano; por lo tanto, existiría una prohibición del lucro subjetivo en el ámbito de las fundaciones, conocido por su término en inglés la *non distribution constraint*. Por lo que respecta al lucro objetivo, o sea, la consecución de una finalidad lucrativa mediante la realización de una actividad económica que sirva para la persecución de una actividad social con carácter extraeconómico, sí que considera que sería conforme a Derecho¹⁹⁰.

¹⁸⁷ M. V. DE GIORGI, "Le fondazioni e i comitati", *cit.*, pp. 427-428.

¹⁸⁸ A. GENTILI, "Relazione" en D. CARUSI (coord.), *Associazioni e fondazioni. Dal Codice Civile alle riforme annunciate, Atti del convegno tenuto a Gardone Riviera, 23-34/6/2000*, Giuffrè, Milán, 2001, pp. 68-69.

¹⁸⁹ A. ZOPPINI, "Relazione" en D. CARUSI (coord.), *Associazioni e fondazioni. Dal Codice Civile alle riforme annunciate, Atti del convegno tenuto a Gardone Riviera, 23-34/6/2000*, Giuffrè, Milán, 2001, p. 72.

¹⁹⁰ G. PANZARINI, "Introduzione", en G. VISINTINI (coord.), *Gli enti non profit tra Codice Civile e legislazione speciale*, Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2003, pp. 229-230.

De esta forma, para el citado autor, es una relación en la que el lucro objetivo -distinguiéndolo del lucro subjetivo- englobaría la idea de utilidad pública, en la que esta última estaría, a su vez, unida al concepto de actividad social con carácter extraeconómico.

En este sentido, ZOPPINI pone de manifiesto que la realidad del legislador del Código Civil de 1942 no es la actual. Recuerda que la doctrina anterior al citado año tenía en mente un programa político caracterizado por la libre circulación, el aprovechamiento racional de la riqueza y evitar que la mayor parte de la propiedad estuviese en manos de pocos (de las denominados “manos muertas”); es por ello que existían toda una serie de normas en el Código Civil de carácter restrictivo para los cuerpos intermedios, en los que se encuentran las fundaciones. La evolución de la realidad hizo, en el sentido en que se mencionó en el capítulo anterior, que se reformasen aspectos fundamentales para estos entes, como el procedimiento de reconocimiento de la personalidad jurídica o la autorización que se requería para la compra de bienes.

Así, en la actualidad, el legislador no teme la destrucción del Estado liberal, sino que la situación fáctica que podría preocupar es otra: la actividad de empresa que podrían ejercer las fundaciones -y otros entes sin ánimo de lucro-. En la década de 1960, así como en la de 1970, el centro de las discusiones académicas sobre esta materia era sobre la posibilidad de que los entes sin ánimo de lucro pudiesen realizar actividades económicas con carácter empresarial. No obstante, hoy en día, es una cuestión pacífica: las fundaciones pueden desempeñar actividades que tengan naturaleza empresarial. La justificación, como bien señala el autor, es el abandono de las formas jurídicas en relación a la producción y al intercambio de bienes y servicios¹⁹¹.

De nuevo, se ha de plantear otro problema conceptual que tiene trascendencia en el fondo de la cuestión que se analiza en este apartado: se ha venido denominando a lo largo de la presente investigación a las fundaciones como entes sin ánimo de lucro. No obstante, en la línea que señalaba PANZARINI, se ha de distinguir entre lucro subjetivo y lucro objetivo¹⁹². Es por ello que las fundaciones han de ser entendidas, efectivamente, como entes sin ánimo de lucro, de acuerdo con el actual panorama normativo, doctrinal y jurisprudencial, pero solamente se ha de entender la ausencia de lucro con respecto al lucro subjetivo, admitiéndose el lucro objetivo.

Lo anterior equivale a decir que se prohíbe el reparto de beneficios entre las personas que constituyen la fundación y se permite que realicen actividades empresariales. Así las cosas, sería perfectamente acorde con lo dispuesto en el Ordenamiento jurídico italiano la hipótesis de un grupo de sociedades en cuyo vértice se encuentre una fundación, esto es, un ente sin ánimo de lucro.

2.5. Contraposición del *profit* y *non profit*

Ahondando más aún en la cuestión, es muy interesante la reflexión que trae a colación VISENTINI. Se está haciendo continuamente referencia a las fundaciones como entes sin ánimo de lucro o entes *non profit*. Pues bien, la contraposición *profit-non profit* podría extrapolarse, en la tradición jurídica italiana, a la dicotomía “patrimonial” *versus* “no patrimonial”. Es más, si se toma como referencia a los Ordenamientos jurídicos occidentales, se encuentra una distinción que, en sustancia, es muy similar, con consecuencias jurídicas, de igual modo, también muy parecidas¹⁹³.

¹⁹¹ A. ZOPPINI, “Perché riformare il Libro primo del Codice Civile per la parte inerente alle associazioni e alle fondazioni”, en V. ZAMBRANO (coord.), *Non profit, persona, mercato*, cit., pp. 77-78.

¹⁹² G. PANZARINI, “Introduzione”, en G. VISINTINI (coord.), *Gli enti non profit tra Codice Civile e legislazione speciale*, cit., pp. 229-230.

¹⁹³ Es más, téngase en cuenta que, como bien señala este autor, la cuestión de la admisibilidad en los Ordenamientos jurídicos de ciertos hechos, actos o negocios jurídicos va a ir estrecha y directamente relacionada con dos factores determinantes: el sentimiento y la percepción social (G. VISENTINI, “*Non profit e mercato*”, en V. ZAMBRANO (coord.), *Non profit, persona, mercato*, Giuffrè Editore, Milano, 2005, pp. 89-90). Sin ánimo de entrar en ningún ejemplo específico, existen actuaciones que se regulan por parte de los legisladores que sean conformes a Derecho si no existe una contraprestación económica, es decir, si no está detrás el elemento patrimonial, si la prestación no se liquida a través de dinero. Por el contrario, esa misma prestación,

Así las cosas, este autor sentencia que se debe tener al *non profit* como un valor, o incluso como un vínculo en función de un valor. Por su parte, en el lado opuesto estaría el *profit*, que se acaba convirtiendo en líquido, es decir, que se convierte, de un modo u otro, en dinero; así las cosas, el *profit*, en el momento en el que entra en el circuito económico, o sea, en el mercado, va a tener como valor el dinero, no siendo, por ende, un valor, sino la vía o el instrumento para satisfacer o alcanzar un valor.

Dado que ambas responden a características diversas, el modo de organización de una y de otra será distinto. Comenzando por el *profit*, su fundamento y razón de ser es simplemente el dinero, no así la actividad que se desempeña, la cual es un medio. Así, la cuestión fundamental del *profit* es la obtención de beneficio, la creación de riqueza o de dinero. De esta premisa se desencadenan toda una serie de consecuencias en sede de control, responsabilidad, sanciones o quiebra, así como, por supuesto, tal y como se acaba de decir, de gestión¹⁹⁴.

2.6. Fundación de familia y fundación de empresa: dos tipos específicos cuestionados

La problemática de las fundaciones de familia y de las fundaciones de empresa que nos va a interesar señalar es, en particular, su encaje en el Ordenamiento jurídico-privado por la peculiaridad de las mismas. Dicho de otro modo, si se admiten o no estas dos tipologías específicas de fundaciones.

En relación a la escisión del lucro en lucro subjetivo y lucro objetivo, ha quedado claro que el Derecho Privado permite que los entes *non profit*, en general, y las fundaciones, en particular, realicen actividades que persigan el lucro objetivo. Sin embargo, no pueden perseguir el lucro subjetivo *-no distribution constraint-*.

Cuestión distinta es el tema de si las fundaciones de familia y las fundaciones de empresa han de perseguir una finalidad de utilidad pública. Cuando se abordaron los distintos tipos de fundaciones en el capítulo anterior, ya se definieron. El objeto de este apartado es ahondar en las razones que sustentan la admisibilidad de ambos tipos de entes *non profit*.

Para ello, será muy relevante la jurisprudencia del Tribunal Supremo, pudiendo destacar el caso de la “fedecommisseria Strizoli”¹⁹⁵. En esta causa, el alto tribunal italiano usó la teoría de la esencialidad de la utilidad pública de la finalidad. Sentenció que la finalidad ha de ser externa a la masa patrimonial de la fundación, puesto que es la única manera de que exista el vínculo de destino necesario como criterio que unifica. Además, esta finalidad no puede ser pura y llanamente el disfrute de los bienes que forman parte del patrimonio de la fundación, dado que todo bien que se destine a una masa patrimonial va a tener que ser disfrutado o consumido para la consecución de la finalidad; por lo tanto, se descarta el disfrute de los bienes como finalidad porque su consumo es consustancial a la misma naturaleza de los bienes, no añadiendo nada adicional, sino que se trata de un elemento fundamental del destino de los bienes a un patrimonio; como se acaba de afirmar, se destinan para que sean disfrutados o consumidos, pero para dar cumplimiento a la finalidad para la que la fundación existe.

En este caso, concluyen los magistrados que es contraria a Derecho toda fundación cuya finalidad sea que el conjunto de frutos que se obtengan del patrimonio vaya a parar a los descendientes, de forma perpetua, de una familia en particular.

El Tribunal Supremo italiano también consideró que el anterior razonamiento resultaba igualmente de aplicación a las fundaciones de empresa, organización gracias a la cual se pretende que continúe la empresa y que se conserve su organización, con independencia del actuar del titular de la misma, no pudiendo negar que resulta idóneo este objetivo para justificar el destino a éste de la masa patrimonial prevista¹⁹⁶.

si es gratuita, incluso si median cuestiones como los lazos familiares o componentes como la solidaridad, entonces sí que los aceptan los legisladores. Se podría ir aún más allá y afirmar que estos tipos de prestaciones están ligadas a la moral de la mayoría parlamentaria de turno.

¹⁹⁴ G. VISENTINI, “*Non profit e mercato*”, en V. ZAMBRANO (coord.), *Non profit, persona, mercato, cit.*, pp. 91-92.

¹⁹⁵ Sentencia del Tribunal Supremo italiano, de 10 de julio de 1979, n. 3969.

¹⁹⁶ V. GIARMOLEO, *Attività commerciale ed enti non profit, cit.*, p. 58.

BANCONE afirma que una fundación no puede consistir, en sí misma, en una ventaja económica para su fundador, sino que su finalidad ha de contener el elemento de la utilidad pública. Es más, basándose en el mencionado caso de la “fedecommesseria Strizoli”, recuerda que el hecho de que se pueda destinar un patrimonio y que sea indisponible tendencialmente de forma perpetua solamente lo consentiría el Ordenamiento jurídico, es decir, quedaría solamente justificado, en vía exclusiva, por la utilidad pública; además, es lo que distinguiría, igualmente, a la fundación de la sustitución fideicomisaria.

En ningún caso podría llevar a concluir que la utilidad pública es un impedimento a que las fundaciones ejerzan actividad de empresa¹⁹⁷, por lo que no sería en absoluto incompatible el binomio actividad empresarial y finalidad de utilidad pública dentro de la naturaleza de una fundación.

Ahora bien, para COSTI es conforme al Ordenamiento jurídico italiano que una fundación tenga como finalidad la consecución de una finalidad individual, incluso que esa finalidad individual pueda ser tachada de egoísta, como puede ser el mismo interés de la persona fundadora. La justificación de esta teoría no es otra que la ausencia de límites de naturaleza teleológica en el Código Civil. Es por ello que nada impediría que una fundación recogiese en sus estatutos la restitución de la masa patrimonial del citado ente *non profit* a su fundador. Llega a afirmar este autor que se trataría, perfectamente, de una fundación típica, ya que cumpliría con todos los elementos del Código Civil que son esenciales.

Si se siguiese la teoría de este autor, el acto de dotación patrimonial no tendría el carácter de gratuidad de cualquier acto de liberalidad, no pudiendo aplicarse aquellos preceptos que se fundamentan en la gratuidad del mencionado acto de dotación; artículos relacionados, por ejemplo, con la capacidad del fundador o aquéllos cuya finalidad es la protección de los acreedores, a título de ejemplo¹⁹⁸.

GRECO resalta la importancia de las fundaciones titulares de empresa porque pueden tener un impacto muy positivo en la economía con una buena gestión de las mismas. Es por ello que no contempla la aplicación analógica de los artículos 698 y 699 del Código Civil. Para este autor, si no existen preceptos específicos para las fundaciones de esta tipología, el intérprete, al aplicarlos, no estaría haciendo otra cosa que obstaculizar el ejercicio de una actividad de empresa por parte de una fundación a favor del fundador y de sus descendientes¹⁹⁹.

Efectivamente, los artículos 698 y 699 del Código Civil forman parte del Libro Segundo (“De las Sucesiones”), Título III (“De las sucesiones testamentarias”), Sección II (“De las sustituciones fideicomisarias”). Coincidimos con el autor que aquella parte de la doctrina que justifica su aplicación también a las fundaciones de familia y a las fundaciones de empresa están intentando equiparar dos institutos jurídicos para los que el legislador civilista no previó una regulación conjunta, ni siquiera sistemáticamente en la misma posición del Código.

Cabría preguntarse si usar una ausencia de regulación específica para este tipo de fundaciones con el fin de limitar su proliferación no debería ser la motivación jurídica, sino, en su caso, el Derecho de la Competencia de la Unión Europea o, incluso, principios fundamentales europeos, como la libre circulación de capitales, o si habría de estudiarse caso por caso.

En este punto, además, hay que traer a colación los *trust* y los patrimonios autónomos separados, admitidos en el Ordenamiento jurídico italiano²⁰⁰. En el momento en que existen este tipo de institutos en los que no se exige una finalidad de utilidad pública, pueden ser la vía para perseguir finalidades egoístas -

¹⁹⁷ V. BANCONE, *Le organizzazioni non profit*, Edizioni Scientifiche Italiane, Nápoles, 2011, pp. 31-32.

¹⁹⁸ R. COSTI, “Fondazione e impresa”, en *Rivista di Diritto Civile*, I, 1968, pp. 6-13.

¹⁹⁹ F. GRECO, *Le fondazioni non riconosciute*, Giuffrè, Milán, 1980, pp. 123-124.

²⁰⁰ Muestra de ello es, como bien señala FERNÁNDEZ DEL MORAL DOMÍNGUEZ, la misma aprobación de la ley para la tutela de las personas con discapacidad del 2016, la cual establece determinados beneficios fiscales para que los particulares acudan a estos instrumentos, si bien no existe una regulación jurídico-privada para ellos (L. FERNÁNDEZ DEL MORAL DOMÍNGUEZ, “La sucesión “mortis causa” y la tutela de las personas con discapacidad. La Ley de 22 junio 2016 n. 112”, en M. P. REPRESA POLO (coord.), *Modificaciones sucesorias, discapacidad y otras cuestiones: una mirada comparativa*, Reus Editorial, Madrid, 2022, pp. 218 y ss.).

contrarias, por ende, a la utilidad pública- sin necesidad de acudir a las fundaciones en las que, para el Código Civil, según la doctrina mayoritaria, se necesita una finalidad de utilidad pública, aspecto que ha quedado insertado de forma expresa en las fundaciones reguladas por el Código del Tercer Sector.

Cuestión distinta es la relativa a la materia jurídico-tributaria. Como se verá más adelante, se analizará si una fiscalidad mucho más ventajosa -exenciones, reducciones o tipos de gravamen más bajos- requeriría la existencia de una finalidad de utilidad pública en comparación con el resto de entes y sociedades que no persiguen esa utilidad pública.

Lo que se podría sacar en claro es que, como se ha venido apuntando, se está en presencia, cada vez más, de una pérdida de la relevancia de la forma jurídico-privada del ente que presta el servicio; es decir, si se admiten el *trust* y los patrimonios separados, el mantenimiento de la obligación de que la fundación persiga una finalidad que sea de utilidad pública podría carecer de sentido a la luz del Derecho Privado, donde prima el principio de autonomía de la voluntad de las partes.

2.7. Disciplina aplicable a fundaciones que ejercen actividad empresarial según doctrina y jurisprudencia

Mediante una interpretación analógica de la figura del ente público económico se elaboró toda una teoría que sirviera de sustento a la teoría de que los entes sin ánimo de lucro pudiesen ejercer actividad empresarial²⁰¹. Así las cosas, siguiendo el razonamiento de GALGANO, un ente público económico, como norma general, no pretende como fin último la obtención de beneficios, sino que trata de que haya un equilibrio entre los ingresos y los gastos de su presupuesto. Tal teoría surgió cuando el legislador era favorable a que el Estado interviniese en el mercado. Así, a aquellas fundaciones que desarrollasen una actividad económica, en vía principal o exclusivamente, se les aplicaría de forma integral el estatuto del empresario mercantil según lo dispuesto en el artículo 2201 del Código Civil. Si esa actividad económica es desarrollada por las fundaciones solamente de forma accesoria o secundaria, atendiendo al artículo 2082 del Código Civil, serían consideradas empresarios, pero no empresarios mercantiles.²⁰²

VISENTINI, quien habla de la distinción entre *profit* y *non profit*, afirma que, si bien es cierto que, *a priori*, podría parecer que la *governance* de un ente *profit* y un ente *non profit* tiene como núcleo común la gestión y protección del vínculo fiduciario, será distinto en *profit* y *non profit* el modo en que se ejecute esa gobernanza.

A los entes con ánimo de lucro se les aplica el principio que podríamos denominar poder-riesgo, en virtud del cual aquéllos que ejercen el poder, que tienen autonomía, que tienen la organización, que gestionan la sociedad, en definitiva, son a quienes se ha de imputar el riesgo. En contraposición a ellos, en sede de entes sin ánimo de lucro, en la gestión rige el principio del carácter democrático por el que cualquiera tiene la misma importancia -el mismo peso- dentro de la organización porque, en teoría, se está ejecutando un valor, llevándolo adelante, cumpliéndolo; todo lo contrario a las sociedades en las que reina el principio de mayoría, o sea, tantas participaciones o acciones tienes en relación al capital social, tanto “vales” o importas en el ámbito decisonal.

Añade este autor que la vigilancia en el ámbito de las inversiones especulativas que los entes sin ánimo de lucro realicen ha de ser rigurosa en aplicación del principio de inversiones cautas y sin carácter especulativo de este tipo de organizaciones. Así, continúa afirmando que es difícilmente compatible el ejercicio de actividades de esta naturaleza, es decir, especulativas, por parte de entes *non profit* porque no disponen de las mismas herramientas de protección y tutela de las que disponen los entes *profit* para los principios reguladores del sistema de sociedades mercantiles. Sin embargo, las sociedades que persiguen el

²⁰¹ D. VITTORIA, “Il problema della compatibilità tra gli enti del Primo Libro del codice civile e l’attività d’impresa”, en G. VISINTINI (coord.), *Gli enti non profit tra Codice Civile e legislazione speciale*, cit., p. 233.

²⁰² F. GALGANO, “Delle Associazioni non riconosciute e dei comitati”, en A. SCIALOJA y G. BRANCA (coords.), *Commentario del Codice Civile*, Bologna-Roma, 1976.

ánimo de lucro, la obtención de beneficios, en suma, no encuentran obstáculos para realizar actividades sin ánimo de lucro, siendo conocidas por la población empresas importantes que ejecutan actividades *non profit*²⁰³.

En este aspecto, cabría preguntarse qué puede ser considerada una actividad especulativa. Piénsese en una fundación en la que parte de su patrimonio es líquido, es dinero, y decide invertirlo para obtener intereses, ya que de esa forma el patrimonio incrementará. Por todos es conocido que cualquier inversión conlleva cierto riesgo. Un ejemplo son los bonos del Tesoro, los cuales, en teoría, no serían especulativos porque es un escenario improbable la suspensión de pagos por quiebra de un Estado como Italia. Sin embargo, cuando se rescató financieramente a Grecia e Irlanda, se hablaba de que países como España o Italia podrían ser los siguientes en suspender pagos y, en este escenario, hubiese sido necesario para su rescate cantidades de dinero ingentes, que incluso podría haber desembocado en serias dificultades económicas en el ámbito europeo. En ese momento específico no sabemos si podría haberse considerado una inversión especulativa por arriesgada la compra de este tipo de títulos de España o Italia. Una regulación de esta materia será siempre difícil. Por lo tanto, podría abrirse más la doctrina a que las fundaciones pudiesen realizar inversiones de una manera más libre²⁰⁴.

CAFAGGI expresa que el Derecho Privado ofrece a los particulares la libertad de escoger la forma de organización de la actividad dentro de una misma fórmula organizativa. Esto quiere decir que existen organizaciones complejas, no habiendo modelos rígidos establecidos por el Ordenamiento jurídico que impidan poder prever otras opciones. Así, para el autor se dan situaciones en las que la empresa es, si bien en manera auxiliar o marginal, un instrumento para la consecución de la finalidad.

Es por ello que el autor concluye que hay una complejidad en la relación medios-finalidad, con independencia de si el objetivo es la actividad empresarial para que la organización disponga en su haber de medios económicos suficientes, como si esa actividad de empresa sirve de forma directa para la persecución de la finalidad en sí mismo.

Así las cosas, ofrece dos distintos tipos de modelos de realización de actividad empresarial por parte de entes sin ánimo de lucro: el modelo empresarial o directivo y el modelo participativo. El primero -modelo empresarial o directivo- correspondería, en sustancia, con las fundaciones, mientras que el modelo participativo se vería reflejado en cooperativas y asociaciones. Ahora bien, de igual modo que se señalaba *supra*, no puede aplicarse para este campo tampoco una visión rígida o monolítica, ya que el modelo participativo podría caber también en las fundaciones -piénsese en el supuesto de las fundaciones de participación-.

Si bien se podría considerar que los problemas son parecidos a los que se plantean en las organizaciones reguladas por el Derecho Societario, existe un elemento diferenciador: la principal problemática en la regulación de la *governance* de las sociedades se circunscribe a las formas de separación entre propiedad y control; en este tipo de organizaciones sin ánimo de lucro no va a tratarse de derechos de propiedad, sino de derechos de participación. Para poder ofrecer un marco normativo aplicable a estas últimas, el autor plantea que, en vez de quedarse en la idea fija de aplicar en todo o en nada la disciplina societaria, tal vez sea más oportuno que se apliquen determinados segmentos de la mencionada disciplina. Además, distingue, gracias a la práctica forense, dos tipos de organizaciones *non profit*: entes pequeños con una única actividad y entes grandes con estructuras complejas. Por lo tanto, cabría preguntarse si es correcto establecer una normativa en la que se distinga las organizaciones *non profit* en función de la tipología de actividad desempeñada -

²⁰³ G. VISENTINI, "Non profit e mercato", en V. ZAMBRANO (coord.), *Non profit, persona, mercato, cit.*, pp. 91-92.

²⁰⁴ Desconocemos si ciertas limitaciones que doctrina, jurisprudencia e incluso la misma normativa impone a las fundaciones traen su origen en la tradicional desconfianza que se había tenido hacia los cuerpos intermedios y que puede perdurar y haber calado hondo incluso en nuestros días -véase que es reciente la reforma que se explicó anteriormente del procedimiento de reconocimiento de personalidad jurídica y de la adquisición de bienes por parte de entes sin ánimo de lucro- o si, en verdad, son razonamientos para la protección del patrimonio de la fundación y, por tanto, de la finalidad que persigue o incluso que estén fundamentados en la naturaleza de las actuaciones que ellos consideran que deben tener los entes *non profit*.

fijando una legislación específica para aquéllos que ejercen actividad de empresa, distinta de la normativa de aquéllos que no desempeñan actividad de empresa-, no pudiendo competir entre ellos; o si, por otra parte, es necesario prever una disciplina que contemple la competencia entre ellas, con las oportunas y necesarias garantías para terceros, los derechos de los socios y, en general, con un modelo de organización adecuado a tal fin.

Pues bien, para este autor existen cuatro problemas: el primero es si son adecuadas las formas jurídicas a los tipos distintos de dimensiones, considerando que no tiene sentido continuar por esta vía, que ha traído consigo distinciones que carecen de todo sentido; el segundo problema que se plantea en forma de interrogante es cómo se puede garantizar un crecimiento de este tipo de organizaciones sin ánimo de lucro cuando éstas se caracterizan por un control inestable, a diferencia de los modelos societarios en los que prima el principio de democracia por los derechos de los socios, y si ello no conllevaría una reducción de los derechos de participación; el tercer problema, también en forma de interrogante, versaría sobre el modelo que mejor se adecúa para proteger a las personas que invierten en este tipo de entes, es decir, si se prefiere el modelo autorregulatorio de los códigos éticos o la forma contractual; el cuarto y último problema es si la mera categorización de una organización sin ánimo de lucro como ente de Derecho Público o ente de Derecho Privado desencadenaría, de forma automática, la aplicación de su disciplina²⁰⁵.

Siguiendo a MARCELLI, antes de abordar el estado de la cuestión sobre la disciplina que resulta de aplicación a los entes sin ánimo de lucro que ejercen actividad empresarial, es primordial traer a colación el requisito de la “economicidad” del artículo 2082 del Código Civil, el cual ha sido puesto en el centro de la discusión doctrinal y jurisprudencial sobre la conciliación entre actividad de empresa y entes sin ánimo de lucro como justificación y, por tanto, soporte normativo.

Su existencia es requisito para la aplicación del estatuto de la empresa, habiendo reiterado en numerosas ocasiones la jurisprudencia que es el ánimo de lucro en abstracto el elemento que cualifica la actividad empresarial. En consecuencia, no es exigencia que el empresario destine los beneficios obtenidos en la actividad en un fin de naturaleza egoísta, sino que esos beneficios sirvan para cubrir los costes y, en su caso, también para poder perseguir determinadas finalidades, como son aquéllas que debe perseguir la fundación según su acto de constitución y estatutos. Al mismo tiempo, no tiene que tratarse, de forma necesaria, de una actividad que sea lucrativa desde la óptica económica, sino que puede consistir, simple y llanamente, en la realización de una actividad productiva objetivamente económica que tenga por objeto la obtención de ingresos para pagar el coste de los factores usados, así como cubrir los costes a largo plazo. Así las cosas, economicidad también se da cuando se pretende cubrir costes -y no necesariamente un beneficio superior a los costes-²⁰⁶.

Sobre este aspecto, CAMPOBASSO afirma, *a contrario sensu*, que, consecuentemente, no podrá reputarse empresario a aquel ente que produzca bienes o que preste servicios de forma gratuita o a un precio significativamente inferior a su coste de producción -para los bienes- o de prestación -para los servicios-, dado que, en este supuesto, faltaría el requisito mínimo de la economicidad que requiere el artículo 2082 del Código Civil²⁰⁷.

Volviendo a MARCELLI, quien afirma que, con el argumento de la economicidad en el sentido anteriormente expuesto, quedaría perfectamente sustentada la tesis de la perfecta compatibilidad de que los entes sin ánimo de lucro -y, por ende, las fundaciones- desarrollen actividad de empresa, surgió el problema de la disciplina aplicable en doctrina y jurisprudencia. Ante ello, se podrían sintetizar tres escenarios posibles: el primero es que la normativa de empresa ha de aplicarse de forma completa a aquellas organizaciones *non profit* que desarrollan una actividad empresarial; el segundo es que solamente le será aplicable la disciplina

²⁰⁵ F. CAFAGGI, “I diversi modelli imprenditoriali”, en G. VISINTINI (coord.), *Gli enti non profit tra Codice Civile e legislazione speciale*, cit., pp. 262-265.

²⁰⁶ V. M. MARCELLI, “L’ente del terzo settore e l’esercizio di attività d’impresa”, en A. FICI (coord.), *La riforma del Terzo Settore e dell’impresa sociale*, cit., pp. 129-130.

²⁰⁷ G. F. CAMPOBASSO, “Associazioni e attività d’impresa”, en *Rivista di Diritto Civile*, II, 1994, pp. 584-585.

institutora del ente; y el tercero es que la disciplina institutora de la organización quedaría integrada con la disciplina de empresa. Pues bien, la posición mayoritaria entre los estudiosos y los jueces y magistrados que han resuelto esta cuestión es que la solución es la aplicación del tercer escenario, o sea, integración entre disciplina institutora del ente y la de empresa.

No obstante, continúan existiendo posiciones dispares y, en consecuencia, dudas, sobre la forma en que se ha de aplicar el estatuto del empresario. Tal es así que podría entenderse que habría de aplicarse el marco regulatorio del ente público; o, por el contrario, también cabría la posibilidad de una aplicación íntegra del estatuto de la empresa, siendo irrelevante a tal fin el carácter exclusivo, principal o secundario de la actividad empresarial ejercida por el ente sin ánimo de lucro²⁰⁸.

En particular, querríamos destacar nuestra posición favorable a que se aplique el estatuto del empresario en su conjunto, incluidos los preceptos relativos al estatuto del empresario mercantil -artículos 2188 a 2221 del Código Civil-²⁰⁹. No compartimos, pues, la posición doctrinal que afirma que habría de aplicarse totalmente a aquellas fundaciones que ejercen en vía exclusiva o principal una actividad económica, mientras que las que la realizan en vía secundaria no serían empresarios mercantiles -y, por ende, a estas últimas, no resultaría de aplicación el estatuto del empresario mercantil-.

Como bien señalan RESCIGNO y ZOPPINI, también habría de ser aplicable, en su totalidad, el estatuto del empresario a fundaciones que desempeñen una actividad de empresa en vía secundaria o accesoría. El motivo es que, si no fuese así, se terminaría por dar un tratamiento privilegiado sin ninguna justificación y no quedarían tutelados, en sede de la normativa sobre insolvencias o quiebras, los acreedores de una organización que emplease sumas muy elevadas de dinero, pero que ejerciese una actividad económica secundariamente²¹⁰.

En cualquier caso, resulta de gran utilidad el Código del Tercer Sector para dilucidar la normativa que se ha previsto para las fundaciones reguladas por el citado texto legislativo para, posteriormente, analizar críticamente tal disciplina.

3. FUNDACIONES Y ACTIVIDAD DE EMPRESA DESDE LA PERSPECTIVA DEL CÓDIGO DEL TERCER SECTOR

3.1. Hito legislativo: codificación de la actividad de empresa ejercida por entes del Tercer Sector

Consideramos que en sociedades en que, tradicionalmente, ha existido una presencia del Estado en el mercado más o menos importante, sus ciudadanos acaban viendo con cierta reticencia que el sector privado actúe en determinados ámbitos, como la Sanidad o la Educación. A mayor abundamiento, tampoco se tiene una percepción relativamente positiva cuando ciertas organizaciones, como fundaciones, que son sin ánimo de lucro, deciden ejercer actividades empresariales.

Muestra de lo anterior son países como Italia o España en los que, en épocas no muy anteriores y oscuras, como el fascismo o el franquismo, respectivamente, con una hostilidad hacia el liberalismo político y económico, el Estado tenía que ser el “gran hermano” e intervenir en todo ámbito de la vida de las personas y de la colectividad. Así, es posible que la percepción social restrictiva y rígida que existe hoy en día sea herencia de estas ideologías antiliberales que calaron hondo en las sociedades italiana y española.

²⁰⁸ V. M. MARCELLI, “L’ente del terzo settore e l’esercizio di attività d’impresa”, en A. FICI (coord.), *La riforma del Terzo Settore e dell’impresa sociale*, cit., pp. 130-131.

²⁰⁹ De nuevo, se ha de reseñar la extraordinaria labor de sistematización en V. GIARMOLEO, *Attività commerciale ed enti non profit*, cit., pp. 65-77.

²¹⁰ P. RESCIGNO, “Le “non profit organizations” come formazioni sociali”, en G. PONZANELLI (coord.), *Gli enti non profit in Italia*, Cedam, Padua, 1994, pp. 267-268; y A. ZOPPINI, *Le fondazioni. Dalla tipicità alle tipologie*, Jovene, Nápoles, 1995, p. 181.

Gracias a la Unión Europea, en la que el Derecho de la Competencia, así como otras numerosas ramas jurídicas, se han pulido e incluso eliminado reminiscencias de nuestros Ordenamientos jurídicos domésticos italiano y español contrarias a las libertades europeas en cuanto principios fundamentales de la mencionada organización internacional. Un ejemplo muy representativo es la incorporación del principio de subsidiariedad horizontal a la Constitución italiana en su artículo 118.4. Este precepto, junto con otros constitucionales como el 2 y el 3.2, son los cimientos imprescindibles sobre los que se ha construido el tan importante Código del Tercer Sector.

Dicho lo anterior, véase que la misma reforma del Tercer Sector trata de actuar como motor de transformación tanto de la sociedad como de la economía y mercado. Así, gracias a esta modificación legislativa se especifica, de forma explícita, que los entes que pueden encuadrarse en este sector también pueden desempeñar una función muy relevante en el proceso de producción o intercambio de bienes y prestación de servicios.

Para FICI, es la afirmación de una economía del Tercer Sector distinta de la del sector privado -lucrativa- y también distinta de la del Sector Público. Una economía, la del Tercer Sector, que busca también el cumplimiento de valores constitucionalmente protegidos, tales como la libertad, la dignidad, la utilidad social o la seguridad. Para este autor, los entes del Tercer Sector que, además, ejercen una actividad económico-empresarial cumplen un rol que proporciona al mercado y al sistema económico una función de humanización, democratización o incluso moralización²¹¹. Pensemos en que las organizaciones del Tercer Sector no pretenden la maximización de beneficios. Han de reinvertir los beneficios obtenidos en la finalidad de interés general que han de perseguir²¹².

Pues bien, tal y como se ha señalado en el apartado anterior, el Código Civil no ha previsto de forma expresa que los entes del Libro I, entre los que se encontrarían las fundaciones, ejerzan actividad de empresa. Sin embargo, un paso fundamental lo ha dado el Código del Tercer Sector al establecer que los entes que se encuadren en este sector puedan desarrollar actividades económico-empresariales.

Por lo tanto, el abanico es enormemente amplio, ofreciendo seguridad jurídica a las organizaciones sin ánimo de lucro que prevean actuar en el mercado a través de una actividad empresarial. Estos entes *non profit* han asumido un papel relevante en el Estado del Bienestar, pues llegan a gestionar servicios de utilidad pública²¹³.

3.2. Requisitos legales para la calificación de “ente del Tercer Sector”

3.2.1. Definición ex artículo 4 del Codice del Terzo Settore

El concepto de ente del Tercer Sector se localiza en el artículo 4.1 del Código del Tercer Sector, que reza así: “son entes del Tercer Sector las organizaciones de voluntariado, las asociaciones de promoción social, los entes filantrópicos, las empresas sociales, incluidas las cooperativas sociales, las redes asociativas, las sociedades de socorro mutuo, las asociaciones reconocidas o no reconocidas, las fundaciones y otros entes de carácter privado que son diferentes de las sociedades constituidos para la persecución, sin ánimo de lucro, de finalidades cívicas, solidarias y de utilidad social a través de la realización, en vía exclusiva o principal, de una o más actividades de interés general en forma de acción voluntaria o erogación gratuita de dinero, bienes o servicios, o de mutualidad o de producción o intercambio de bienes o servicios, e inscritos en el Registro Único Nacional del Tercer Sector”.

²¹¹ Por otro lado, puesto que defendemos una visión iuspositivista, no nos interesa la moral, sino que cada actuación sea conforme con los derechos humanos previstos en convenios internacionales firmados y ratificados tanto por la Unión Europea como por sus Estados miembros, así como que no contravengan los derechos fundamentales previstos en la Constitución (L. FERRAJOLI, *Derecho y moral. A propósito del embrión*, traducción de P. ANDRÉS IBÁÑEZ, Eolas Edición, León, 2023).

²¹² A. FICI, *Un Diritto per il Terzo Settore. Studi sulla riforma*, cit., pp. 20-21.

²¹³ A. SANTUARI, *Manuale di diritto dell'economia degli enti non profit*, cit., pp. 31-33.

De esta definición *ex lege* se pueden extraer los siguientes elementos esenciales que han de revestir los entes del Tercer Sector, debiendo darse todos y cada uno de ellos, es decir, que se han de cumplir de forma acumulativa: ausencia de ánimo de lucro; persecución de finalidades cívicas, solidarias y de utilidad social; realización de una o más actividades de interés general, en vía exclusiva o principal; en distintas formas - voluntariamente, erogando de forma gratuita dinero, bienes o servicios, de mutualidad o produciendo o intercambiando bienes o servicios-.

CONSORTI los reorganiza a través de tres categorías: el elemento subjetivo, el elemento objetivo y el elemento teleológico²¹⁴. Una vez que el artículo 4.1 menciona de forma expresa la fundación como ente del Tercer Sector, se puede dar por asentado que la fundación, cuando cumpla el resto de elementos esenciales - el objetivo y el teleológico-, podrá encuadrarse como ente del Tercer Sector. Por lo tanto, el análisis se centrará principalmente en el elemento objetivo y en el elemento teleológico.

3.2.2. Ausencia de ánimo de lucro

Unas de las diferencias en la regulación entre los entes del Libro I del Código Civil y los entes del Tercer Sector regulados por el Código del Tercer Sector es que para los últimos existe una previsión normativa de la ausencia de persecución del ánimo de lucro. Se trataría del elemento teleológico, en parte.

Hemos de entender, con las mismas conclusiones a las que se ha llegado para las fundaciones reguladas por el Código Civil, que para las fundaciones del Tercer Sector -insistimos, las fundaciones que van a regirse por el Código del Tercer Sector- también se va a aplicar la teoría de la escisión del lucro en objetivo y subjetivo.

Así, se permite la obtención de beneficios ejerciendo una actividad empresarial -lucro objetivo- y se prohíbe el reparto de los beneficios de gestión entre los miembros de la fundación. Sendos conceptos e ideas que ya habían sido analizados en profundidad por la doctrina que, de buen acierto, ha decidido el legislador incorporar de forma expresa.

Efectivamente, el marco normativo que ampara lo anteriormente afirmado es el siguiente: por un lado, el artículo 4.1 del Código del Tercer Sector hace una referencia literal a la ausencia de ánimo de lucro, si bien, al final del citado apartado, se permite que un ente del Tercer Sector realice una actividad o una pluralidad de ellas en forma de producción o intercambio de bienes o de prestación de servicios; por otro lado, el artículo 8 del mismo cuerpo legal, lleva por título “Destino del patrimonio y ausencia de ánimo de lucro”.

Se ha de destinar el patrimonio del ente del Tercer Sector a la realización de la actividad establecida en los estatutos de la mencionada organización para la consecución “exclusiva” de las finalidades cívicas, solidarias y de utilidad social. Entiéndase que en el concepto de patrimonio se engloba cualquier tipo de ingreso, independientemente de su *nomen iuris*, tal y como establece el artículo 8.1 del Código del Tercer Sector. También habrá de entenderse incluidos los incrementos patrimoniales relevantes desde el punto de vista contable *ex* artículo 13 del mencionado Código del Tercer Sector²¹⁵.

En consecuencia, se ha previsto en el apartado 2 del artículo 8 que no se permite la distribución, tanto en vía directa como en vía indirecta, de cualquier tipología de resultados de la actividad productiva o de cualquier otro elemento del patrimonio neto a los organizadores o a los participantes²¹⁶.

Para FICI, esta disposición no constituye tanto una norma de prohibición -de prohibición del lucro subjetivo, para ser más exactos-, sino un precepto que impone, para unos determinados recursos -el conjunto de elementos que componen el patrimonio del ente del Tercer Sector- una obligación de destino exclusivo²¹⁷.

²¹⁴ P. CONSORTI, “La nuova definizione giuridica di Terzo Settore”, en *Non profit*, n. 3, 2017, pp. 29 y ss.

²¹⁵ A. BUCELLI, “Destinazione e devoluzione del patrimonio”, en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, cit., p. 69.

²¹⁶ D. CALDIROLA, *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, cit., pp. 92-93.

²¹⁷ A. FICI, “Enti del Terzo Settore: nozione, requisiti e tipologie”, en A. BASSI (coord.), *Gli enti del Terzo Settore. Lineamenti generali*, cit., pp. 128-129.

El apartado 3 del citado precepto del Código del Tercer Sector ha decidido aclarar, en relación al apartado 2, los supuestos que habrán de entenderse, en cualquier caso, distribución indirecta de beneficios con el fin de evitar que se eluda la *non distribution constraint*:

Primero, no están permitidas las cantidades de dinero dadas a administradores, alcaldes u otros cargos que tengan incidencia o relevancia social que no sean proporcionales a la actividad desempeñada, a las responsabilidades que hayan sido asumidas y a las competencias específicas o superiores a que les que se habría de esperar de un ente situado o que opere en un sector igual o análogo.

Se trata de un supuesto probable de elusión de la prohibición, teniendo en cuenta, principalmente, que los entes del Tercer Sector pueden disfrutar de una tributación muy favorable. Mucho más, claro está, en comparación a la que soportaría, en términos generales, una persona física que realice una actividad económica o una sociedad mercantil, como puede ser una sociedad de responsabilidad limitada o una sociedad anónima.

El segundo caso es el *quantum* entregado por trabajos subordinados o autónomos en forma de retribuciones o compensaciones superiores al cuarenta por ciento respecto al previsto, para las mismas categorías, en los contratos colectivos -en relación a los trabajos subordinados- o atendiendo al mercado y a las tarifas profesionales -en sede de trabajo autónomo-.

Aquí, el abuso se suele dar con el pago de salarios muy superiores a la media que se suele pagar. Es por ello que se ha decidido establecer el citado límite como parámetro o punto de referencia. No obstante, se prevé una excepción, como es que el ente del Tercer Sector tenga la necesidad de adquirir determinadas competencias específicas, en el ámbito sanitario, de la formación universitaria o de la investigación científica.

A continuación, se prevé como otro supuesto no permitido la adquisición de bienes o servicios por contraprestación, sin una razón económica válida, superior a su valor normal.

No cabe duda que se trata de un caso que, si bien se puede entender la finalidad del legislador al introducirlo, su redacción ha resultado ser poco precisa. Para solucionar tal inconveniente, BUCELLI propone servirse del parámetro mucho más preciso que constituye el supuesto que se procede a analizar a continuación.

Así, otro caso que constituiría *non distribution constraint* sería las cesiones de bienes y prestaciones de servicios con unas condiciones más favorables a las de mercado, a socios, asociados o participantes, a los fundadores, a los componentes de los órganos de administración y de control, a todos aquellos que bajo cualquier título operen para el ente o que formen parte del mismo, a los sujetos que efectúen erogaciones a favor de la organización, a los familiares hasta el tercer grado y a sus afines hasta el segundo grado, así como a las sociedades que sean controladas por estos entes directa o indirectamente o que estén relacionadas, exclusivamente basándose en su calidad, con la excepción de que las mencionadas cesiones o prestaciones no constituyan el objeto de la actividad de interés general a las que se hace referencia en el artículo 5 del Código del Tercer Sector -y desarrollada debidamente tal y como referencia el citado precepto-.

Pues bien, en este supuesto también se hace mención expresa al valor de mercado, como ocurre en el caso anterior²¹⁸. Es por ello que BUCELLI señala que, como se puede apreciar, para la adquisición de bienes o servicios se muestra parco el legislador, si bien para la cesión de bienes o servicios ha decidido emplear una precisión extraordinaria, en la que se llega a añadir incluso una excepción, como es que la cesión de bienes o servicios no sea la actividad de interés general, debiendo entender, para el autor, que se trate de una actividad diversa, es decir, aquéllas mencionadas en el artículo 6 del Código del Tercer Sector.

El último supuesto se refiere a la cantidad de dinero entregada a sujetos que no sean bancos o intermediarios financieros autorizados que constituyan intereses pasivos, que estén relacionados con préstamos de cualquier naturaleza o especie, superiores a cuatros puntos de la tasa anual de referencia, si bien

²¹⁸ Ello quiere decir, para hacer una mención expresa a la normativa, que el valor de mercado aparece de forma expresa en los apartados c) y d) del artículo 8.3 del Código del Tercer Sector.

este porcentaje, a pesar de estar establecido por ley, podría ser actualizado vía decreto del Ministerio de Trabajo y de Políticas Sociales en coordinación con el Ministerio de Economía y Hacienda.

En relación a los préstamos concedidos por los sectores que excluye el apartado, esto es, sector bancario y de los intermediarios financieros que estén autorizados, sí que se les permite que tengan un interés mayor cuando el beneficiario sea un ente del Tercer Sector, dado que pertenecen a sectores administrados²¹⁹.

Convendría señalar que FICI bien recuerda que el mencionado artículo 8 del Código del Tercer Sector no prohíbe que un ente del Tercer Sector pague a sus propios trabajadores o a las personas que compongan sus órganos sociales. Aquello que no está permitido es la retribución dineraria que, por su entidad o irracionalidad, violen la prohibición del mencionado precepto²²⁰.

Pues bien, siempre en sede de ausencia de ánimo de lucro, otro vínculo es el dispuesto en el artículo 9 del Código del Tercer Sector, en virtud del cual se ha de devolver, de forma obligatoria, el patrimonio sobrante tras la disolución o la extinción del ente del Tercer Sector a otros entes del Tercer Sector²²¹.

De igual forma, también se impone que no salga del perímetro del Tercer Sector *ex* artículo 50.2 del mismo texto legal²²².

Antes de adentrarnos en el análisis de la persecución de finalidades cívicas, solidarias y de utilidad social como otro elemento esencial de todo ente del Tercer Sector, cabe destacar que CALDIROLA recuerda que un sector doctrinal ha defendido la existencia de una coincidencia entre las mencionadas finalidades y la no persecución del lucro por parte del ente, en el sentido del respeto a lo establecido en la normativa vigente para evitar la persecución del ánimo de lucro aseguraría que los participantes, efectivamente, persiguen esas finalidades de tipo cívico, solidario y de utilidad social. Ello traería consigo que esas tres finalidades servirían como base para el establecimiento de una actividad de interés general y que no conllevarían ningún otro vínculo positivo. Ahora bien, si esto fuese así, tal y como afirma esta posición doctrinal, sería difícil de entender entonces el motivo por el que se incluye a la empresa social como un ente del Tercer Sector, ente que sí que permite, en parte, un retorno económico a los socios²²³.

3.2.3. Persecución de finalidades cívicas, solidarias y de utilidad social

Cabría preguntarse si este elemento, por sí sólo, es útil a la hora de determinar si una organización puede encuadrarse como ente del Tercer Sector. FICI señala que se puede desprender de la correlación que impone el artículo 8 del Código del Tercer Sector entre el perfil de la finalidad y el perfil de la actividad. Piénsese que, para que una organización sea calificada como ente del Tercer Sector, ésta ha de desempeñar una actividad que ha de encuadrarse entre aquéllas predefinidas por el legislador, las cuales han debido ser elegidas por este último por su naturaleza de “interés general”. Así, una vez que esa organización realice una actividad de las previstas por la normativa vigente, será considerada como ente del Tercer Sector. Se habrá de entender que las finalidades son de naturaleza cívica, solidaria y de utilidad social cuando la actividad ejercida por el ente sea de interés general y sea conducida sin ánimo de lucro, conllevando el último extremo el cumplimiento escrupuloso del artículo 8 del Código del Tercer Sector²²⁴.

Pues bien, dado que existe una lista de actividades de interés general a la que remite el Código del Tercer Sector, en el momento en que una actividad se pueda encuadrar en la citada lista, se habrá de calificar como

²¹⁹ A. BUCELLI, “Destinazione e devoluzione del patrimonio”, en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, cit., pp. 69-70.

²²⁰ A. FICI, “Enti del Terzo Settore: nozione, requisiti e tipologie”, en A. BASSI (coord.), *Gli enti del Terzo Settore. Lineamenti generali*, cit., p. 129.

²²¹ D. CALDIROLA, *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, cit., p. 93.

²²² A. FICI, “Enti del Terzo Settore: nozione, requisiti e tipologie”, en A. BASSI (coord.), *Gli enti del Terzo Settore. Lineamenti generali*, cit., p. 129.

²²³ D. CALDIROLA, *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, cit., pp. 92-93.

²²⁴ En este sentido, *vid.* G. MARASÀ, *Imprese sociali, altri enti del terzo settore, società benefit*, G. Giappichelli Editore, Turín, 2019.

actividad de interés general. Así, no será necesaria ninguna labor de investigación para cerciorar si, efectivamente, sirve o no al interés general.

Podría otorgársele una definición a “finalidad cívica”, “finalidad solidaria” y “finalidad de utilidad social”. SANCHINI señala que, en relación a la primera, es difícil captar la naturaleza jurídica de lo “cívico”; con respecto a la “utilidad social”, podría parecer más que habría de hacer referencia a la actividad y no a la finalidad; y, en cuanto a la “solidaridad”, elemento consustancial al Tercer Sector, parece incluso que se desvanece cuando se incorpora junto a las finalidades cívica y solidaria²²⁵.

Para CALDIROLA estaríamos también ante la otra parte del elemento teleológico de cualquier ente del Tercer Sector, en igual sentido que CONSORTI²²⁶. Además, aquella autora sigue la tesis de SANCHINI en relación a la difícil delimitación de los tres conceptos que se acaban de señalar²²⁷.

El legislador ha usado las finalidades cívicas, sociales y de utilidad social -junto a los principios que se desprenden de los artículos 1 y 2 del Código del Tercer Sector- como base jurídica que permite la actualización del elenco de actividades que habrían de ser consideradas como de utilidad social establecidas en el artículo 5.1²²⁸.

Como bien señala LÓPEZ ESPADAFOR, una norma jurídica ha de ser útil²²⁹. Si existe, es para una determinada finalidad. Así las cosas, podría surgir el interrogante de si es útil tratar de dotar una definición a las distintas finalidades del ente del Tercer Sector porque ni siquiera sirven como parámetros que pueda usar el intérprete a la hora de discernir la problemática de si una actividad es o no de interés general.

El hecho de que sirva como parámetro de actualización de la lista de actividades de interés general y que no exista una noción legalmente establecida conlleva un mayor nivel de apreciación discrecional por parte de los organismos implicados en su modificación que podría incluso llegar a rozar la arbitrariedad, dependiendo del caso.

Una posible solución sería reformular la definición de ente del Tercer Sector del artículo 4.1 del Código del Tercer Sector de forma que se ponga de manifiesto la relación entre el interés general y las finalidades cívica, solidaria y de interés general. Dicho de otro modo, que una actividad de interés general es también aquella que persigue las finalidades de la naturaleza expresada *supra*.

3.2.4. Realización de una o más actividades de interés general

Una vez vistos el elemento subjetivo -la fundación puede ser también ente del Tercer Sector- y el elemento teleológico -ausencia de ánimo de lucro y la persecución de finalidades cívicas, solidarias y de utilidad social-, insistimos, atendiendo a las ideas de CONSORTI²³⁰, se pasará a cerrar con el estudio del elemento objetivo.

El primer párrafo del artículo 5.1 del Código del Tercer Sector vuelve a hacer énfasis a lo ya dispuesto por el artículo 4.1, de forma que afirma que todo ente del Tercer Sector -que no sea una empresa social que se incluya en las cooperativas sociales- debe desempeñar una o más actividades de interés general, en vía exclusiva o principal, para la persecución, sin ánimo de lucro, de finalidades cívicas, solidarias y de utilidad social.

Así las cosas, se vuelve a explicitar tanto el elemento objetivo como el elemento teleológico, en el sentido expresado a lo largo de las líneas pretéritas. Con referencia al elemento subjetivo, solamente hace mención a

²²⁵ F. SANCHINI, “Principi generali, definizione di “enti del terzo settore” e attività di interesse generale”, en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, cit., pp. 39-40.

²²⁶ P. CONSORTI, “La nuova definizione giuridica di Terzo Settore”, en *Non profit*, cit., pp. 29 e ss.

²²⁷ D. CALDIROLA, *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, cit., p. 92.

²²⁸ En este sentido, *vid.* artículo 5.2 del Código del Tercer Sector.

²²⁹ C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, “Extra-taxation and property right in the European Union Law”, en *The Age of Human Rights*, n. 12, 2019 p. 89.

²³⁰ P. CONSORTI, “La nuova definizione giuridica di Terzo Settore”, en *Non profit*, cit., pp. 29 e ss.

“los entes del Tercer Sector”, no recordando qué formas jurídicas pueden adoptar y qué entes y organismos quedarían fuera²³¹.

Tanto el artículo 4 como el artículo 5 del Código del Tercer Sector vienen a ser un reflejo del principio constitucional de subsidiariedad horizontal, así como refuerzan la autonomía que la Carta Magna italiana da a los entes intermedios en su artículo 2²³².

Es más, para que las actividades enumeradas en el artículo 5.1 del Código del Tercer Sector sean consideradas de interés general, el mismo precepto añade que éstas han de realizarse en cumplimiento de aquella normativa específica que discipline su ejercicio.

No obstante lo anterior, dado que, en principio, la mera realización de actividades de interés general, en el marco de lo dispuesto de los artículos 4 y 5 del Código del Tercer Sector, conllevaría que un sujeto pudiese calificarse como ente del Tercer Sector, el Ministerio de Trabajo y de Políticas Sociales ha aclarado que la mera trasposición del elenco completo del artículo 5.1 en los estatutos conllevaría que el objeto social de la organización pase a ser indefinido.

Todas estas actividades de interés general, como se apreciará a continuación, son variadas, de distinta naturaleza, que persiguen, además, distintas finalidades establecidas a lo largo del articulado de la Constitución italiana²³³.

Pues bien, son actividades de interés general: las intervenciones y servicios sociales²³⁴; las intervenciones y prestaciones sanitarias; las prestaciones socio-sanitarias²³⁵; educación y formación profesional²³⁶, así como actividades culturales de interés social con fines educativos; intervenciones y servicios que tengan por objeto salvaguardar y mejorar las condiciones del medio ambiente y utilizar de forma racional los recursos naturales -excluyendo la recogida y reciclaje de residuos urbanos, especiales y peligrosos-, la tutela de los animales y la prevención de aquellos que sean callejeros²³⁷, así como la producción, acumulación y uso compartido de energías renovables para autoconsumo²³⁸; intervenciones de tutela y valorización del patrimonio cultural y del paisaje²³⁹; formación universitaria y post-universitaria; investigación científica de particular interés social; organización y gestión de actividades culturales, artísticas o recreativas de interés social, en las que se incluyen actividades editoriales, de promoción y difusión de la cultura y de la práctica de voluntariado, así como de actividades de interés general del artículo 5 del Código del Tercer Sector que se aborda; radiodifusión sonora con carácter europeo²⁴⁰; organización y gestión de actividades turísticas de interés social, cultural o religioso; formación extraescolar que tenga por objeto el éxito escolar y formativo, la prevención del abandono escolar, la prevención del acoso escolar y la lucha contra la pobreza educativa; servicios instrumentales a entes del Tercer Sector prestados por organizaciones compuestas por entes del Tercer Sector en no menos del setenta

²³¹ Recuérdese que el elemento subjetivo de los entes del Tercer Sector se regula también en el mencionado artículo 4 del Código del Tercer Sector.

²³² D. CALDIROLA, *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, cit., p. 94.

²³³ F. SANCHINI, “Principi generali, definizione di “enti del terzo settore” e attività di interesse generale”, en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, cit., pp. 43-44.

²³⁴ Legge 8 novembre 2000, n. 328 (Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali), en los apartados 1 y 2 de su artículo 1; legge 5 febbraio 1992, n. 104 (Legge-quadro per l'assistenza, l'integrazione sociale e i diritti delle persone handicappate); y legge 22 giugno 2016, n. 112 (Disposizioni in materia di assistenza in favore delle persone con disabilità grave prive del sostegno familiare).

²³⁵ Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001 (Atto di indirizzo e coordinamento in materia di prestazioni socio-sanitarie).

²³⁶ Legge 28 marzo 2003, n. 53 (Delega al Governo per la definizione delle norme generali sull'istruzione e dei livelli essenziali delle prestazioni in materia di istruzione e formazione professionale).

²³⁷ Legge 14 agosto 1991, n. 281 (Legge quadro in materia di animali di affezione e prevenzione del randagismo).

²³⁸ Decreto legislativo 8 novembre 2021, n. 199 (Attuazione della direttiva (UE) 2018/2001 del Parlamento europeo y del Consiglio, dell'11 dicembre 2018, sulla promozione dell'uso dell'energia da fonti rinnovabili).

²³⁹ Decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 (Codice dei beni culturali y del paesaggio, ai sensi dell'articolo 10 della legge 6 luglio 2002, n. 137).

²⁴⁰ Legge 6 agosto 1990, n. 223 (Disciplina del sistema radiotelevisivo pubblico y privato), en concreto, su artículo 16.5.

por ciento; cooperación al desarrollo²⁴¹; actividades mercantiles, productivas, de educación e información, de promoción, de representación, de concesión en licencia de marcas de certificación, desarrolladas en el ámbito o a favor de sectores del comercio justo y solidario, entendidas como una relación comercial con un productor que opere en un área económica desfavorecida, situada, como regla, en un país en vías de desarrollo, sobre la base de un acuerdo de larga duración que pretenda promover el acceso del productor al mercado y que prevea el pago de un precio equitativo, medidas de desarrollo a favor del productor y la obligación de este último de garantizar condiciones de trabajo seguras, en el resto de la normativa nacional e internacional, de modo que posibilite a los trabajadores a gozar de una existencia libre y digna, y que respete los derechos sindicales, así como que se comprometa en la lucha contra el trabajo infantil; servicios que tengan por objeto la inserción o reinserción en el mercado laboral de trabajadores y personas desfavorecidas o con discapacidad, o beneficiarias de protección internacional, o personas que no tengan las condiciones de poder establecer en autonomía un domicilio fijo²⁴²; vivienda social²⁴³ y cualquier otra actividad de carácter residencial temporal dirigida a satisfacer necesidades sociales, sanitarias, culturales, formativas o laborales; acogimiento humanitario e integración social de migrantes; agricultura social²⁴⁴; organización y gestión de actividades deportivas *amateurs*; beneficencia, apoyo a distancia, cesión gratuita de alimentos o productos²⁴⁵ o erogación de dinero, bienes o servicios en apoyo de personas desfavorecidas o de actividades de interés general a que hace referencia el presente artículo 5 del Código del Tercer Sector; promoción de la cultura de la legalidad, de la paz entre los pueblos y de la no violencia y de la defensa no armada; promoción y tutela de los derechos humanos, civiles, sociales y políticos, así como de los derechos de los consumidores y de los usuarios de las actividades de interés general del más que mencionado presente artículo 5 del Código del Tercer Sector, la promoción de la igualdad de oportunidades y de las iniciativas de ayuda recíproca, incluidos los bancos de tiempo²⁴⁶ y los grupos de adquisiciones solidarias²⁴⁷; atención en procedimientos de adopción internacional²⁴⁸; protección civil²⁴⁹; y recualificación de bienes públicos inutilizados o de bienes confiscados a organizaciones criminales.

SANCHINI critica el elenco cerrado de actividades de interés general, prefiriendo el citado autor, por su parte, el establecimiento de una serie de parámetros con la finalidad de poder identificar el interés general en distintos contextos y situaciones. A pesar de ello, cree que el legislador ha optado por evitar los márgenes de apreciación discrecional que ello supondría, con la posible consecuencia negativa de que entes que no se empeñen en ofrecer un beneficio a la colectividad pudiesen disfrutar, por esa discrecionalidad, de determinadas ventajas pensadas para los entes del Tercer Sector²⁵⁰.

Como se ha podido apreciar, se trata de un *numerus clausus*, bastante amplio, con algunas actividades bien precisas y otras algo menos determinadas. Así, si una determinada actividad no puede encuadrarse en la lista anterior, no será una actividad de interés general en el sentido expresado en los artículos 4 y 5 del

²⁴¹ Legge 11 agosto 2014, n. 125 (*Disciplina generale sulla cooperazione internazionale per lo sviluppo*).

²⁴² Decreto Legislativo 3 luglio 2017, n. 112 (*Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell'articolo 2, comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106*), en su artículo 2.4.

²⁴³ Decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008 (*Definizione di alloggio sociale ai fini dell'esenzione dall'obbligo di notifica degli aiuti di Stato, ai sensi degli articoli 87 e 88 del Trattato istitutivo della Comunità europea*).

²⁴⁴ Legge 18 agosto 2015, n. 141 (*Disposizioni in materia di agricoltura sociale*), en su artículo 2.

²⁴⁵ Legge 19 agosto 2016, n. 166 (*Disposizioni concernenti la donazione e la distribuzione di prodotti alimentari e farmaceutici a fini di solidarietà sociale e per la limitazione degli sprechi*).

²⁴⁶ Legge 8 marzo 2000, n. 53 (*Disposizioni per il sostegno della maternità e della paternità, per il diritto alla cura e alla formazione e per il coordinamento dei tempi delle città*), en su artículo 27.

²⁴⁷ Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008)*), en el apartado 266 de su artículo 1.

²⁴⁸ Legge 4 maggio 1983, n. 184 (*Diritto del minore ad una famiglia*).

²⁴⁹ Legge 24 febbraio 1992, n. 225 (*Istituzione del Servizio nazionale della protezione civile*).

²⁵⁰ F. SANCHINI, "Principi generali, definizione di "enti del terzo settore" e attività di interesse generale", en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi, cit.*, p. 40.

Código del Tercer Sector. Ahora bien, se puede actualizar a través de un decreto del Presidente del Consejo de Ministros con los parámetros formales del artículo 5.2 del Código del Tercer Sector²⁵¹.

Se trata de un procedimiento de actualización que consiste vía decreto del Presidente del Consejo de Ministros basado en la propuesta del Ministro de Trabajo y de Políticas Sociales en relación con el Ministro de Economía y Hacienda, previo acuerdo en sede de Conferencia Unificada, habiendo asumido el parecer de las Comisiones parlamentarias del ámbito de competencia, que se han de expresar en un plazo de treinta días a contar desde la fecha de transmisión del decreto y, una vez que haya transcurrido dicho plazo, podrá ser adoptado.

En sí, un decreto, que es una fuente secundaria, modificaría un artículo del Código del Tercer Sector, que es una fuente primaria, por lo que ha habido un sector doctrinal que se cuestiona la legitimidad del mismo acto de modificación²⁵².

En contraposición a esta actividad de interés general regulada *ex* artículo 5 del Código del Tercer Sector, el siguiente precepto regula las denominadas “actividades diversas”. Ello es así porque un ente del Tercer Sector ha de desarrollar una actividad de interés general en vía exclusiva o principal, por lo que de ahí se extrae que también podrán desarrollar otras actividades, las diversas.

Cualquier ente del Tercer Sector podrá desempeñar actividades diversas de las previstas en el artículo 5 del Código del Tercer Sector, siempre y cuando lo consienta el acto constitutivo o los estatutos y sean secundarias e instrumentales respecto a las actividades de interés general, según los criterios y los límites que hayan sido definidos vía decreto del Ministro de Trabajo y de Políticas Sociales, en concierto con el Ministro de Economía y Hacienda, una vez que haya sido escuchada la *Cabina di regia*, teniendo en cuenta el conjunto de recursos, incluidos los voluntarios y gratuitos, empleados en tales actividades, en relación al conjunto de recursos, de nuevo incluidos los voluntarios y gratuitos, empleados en las actividades de interés general.

El incumplimiento de alguno de los requisitos anteriores, fijados *ex* 6 del Código del Tercer Sector, traería consigo la declaración de ilegitimidad de las actividades diversas ejercidas por el ente del Tercer Sector²⁵³.

Con la aprobación del *Decreto 19 maggio 2021, n. 107 Regolamento ai sensi dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 117 del 2017 (Codice del Terzo settore), concernente l'individuazione di criteri e limiti delle attività diverse*, se ha dado cumplimiento del desarrollo que requiere el artículo 6 del Código del Tercer Sector.

Se trata de un acto breve, pero con importantes implicaciones a la hora de determinar dos criterios que han de cumplir estas actividades diversas: el carácter instrumental y el carácter secundario.

Comenzando por la instrumentalidad, las actividades diversas habrán de ser instrumentales respecto a la actividad o a las actividades de interés general *ex* artículo 5 del Código del Tercer Sector, si, con independencia de su objeto, son ejercidas por el ente del Tercer Sector para el cumplimiento, en vía exclusiva, de las finalidades cívicas, solidarias y de utilidad pública²⁵⁴. Así, se puede apreciar que el carácter instrumental incide en las finalidades y no en la tipología de actividad, la cual puede ser de lo más variada posible²⁵⁵.

Pasando al carácter secundario de la actividad diversa, éste se determinará a través de alguno de los dos parámetros en relación a cada ejercicio: bien cuando los ingresos provenientes de la actividad diversa no constituyan más del 30% de los ingresos totales del ente del Tercer Sector; bien cuando los ingresos

²⁵¹ A. FICI, “Enti del Terzo Settore: nozione, requisiti e tipologie”, en A. BASSI (coord.), *Gli enti del Terzo Settore. Lineamenti generali, cit.*, pp. 125-126.

²⁵² P. CONSORTI, L. GORI y E. ROSSI, *Diritto del Terzo settore*, Il Mulino, Bologna, 2021, p. 88.

²⁵³ A. FICI, “Enti del Terzo Settore: nozione, requisiti e tipologie”, en A. BASSI (coord.), *Gli enti del Terzo Settore. Lineamenti generali, cit.*, p. 127.

²⁵⁴ Artículo 2 del *Decreto 19 maggio 2021, n. 107 Regolamento ai sensi dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 117 del 2017 (Codice del Terzo settore), concernente l'individuazione di criteri e limiti delle attività diverse*.

²⁵⁵ D. CALDIROLA, *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione, cit.*, p. 92.

provenientes de la actividad diversa no constituyan más del 66% de los costes totales del ente del Tercer Sector²⁵⁶.

Como puede evidenciarse de la literalidad del precepto, se habrá de escoger un criterio u otro²⁵⁷. Dicho de otro modo, son alternativos y no existe relación de jerarquía o superioridad entre ellos. Tal es así que se establece que, a la hora de documentarlo, el órgano de administración habrá de hacer mención expresa al parámetro utilizado en el ejercicio de que se trate²⁵⁸.

Aspecto, este último, ya criticado por el Consejo de Estado, que había puesto de manifiesto la carencia de sustancia o concreción de la regulación originaria de las actividades diversas por parte del Código del Tercer Sector, dejando un amplio margen al decreto que está llamado a completar al Código, o sea, ofreciendo un gran marco de actuación²⁵⁹.

De nuevo, se hace uso de la técnica legislativa que acabamos de criticar anteriormente, o sea, un decreto -fuente secundaria- se encarga de disciplinar aspectos tan sumamente significativos como cuándo una actividad puede considerarse como diversa, dando contenido y, por ende, sentido a lo dispuesto en el artículo 6 del Código del Tercer Sector -fuente primaria-²⁶⁰.

BOBBA afirma que el citado decreto que regula los requisitos de las actividades diversas de los entes del Tercer Sector ha supuesto la plasmación de una normativa unitaria y simplificada de todas las actividades diversas de las actividades de interés general. Gracias a esas actividades diversas -instrumentales y secundarias-, el ente del Tercer Sector puede obtener más ingresos. Es una verdadera oportunidad para los entes del Tercer Sector para que puedan financiarse a través de actividades mercantiles que se benefician de un régimen tributario mucho más ventajoso²⁶¹.

Dado que el Código del Tercer Sector aúna preceptos de naturaleza jurídico-civil y preceptos de naturaleza jurídico-tributaria, en este punto se considera relevante diferenciar la noción de empresa, en estos dos campos jurídicos, dentro de este mismo cuerpo legislativo, ya que tiene contenido diferente.

Así, en los artículos que se han analizado hasta el momento, que tienen naturaleza jurídico-civil, buscan establecer si los entes del Tercer Sector pueden desarrollar actividad empresarial y en qué medida -en vía exclusiva, principal, instrumental o secundaria, por ejemplo-, en relación con las finalidades que el sujeto específico de que se trate persigue en vía institucional. Es más, también va a servir como referente para los entes del Tercer Sector los artículos 2082 a 2195 del Código Civil.

Por su parte, los preceptos que afectan al Derecho Tributario del Código del Tercer Sector fijan como parámetros para determinar si una actividad puede ser calificada como actividad de empresa el análisis objetivo de la renta o rendimiento que se deriva de la actividad productiva o del intercambio de bienes y/o servicios, atendiendo a lo establecido en la normativa fiscal específica de referencia.

Por lo tanto, la casuística puede ser muy variada: ente del Tercer Sector mercantil, ente del Tercer Sector no mercantil, ente mercantil que no puede calificarse como ente del Tercer Sector y ente no mercantil que no puede calificarse como ente del Tercer Sector²⁶².

²⁵⁶ Artículo 3.1 del Decreto 19 maggio 2021, n. 107 Regolamento ai sensi dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 117 del 2017 (Codice del Terzo settore), concernente l'individuazione di criteri e limiti delle attività diverse.

²⁵⁷ D. CALDIROLA, *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, cit., p. 92.

²⁵⁸ Apartados 1 y 2 del artículo 3 del Decreto 19 maggio 2021, n. 107 Regolamento ai sensi dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 117 del 2017 (Codice del Terzo settore), concernente l'individuazione di criteri e limiti delle attività diverse.

²⁵⁹ *Adunanza della Commissione speciale del Consiglio di Stato* del 31 de mayo de 2017, n. 927/2017, artículo 6.

²⁶⁰ F. SANCHINI, "Principi generali, definizione di "enti del terzo settore" e attività di interesse generale", en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, cit., p. 49.

²⁶¹ L. BOBBA, "Una riforma in cammino. Cosa resta da fare e cosa c'è da cambiare", en TERZJUS, *Dal non profit al Terzo Settore. Una riforma in cammino. 2º rapporto sullo stato e le prospettive del Diritto del Terzo Settore in Italia*, Editoriale Scientifica SRL, Nápoles, 2022, p. 433.

²⁶² V. M. MARCELLI, "L'ente del terzo settore e l'esercizio di attività d'impresa", en A. FICI (coord.), *La riforma del Terzo Settore e dell'impresa sociale*, cit., pp. 133-134.

3.2.5. *En vía exclusiva o principal*

Para que una organización sea calificada como ente del Tercer Sector, ha de realizar una o más actividades de interés general en vía exclusiva o principal, sin ánimo de lucro, debiendo perseguir finalidades cívicas, solidarias y de utilidad pública. Como se puede apreciar, lo anterior conlleva que el ente pueda ejercer otras actividades que no sean de interés general, que son las legalmente denominadas actividades diversas reguladas por el artículo 6 del Código del Tercer Sector y la normativa que la desarrolla.

Pues bien, ahora la cuestión sería determinar en qué consiste que una actividad de interés general sea realizada en vía exclusiva o principal.

Para SANCHINI, la realización exclusiva hace referencia a que el ente del Tercer Sector ejerce solamente una o varias actividades que se pueden encuadrar en el elenco de actividades de interés general del artículo 5.1 del Código del Tercer Sector. Por otro lado, la realización principal de una actividad de interés general o varias de interés general junto con una o varias actividades diversas del artículo 6 del mismo Código²⁶³.

La exclusividad no ofrece dudas, al contrario del carácter principal de una o varias actividades de interés general. No existe ninguna previsión normativa para determinarla. Ahora bien, sí que existen los límites que se han visto anteriormente a las actividades diversas. Por lo tanto, se habrá que tener en cuenta que, mientras las actividades diversas cumplan esos límites, la actividad o las actividades de interés general que desempeñen los entes del Tercer Sector serán principales con respecto a las diversas -que serán instrumentales y secundarias-.

3.2.6. *En forma de producción o intercambio de bienes o prestación de servicios -entre otras-*

De entre las distintas modalidades en que un ente del Tercer Sector puede realizar, en vía exclusiva o principal, una o varias actividades de interés general, sin ánimo de lucro, persiguiendo finalidades cívicas, solidarias y de utilidad pública, una de ellas es en forma de producción o intercambio de bienes o prestación de servicios.

Se trata de ejercer una actividad empresarial, en contraposición a las otras formas previstas en el artículo 4.1 del Código del Tercer Sector, o sea, en forma de acción voluntaria o erogación gratuita de dinero, bienes o servicios, o de mutualidad.

Trayendo de nuevo a colación la mezcla de normas de naturaleza civil y de naturaleza tributaria del Código del Tercer Sector, el hecho de que se realice una actividad de interés general con o sin contraprestación a cambio no va a conllevar, en ningún caso, que una organización sea o no considerada como ente del Tercer Sector, ya que se puede ejercer tal actividad de ambas formas. No obstante, sí que tendrá efectos fiscales, a fin de que el citado ente del Tercer Sector sea considerado como un ente comercial o como ente no comercial -debiendo insistir que ello solamente a efectos puramente jurídico-tributarios-, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 79 del Código del Tercer Sector²⁶⁴.

3.2.7. *Mención a la fundación empresa social*

Si bien la empresa social es otro ente del Tercer Sector, hay que decir que también ésta, la empresa social, puede revestir la forma de fundación. Es por ello que se va a hacer referencia a la misma. No se pretende un estudio a fondo de la empresa social tras su última reforma, sino que nos circunscribiremos, de forma estricta, al ámbito de la actividad de empresa, que es el foco de atención del presente capítulo, en definitiva.

En primer lugar, cabe destacar que se pone fin al debate sobre si la empresa social forma parte o no del Tercer Sector. Si se atiende al artículo 4.1 del Código del Tercer Sector, la empresa social es también un ente

²⁶³ F. SANCHINI, "Principi generali, definizione di "enti del terzo settore" e attività di interesse generale", en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi, cit.*, p. 48.

²⁶⁴ A. FICI, "Enti del Terzo Settore: nozione, requisiti e tipologie", en A. BASSI (coord.), *Gli enti del Terzo Settore. Lineamenti generali, cit.*, p. 126.

del Tercer Sector, teniendo una regulación autónoma en el *Decreto Legislativo 3 luglio 2017, n. 112 Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell'articolo 2, comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106*.

Además, también les va a resultar de aplicación a las empresas sociales el Código del Tercer Sector cuando resulten compatibles y, en su defecto, los preceptos del Código Civil.

Se ha de insistir en que el hecho de que la empresa social haya sido pensada como el ente idóneo para realizar actividad empresarial en el ámbito del *non profit* no es óbice para que otros entes sin ánimo de lucro ejerzan una actividad de empresa²⁶⁵, como las fundaciones -independientemente de si su marco normativo de referencia es el Código Civil, la legislación especial al margen de éste o el Código del Tercer Sector-.

FICI afirma que la empresa social no es otro tipo de empresa, como lo puede ser la empresa agrícola o la empresa mercantil, sino que es una categoría -y no un tipo-, siendo un *estatus* asumible por otros entes, ya sean éstos o no societarios. Y la regulación específica que tiene, el decreto legislativo 3 de julio de 2017, n. 112, no es una disciplina de actividad, sino de sujeto. Por lo tanto, con este *nomen iuris* se pretende evocar la posibilidad de que un sujeto lleve a cabo actividad de empresa con tintes sociales²⁶⁶.

Así las cosas, produciendo o intercambiando bienes o servicios también se pueden perseguir finalidades cívicas, solidarias y de utilidad social, siempre y cuando no exista ánimo de lucro. Lo anterior no resulta una novedad en el presente trabajo científico, ya que se ha venido afirmando que tanto las fundaciones reguladas por el Código Civil y por legislación especial, así como los entes del Tercer Sector, entre las que se encuentran las fundaciones y, como se ha visto, las empresas sociales, pueden ejercer actividades sin ánimo de lucro persiguiendo las finalidades mencionadas y ello no conlleva una contradicción en sí misma.

Una actividad se entenderá desarrollada en vía principal para una empresa social cuando los beneficios que se obtengan por la misma sean superiores al setenta por ciento de la totalidad de los beneficios de la empresa social, atendiendo a los parámetros de cómputo establecidos por el Ministerio de Desarrollo Económico en coordinación con el Ministerio de Trabajo y Políticas Sociales. Por lo tanto, no debe desarrollar solamente una actividad de interés general, sino que de la descripción legislativa se extrae la admisión de otro tipo de actividades.

En relación a la “estabilidad”, dado que no existe una previsión normativa que la defina, la doctrina se ha ocupado de ello y lo relaciona con el artículo 2082 del Código Civil²⁶⁷.

La empresa social también ha de realizar de actividades de interés general, estableciéndose un elenco en el artículo 2.1 del decreto legislativo 3 de julio de 2017, n. 112. Ahora bien, aunque aparentemente pudiera parecer que el elenco es exactamente igual al del artículo 5.1 del Código del Tercer Sector -en relación a las actividades de interés general que pueden ejercer los entes del Tercer Sector-, existen algunas diferencias que han de ser señaladas.

Piénsese que, por la naturaleza de la empresa social, van a existir actividades específicas que una empresa social va a poder desarrollar que no se contempla para el conjunto de entes del Tercer Sector, como puede ser los microcréditos²⁶⁸. De igual forma, existen actividades previstas para el conjunto de entes del Tercer Sector que no van a encajar en las características de la empresa social, como es la beneficencia, que tiene una naturaleza gratuita o de erogación; de ahí que el citado artículo 2.1 del del decreto legislativo 3 de julio de 2017, n. 112 no la mencione²⁶⁹.

²⁶⁵ D. CALDIROLA, *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, cit., p. 106.

²⁶⁶ A. FICI, *Un Diritto per il Terzo Settore. Studi sulla riforma*, cit., pp. 43-44.

²⁶⁷ N. RUMINE, “Le particolari categorie di enti del Terzo Settore: enti filantropici, imprese sociali, cooperative sociali, reti associative e società di mutuo soccorso”, en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2019, pp. 190-193.

²⁶⁸ En relación al *decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385 (Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia)*, en su artículo 111.

²⁶⁹ A. FICI, *Un Diritto per il Terzo Settore. Studi sulla riforma*, cit., p. 52.

Es más, puede incluso llegar a identificarse un ente como una empresa social si, a pesar de realizar una actividad empresarial que no sea de utilidad pública -por no aparecer en el mencionado elenco-, se dé la circunstancia de que esté insertando laboralmente a personas o trabajadores desfavorecidos o personas que no tengan una residencia fija porque no sean capaces de tenerla de forma autónoma²⁷⁰.

En relación a la finalidad, es imprescindible la ausencia de ánimo de lucro y la persecución de las finalidades cívicas, solidarias y de utilidad pública. Como ocurre con los entes del Tercer Sector, el destino de los beneficios de la actividad habrá de ser la realización de la actividad estatutaria o al incremento del patrimonio.

Acto seguido, el legislador prohíbe la distribución de los beneficios, con independencia de la denominación que reciban, ya sea directa o indirecta. En principio, esto es común con lo dispuesto por el Código del Tercer Sector. Sin embargo, existe una importante diferencia, y es que, a pesar de esta previsión normativa, posteriormente existe otra previsión que sí que va a permitir, de forma parcial, la distribución de beneficios, siempre y cuando la empresa social revista una forma societaria²⁷¹.

Lo anterior equivale a decir que no cabría en esta excepción la denominada fundación “empresa social” en tanto en cuanto una fundación es una forma jurídica que se contrapone, por naturaleza, con los entes societarios, como puede ser una sociedad anónima-. Mientras que una fundación sería, como tradicionalmente se ha visto, cuando no existía el Código del Tercer Sector, un ente del Libro I del Código Civil, los entes societarios son aquéllos del Libro V.

Dado que el interés del presente estudio son las fundaciones, no se va a insistir más porque, en consecuencia, para las fundaciones empresa social tampoco va a estar permitido el reparto o la distribución ni directa ni indirecta de beneficios o cualquiera que sea el término que se emplee.

Con respecto a las finalidades cívicas, solidarias y de utilidad social, sí que se puede hacer también un paralelismo con lo que se afirmó para estas mismas finalidades cuando se abordó la actividad de empresa para los entes del Tercer Sector a la luz del Código del Tercer Sector. El elenco de actividades de interés general establecido por decreto legislativo de 3 de julio de 2017, n. 112 puede ser igualmente actualizado a través de una fuente secundaria como es un decreto, repitiéndose la misma técnica criticada.

Efectivamente, se dispone que la lista de actividades de interés general que han de desarrollar las empresas sociales podría ser actualizada teniendo en cuenta las finalidades cívicas, solidarias y de utilidad social del artículo 1.1 de la *legge n. 106 del 2016*, así como las finalidades y los principios establecidos en los artículos 1 y 2 del Código del Tercer Sector.

Por lo tanto, para salvaguardar este inciso de la previsión normativa, en el mismo sentido que expresamos *supra* para el Código del Tercer Sector, y para no entender que se trata de una parte que es inútil y que, por ende, no sirve, defendemos de nuevo la tesis de que se ha de poner en relación el interés general con las finalidades cívicas, solidarias y de utilidad social.

Por su parte, reforzaría la necesidad de la existencia de la referencia expresa de estas finalidades en el decreto legislativo de 3 de julio de 2017, n. 112 el hecho de que los ministerios implicados en la actualización del elenco de actividades de interés general de su artículo 2 hayan de basar la modificación en esas finalidades de carácter cívico, solidario y de utilidad social.

²⁷⁰ Artículo 2.4 del *Decreto Legislativo 3 luglio 2017, n. 112 Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell'articolo 2, comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106*.

²⁷¹ N. RUMINE, “Le particolari categorie di enti del Terzo Settore: enti filantropici, imprese sociali, cooperative sociali, reti associative e società di mutuo soccorso”, en F. DONATI y F. SANCHINI (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi, cit.*, pp. 196-197.

El mencionado decreto legislativo de 3 de julio de 2017, n. 112 tiene una línea continuista con la anterior regulación del año 2006, aunque también introduce otros elementos con la idea de relanzar la empresa social, como son las medidas fiscales del artículo 17²⁷².

Pues bien, en vista de lo expuesto hasta el momento, para que una fundación pueda adquirir la categoría de empresa social, es necesario que ejerza, como se acaba de estudiar, en vía estable y principal, una actividad de empresa de interés general, sin ánimo de lucro, que persiga finalidades cívicas, solidarias y de utilidad social. Si ello fuera así, se trataría de una fundación empresa social

El legislador no se ha desinteresado en la organización interna de la empresa social, sino que se ha preocupado de la coherencia de su gobernanza respecto a su finalidad institucional. Es por ello que establece un núcleo común de normas que reducen la diferencia entre las distintas formas jurídicas de la empresa social. Así, se aplican, con carácter general, las normas relativas a la empresa social frente a las normas específicas de los distintos tipos que pueden darse de empresa social²⁷³.

Ahora bien, se producirá, efectivamente, un “despegue” de empresas sociales -en el sentido de un aumento de las mismas- en el momento en que se den dos circunstancias: la eliminación del prejuicio sociológico de que todo elemento que esté directa o indirectamente relacionado con la empresa es “malo” o negativo y la difusión para dar a conocer a la empresa social y que ésta resuelva o satisfaga necesidades de distinta naturaleza -no solamente sociales, sino también de aquéllas que tienen un componente, en mayor o menor medida, económico- de sujetos y entidades que no estén acostumbrados a operar en el sector del *non profit*²⁷⁴.

4. BREVES IDEAS FINALES

Con todo lo expuesto en el presente capítulo, coexisten en el Ordenamiento jurídico italiano: fundaciones reguladas por el Código Civil, fundaciones reguladas por legislación especial fuera del Código Civil -como pueden ser las fundaciones bancarias-, las fundaciones que son entes del Tercer Sector y las fundaciones empresa social -que son también, a su vez, entes del Tercer Sector, con la peculiaridad normativa que se ha manifestado-.

En relación a la aplicación del estatuto del empresario mercantil a los entes del Tercer Sector, se habrá de entender que, siguiendo su sistema de fuentes, habrá de aplicarse, en primer lugar, lo dispuesto por el Código del Tercer Sector y, en su defecto, lo dispuesto por el Código Civil, siempre y cuando resulte compatible con aquél. En sede de empresa social, tendría preferencia el decreto legislativo de 3 de julio de 2017, n. 112, que regula la empresa social, para aplicarse en lo no dispuesto por el decreto el Código del Tercer Sector y, de igual modo, el Código Civil, siempre y cuando los últimos no contravengan el primero.

²⁷² He aquí, de nuevo, la fiscalidad como instrumento de los poderes públicos para hacer atractiva una determinada elección de los individuos o de los sujetos.

²⁷³ A. FICI, *Un Diritto per il Terzo Settore. Studi sulla riforma*, cit., pp. 47-48.

²⁷⁴ A. FICI, “Enti del Terzo Settore: nozione, requisiti e tipologie”, en A. BASSI (coord.), *Gli enti del Terzo Settore. Lineamenti generali*, cit., pp. 138-139.

Capítulo III.
TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS PRESTADOS
POR LAS FUNDACIONES
EN FORMA DE ACTIVIDAD EMPRESARIAL:
LOS ELEMENTOS DEL IMPUESTO SOBRE
EL VALOR AÑADIDO A LA LUZ
DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE REGULADORA
DE ESTE IMPUESTO

1. PREMISA

Una vez que han asentado las ideas fundamentales sobre la actividad empresarial que pueden desarrollar las fundaciones, es decir, finalizados los dos capítulos circunscritos al Derecho Privado italiano, pasamos a abordar la segunda parte de la presente monografía, la cual se encuadraría en el sector científico-disciplinar del Derecho Financiero y Tributario.

Defendemos la importancia de las entidades sin ánimo de lucro, en general, y de las fundaciones, en particular, en el fortalecimiento del Estado del Bienestar en los Estados miembros de la Unión Europea. Con carácter general, se requiere que estos tipos de entes no lucrativos persigan finalidades de importante carácter social.

En el contexto europeo, que debería tender a una mayor integración y, a poder ser, como propugnamos nosotros, a una federación europea -los Estados Unidos de Europa-, y en un mundo en el que reina la globalización -a pesar de ciertas amenazas de algunos Estados con tendencias regresivas proteccionistas-, las soluciones ante ciertos problemas y retos convendría que se trataran de forma conjunta y no aisladamente cada país.

La Unión Europea tiene competencia en la armonización de impuestos indirectos en pro de la realización y consecución del mercado interior europeo. Cuando se piensa en la imposición indirecta de la prestación de un servicio, automáticamente al tributarista le viene a la mente el Impuesto sobre el Valor Añadido. Se trata de un tributo cuya complejidad no reside tanto en su esquema de liquidación, como sí ocurre, por ejemplo, con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -tanto en el caso italiano como en el español-, sino que la dificultad radica en la gestión del mismo. Es por ello que abordar cómo tributan en el Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios prestados por fundaciones en forma de actividad empresarial se habrá de ejecutar a través de un análisis pormenorizado de los problemas de cada uno de los elementos que constituyen este impuesto.

Se trata de un tributo armonizado por el Derecho de la Unión Europea para la consecución de un mercado único y para instaurar un régimen de libre competencia. Armonización fundamentada en el

Derecho original de la Unión; en particular, *ex* artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea²⁷⁵.

Es por ello que consideramos que las propuestas y/o las conclusiones que se puedan extraer se habrían de hacer, *in primis*, desde la óptica del Derecho de la Unión Europea con incidencia financiera y tributaria. Dado que la tendencia es una mayor integración, esas propuestas y/o conclusiones habrán de ir en esa dirección. Así, tendrán utilidad no solamente de cara al Ordenamiento jurídico interno italiano, sino también del resto de Estados miembros de la Unión, así como para el mismo Derecho de la Unión Europea.

Con una política fiscal en la imposición indirecta que favoreciese la actividad de las fundaciones, que afectaría al precio del servicio prestado, se podría potenciar la presencia de las fundaciones como actores del mercado interno, redundando de forma más que positiva en la ciudadanía europea.

No se ha propuesto, en consecuencia, como objetivo abordar la fiscalidad en su conjunto de los servicios que prestan las fundaciones en forma de actividad de empresa, sino que se ha preferido abordar una problemática que no ha sido tampoco centro de excesiva atención doctrinal. Con lo anterior se está haciendo referencia a que no ha sido tan profusamente analizada por la doctrina la fiscalidad indirecta en la temática objeto de nuestro estudio.

La cuestión se vuelve más compleja con el hecho de que existe también un recurso propio de la Unión que funciona sobre la base del Impuesto sobre el Valor Añadido. Se requiere, por ello, una delimitación y, por ende, una diferenciación entre ambas figuras.

Así las cosas, se habrá de iniciar, primeramente, con la diferenciación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recurso propio de la Unión Europea que se basa en el citado impuesto. Posteriormente, se proseguirá con un estudio de los elementos del Impuesto sobre el Valor Añadido en los actos de la Unión que efectúen la citada armonización, siendo la piedra angular la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido -en adelante, Directiva IVA-.

Una vez asentado el alcance y los límites de la Directiva IVA, así como los posibles campos y margen de actuación de los Estados miembros a través de sus Ordenamientos jurídicos domésticos, se analizarán las particularidades del Derecho interno de los Estados miembros en materia de la tributación en el Impuesto sobre el Valor. Por lo tanto, este tercer capítulo tendrá como protagonista la mencionada Directiva.

2. JUSTIFICACIÓN DE LA AMPLITUD DE LA DISCIPLINA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, AL QUE SE SOMETE LA TOTALIDAD DEL TRÁFICO MERCANTIL, INCLUIDOS LOS SERVICIOS DE LAS FUNDACIONES

Para la delimitación y distinción entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recurso propio de la Unión Europea basado en el Impuesto sobre el Valor Añadido va a ser de mucha utilidad los distintos campos de actuación que señala LÓPEZ ESPADAFOR dentro del Derecho de la Unión Europea con incidencia tributaria.

Por un lado, estaría la armonización fiscal, que tiene por objeto la aproximación de las normativas tributarias de los Estados miembros. Otro campo sería el de los recursos propios de la Unión Europea que tienen naturaleza tributaria cuyos ingresos financian la Hacienda comunitaria. Por último, estaría la parcela de la cooperación fiscal internacional, la cual, si afecta a tributos que se encuentran armonizados, podría encuadrarse en el ámbito de la armonización fiscal, mientras que si se refiere a tributos cuya titularidad corresponda a la Unión se circunscribirá al ámbito de los recursos propios europeos; no obstante, constituirá

²⁷⁵ F. TESAURO (edición actualizada por A. CONTRINO y M. C. FREGNI), *Istituzioni di Diritto Tributario. 2 -Parte Speciale*, UTET Giuridica, Milán, 2021, p. 380.

un campo independiente de los otros dos mencionados cuando no afecte ni a tributos armonizados ni a tributos europeos²⁷⁶.

Como se ha anunciado anteriormente, es necesario distinguir entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recurso propio de la Unión Europea que se basa en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se dice que se debería distinguir entre ambas figuras porque, por una parte, pertenecerían a dos campos distintos del Derecho de la Unión Europea con incidencia tributaria: el Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuanto tributo armonizado, se subsumiría en el campo de la armonización fiscal; y, en relación al recurso propio europeo basado en el Impuesto sobre el Valor Añadido, como bien se deduce de su *nomen iuris*, se circunscribiría al campo de los recursos propios de la Unión Europea²⁷⁷.

Es pacífica la naturaleza tributaria del Impuesto sobre el Valor Añadido. Ahora bien, aunque la mayor parte de la doctrina tributaria afirma que el recurso propio basado en el Impuesto sobre el Valor Añadido no tiene naturaleza tributaria por la ausencia de coactividad, una parte minoritaria considera que éste y el resto de recursos propios europeos sí que tienen también naturaleza tributaria. Claro está que los derechos de aduanas tienen naturaleza tributaria, no siendo controvertido en la Academia, pues, su naturaleza tributaria, constituyendo un recurso propio de la Unión, más específicamente los denominados recursos propios tradicionales²⁷⁸.

Así, el argumento que llevaría a rechazar la naturaleza tributaria del recurso propio basado en el Impuesto sobre el Valor Añadido es que el conjunto de Estados miembros de la Unión Europea ha dado su consentimiento a efectuar los ingresos a la Hacienda de la Unión en concepto de este recurso propio tanto por sus representantes en el Consejo como por sus Cartas Magnas²⁷⁹. He aquí la ausencia de la coactividad imprescindible en cualquier figura tributaria.

Por su parte, CALVO ORTEGA y CALVO VÉRGEZ afirman que, cuando se habla de recursos propios de la Unión en general, entre los que se encuentra el recurso propio basado en el Impuesto sobre el Valor Añadido, se está en presencia de figuras que tienen naturaleza tributaria. Es más, llegan a categorizarlos como impuestos. En concreto, a este recurso propio lo califican como “Impuesto base IVA”. Para estos autores, se dan todos y cada uno de los elementos definitorios de los tributos: son coactivos, manifiestan capacidad económica que la van a hacer tributar, existe un acreedor público, son lícitos los hechos que hacen nacer las obligaciones y tienen un origen *ex lege*. El hecho de que los sujetos pasivos sean los Estados miembros de la Unión Europea, prosiguen los citados autores, no hace mutar su naturaleza tributaria. La obligación de notificación por parte de los Estados miembros del cumplimiento de las formalidades exigidas por sus Constituciones no va a ser un elemento de perfección de los actos de la Unión que regulan el sistema de recursos propios europeos ni va a tener carácter constitutivo, sino que es el mero cumplimiento de los requisitos que se derivan del Ordenamiento jurídico de la Unión Europea²⁸⁰.

Se trata, pues, de dos recursos diferentes. A su vez, uno de ellos -el recurso propio- va a necesitar de la existencia del otro -el Impuesto sobre el Valor Añadido-. Efectivamente, ello es así por el método de cálculo

²⁷⁶ C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, “Replanteamiento del Derecho Internacional Tributario”, en *Quincena Fiscal*, n. 4, 2023, pp. 43-44.

²⁷⁷ Artículo 2.1 b) de la Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre de 2020 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom.

²⁷⁸ El *Brexit*, es decir, la salida del Reino Unido de la Unión Europea, ha tenido importantes desafíos para el Derecho de la citada organización internacional. Ello ha traído consigo consecuencias en los citados tres ámbitos con incidencia tributaria: armonización fiscal, recursos propios de la Unión Europea y cooperación fiscal internacional. En este sentido, *vid.* C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, “La cooperación internacional contra el fraude fiscal tras el Brexit ante las competencias tributarias de la Unión Europea”, en *La Ley Unión Europea*, n. 100, pp. 1-4.

²⁷⁹ C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, “La discutible autonomía financiera de la Unión Europea y su contemplación desde la perspectiva tributaria”, en *Quincena Fiscal*, n. 19, 2010, pp. 10-11; y, además, *vid.* L. CARPENTIERI, “Le fonti del diritto”, en A. FANTOZZI (dir.), *Diritto tributario, parte generale*, UTET, Turín, 2012, pp. 134 y ss.

²⁸⁰ R. CALVO ORTEGA y J. CALVO VÉRGEZ, *Curso de Derecho Financiero*, 23ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2019, pp. 327-328.

del mencionado recurso, ya que se habrá de aplicar un tipo uniforme del 0,30 por ciento a la base armonizada del Impuesto sobre el Valor Añadido de cada Estado miembro. No obstante, MANGAS MARTÍN señala que, como consecuencia de esta fórmula, el Estado miembro con una elevada presión fiscal indirecta abonará una cantidad en concepto de este recurso propio superior; es más, en cifras relativas, acaban siendo los Estados miembros menos ricos aquéllos que abonan un mayor *quantum*, siendo éste el motivo por el que existe la previsión normativa de reducciones y un límite, como es que la base de este recurso a la que se hacía referencia *supra* no puede exceder del 50% de la Renta Nacional Bruta²⁸¹.

3. LA DIRECTIVA 2006/112/CE DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO ANTE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR LAS FUNDACIONES EN FORMA DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES

3.1. Consideraciones preliminares acerca de la naturaleza del impuesto al que estarán sujetas las prestaciones de servicios realizadas por fundaciones

Siguiendo la tradición jurídico-tributaria, el análisis de cualquier figura habrá de partir, necesariamente, por su naturaleza. Pues bien, en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, ésta queda definida en el artículo 1.2 de la Directiva IVA. Ahora bien, teniendo en cuenta la estructura y el funcionamiento del mencionado impuesto, se podrían extraer las siguientes notas: indirecto, real, objetivo, proporcional e instantáneo²⁸², además de regirse por los principios de neutralidad y universalidad.

Comenzando por su carácter indirecto, téngase en cuenta que el artículo 1.2 de la Directiva IVA afirma que se trata de un impuesto sobre el consumo. Una de las clasificaciones que se suelen hacer de los tributos, atendiendo a la fuente de riqueza que graven, es directos e indirectos²⁸³, sometiendo a tributación los primeros renta y patrimonio, mientras que los segundos harán tributar consumo, gasto²⁸⁴ y/o tráfico o circulación de bienes²⁸⁵.

Además, el artículo 113 del Tratado sobre Funcionamiento de la Unión Europea, en sede de armonización fiscal, hace mención a “disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas

²⁸¹ A. MANGAS MARTÍN, “La financiación de la Unión Europea y el Tribunal de Cuentas”, en A. MANGAS MARTÍN y D. J. LIÑÁN NOGUERAS, *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, 9ª ed., Tecnos, Madrid, 2020, p. 496.

²⁸² J. MARTÍN QUETALT, C. LOZANO SERRANO, J. M. TEJERIZO LÓPEZ, G. CASADO OLLERO y G. ORÓN MORATAL, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 32ª edición, Tecnos, Madrid, 2021, p. 840.

²⁸³ F. SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, vol. II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, pp. 429 y ss.; así como F. TESAURO (edición actualizada por M. C. FREGNI, N. SARTORI y A. TURCHI), *Istituzioni di Diritto Tributario. 1 -Parte Generale, cit.*, pp. 67-69.

²⁸⁴ BEGHIN, a la hora de tratar el Impuesto sobre el Valor Añadido, afirma que la persona que consume demuestra capacidad contributiva o económica y, por lo tanto, desvela, en uno u otro modo, disponibilidad de riqueza. Con “disponibilidad de riqueza” el autor no se refiere ni a titularidad de riqueza ni de la renta o rendimiento. Continúa expresando que aquí se usa el término “consumo” en un sentido atécnico, siendo más correcto “gasto” para que, en el razonamiento empleado por el autor, también comprenda la noción de “inversión” -ambas, “gasto” e “inversión”, tendrían un significado económico distinto, pero en el terreno en el que nos estamos moviendo es puramente jurídico- (M. BEGHIN, *Diritto tributario*, 3ª edición, CEDAM, Padua 2017, pp. 719-720).

²⁸⁵ Con respecto a “circulación de bienes”, para algunos autores, como LÓPEZ ESPADADOR son dos los índices indirectos de capacidad económica el consumo, gravado por el Impuesto sobre el Valor Añadido, y tráfico de bienes, gravado por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, *El Derecho Financiero y Tributario como articulación jurídica de la redistribución de la riqueza*, Dykinson, Madrid, 2023, pp. 57 y ss.; y C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, “Reflexiones sobre no confiscatoriedad e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, en *Quincena Fiscal*, n. 4, 2012, p. 9 -online-). Para otros, la capacidad económica se demuestra a través de tres manifestaciones principales, siendo solamente indirecto el consumo -los otros dos serían la renta y el patrimonio, constituyendo ambos índices directos-, como es el caso de HERRERA MOLINA (P. M. HERRERA MOLINA, “Principios constitucionales de justicia tributaria”, en P. M. HERRERA MOLINA (Dir.), *Manual de Derecho Tributario*, 2ª edición, Dykinson, Madrid, 2022, pp. 56 y 57).

a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos”. Haciendo una interpretación literal del texto del precepto, es lógico deducir que el conjunto de impuestos a los que se hace referencia -sobre el volumen de negocios, sobre impuestos específicos, así como otros que sean también indirectos- tendrán naturaleza indirecta²⁸⁶.

En consecuencia, no solamente encuentra apoyo doctrinal tributario tanto en Italia como en España, sino que el mismo Derecho originario de la Unión Europea -en concreto, el Tratado de Funcionamiento de la Unión- hace mención al carácter indirecto de un tributo como el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Es también un tributo objetivo, en el sentido de que, como regla general, no se valoran las circunstancias personales del destinatario final de la operación gravada por el mismo. No obstante, en determinadas ocasiones, sí que se van a tener en cuenta ciertas características para que quede justificado un trato fiscal distinto. Aquí entra en juego plenamente la temática objeto de estudio. Piénsese que existen algunas exenciones en las que se requiere que el sujeto carezca de ánimo de lucro, como es el supuesto de las fundaciones -exención que requiere el elemento subjetivo-, mientras que, para otras, simplemente, no va a surgir la obligación tributaria principal -pago del impuesto- por la naturaleza de las actividades -Sanidad o educación, por ejemplo-. Estas cuestiones se tratarán de forma más detallada en el apartado correspondiente a las exenciones.

Además, tiene un devengo instantáneo -con el perfeccionamiento de cada operación que constituya el hecho imponible se entiende realizado el hecho imponible-, mientras que su declaración al fisco es periódica -el sujeto obligado a presentar la declaración no tiene que hacerlo cada vez que realice una operación que constituye el hecho imponible, sino de forma periódica-²⁸⁷.

Por su parte, el principio de neutralidad consiste en que el Impuesto sobre el Valor Añadido debe incidir únicamente sobre el consumidor final y no en los intermediarios anteriores. El objeto material del tributo²⁸⁸ es el consumo, por lo que se habrá de gravar, efectivamente, el consumo, es decir, al consumidor final. Ahora bien, dado que desde el principio de la cadena cada operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido se ha ido gravando, se evita que cada intermediario cargue con este impuesto a través del mecanismo de la deducción y la repercusión. Es menester poner de relieve cómo el mismo Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera el derecho a la deducción como un principio fundamental en el sistema de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido²⁸⁹.

De esta forma, como bien señala TESAURO, un impuesto que grava el valor añadido acaba gravando, al final, solamente al consumidor final, frente al modelo de impuesto plurifásico o en cascada que viola el principio de neutralidad en tanto en cuanto, mientras pase por más fases, esto es, mientras existan más intermediarios en la cadena, más coste tendrá el producto²⁹⁰.

Se corona este subapartado con el principio de universalidad, en virtud del cual cada una de las operaciones se someten a imposición, con independencia de la persona que las ejecuta, siempre y cuando la mencionada transacción se circunscriba en el contexto de una actividad económica en el sentido expresado

²⁸⁶ En este sentido, *vid.* B. TERRA y J. KAJUS, *A Guide to European VAT Directives*, vol. I, IBFD, Ámsterdam, 2023, pp. 226 y ss.

²⁸⁷ A. BLÁZQUEZ LIDOY, “Impuesto sobre el Valor Añadido (I)”, en L. M. CAZORLA PRIETO y P. CHICO DE LA CÁMARA (dirs.), *Introducción al Sistema Tributario español*, 7ª edición, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2019, pp. 261-262.

²⁸⁸ FERREIRO LAPATZA distinguía entre “objeto del tributo” y “objeto material del tributo”: mientras que el primero es la finalidad o el conjunto de finalidades que se persiguen con la introducción del tributo de que se trate en el sistema tributario, el segundo consiste en la manifestación o índice específico de riqueza que se grava (J. J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero español*, 16.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1994, pp. 178 y 356-361). Así las cosas, siguiendo a este autor, el objeto del Impuesto sobre el Valor Añadido, como se ha expresado *supra*, es la realización del mercado interior de la Unión Europea, evitando las posibles distorsiones que se pudieran crear; por su parte, el objeto material del Impuesto sobre el Valor Añadido es el consumo, en cuanto índice indirecto de capacidad económica del sujeto pasivo.

²⁸⁹ M. BEGHIN, *Diritto tributario*, *cit.*, pp. 720-723.

²⁹⁰ F. TESAURO (edición actualizada por A. CONTRINO y M. C. FREGNI), *Istituzioni di Diritto Tributario. 2 -Parte Speciale*, *cit.*, p. 229.

en la Directiva IVA -ámbito subjetivo-, y, además, en principio, cada producción o intercambio de bienes o prestación de servicios tributa -ámbito material-²⁹¹.

3.2. **Ámbito espacial de aplicación: lugar en el que cualquier prestación de servicios por parte de fundaciones que constituya el hecho imponible quedará sujeta al impuesto**

El ámbito espacial de aplicación constituiría el aspecto espacial dentro del elemento objetivo del hecho imponible, siguiendo las ideas de SAINZ DE BUJANDA²⁹². En particular, se regula en el Título II de la Directiva IVA, denominado “Ámbito territorial de aplicación”.

No obstante, LÓPEZ ESPADAFOR distingue entre el ámbito espacial y el ámbito territorial, ya que el primero se incluiría en el elemento objetivo del hecho imponible, mientras que el segundo se circunscribiría al elemento subjetivo²⁹³. En particular, teniendo en cuenta factores como residencia, nacionalidad o su condición de empresario o profesional o su vinculación a una Administración Pública, este autor propone distinguir, a su vez, el elemento subjetivo del hecho imponible en tres aspectos: el aspecto territorial -si se tiene o no en cuenta la residencia del sujeto pasivo-, el aspecto personal -si se tiene en cuenta o no la nacionalidad del sujeto pasivo- y el aspecto profesional -si se tiene en cuenta su condición de empresario o profesional o su vínculo con un ente público-²⁹⁴. Por lo tanto, siguiendo la tesis de este Profesor, propondríamos el cambio de terminología usado para el Título II de la Directiva IVA a “Ámbito espacial de aplicación” en el caso de la versión española del citado acto de la Unión. De ahí el nombre que se le ha dado al presente subapartado.

Pues bien, teniendo en mente que es de interés para el presente estudio los servicios prestados por fundaciones en forma de actividad empresarial, hemos de tener en cuenta qué preceptos resultarían de aplicación en materia del ámbito de aplicación espacial.

Así, como se ha afirmado *supra*, en el Título II “Ámbito de aplicación territorial” se afirma que la “Comunidad” y el “territorio de la Comunidad” -en referencia a la actual Unión Europea- son los territorios de los Estados miembros a los que les resulte de aplicación del artículo 52 del Tratado de la Unión Europea, que hace mención al conjunto de Estados a los que se aplican los Tratados europeos, el cual hace referencia, a su vez, al 355 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea²⁹⁵. Así las cosas, los tratados encuentran aplicación a la totalidad de los Estados miembros de la Unión.

No obstante lo anterior, el artículo 6 de la Directiva IVA hace mención expresa a los territorios a los que no va a resultar de aplicación el citado acto de la Unión, distinguiendo entre si son territorios que sí forman parte del territorio aduanero de la Unión²⁹⁶ y aquéllos que no son parte del territorio aduanero de la Unión²⁹⁷.

²⁹¹ B. TERRA y J. KAJUS, *A Guide to European VAT Directives*, vol. I, *cit.*, p. 274.

²⁹² Para SAINZ DE BUJANDA, el elemento objetivo del hecho imponible estaría compuesto por el aspecto material, el aspecto espacial, el aspecto temporal y el aspecto cuantitativo; por otro lado, encontraríamos el elemento subjetivo (F. SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pp. 333 y ss.).

²⁹³ C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, *La residencia en la estructura del hecho imponible*, Dykinson, Madrid, 2024, pp. 64-66.

²⁹⁴ C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, “El papel de la residencia, no residencia, nacionalidad y extranjería en la configuración de las actuales figuras tributarias”, en *Cuadernos de Derecho Transnacional*, vol. 9, n. 1, 2017, pp. 247 y ss.

²⁹⁵ El apartado 2 del artículo 5 de la Directiva IVA hace referencia al artículo 299 del Tratado de constitución de la Comunidad Europea, si bien se ha de entender que se refiere a los actuales tratados mencionados en el cuerpo principal. Convendría una revisión de la Directiva para actualizar sus referencias, incluyendo no solamente el precepto de aplicación del Tratado de la Unión Europea, sino también del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea con la finalidad de su actualización y en pro de una mayor certeza y seguridad jurídica, principios fundamentales para el Derecho, en general, y para el Derecho Tributario, en particular.

²⁹⁶ Monte Athos; Islas Canarias; aquellos territorios de la República Francesa referidos en los artículos 349 y 355.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; Islas Åland; Islas del Canal; Campione d'Italia; y las aguas italianas del Lago de Lugano.

²⁹⁷ Isla de Helgoland, Territorio de Büsingen, Ceuta, Melilla y Livigno.

El hecho de que el citado artículo 6 de la Directiva IVA hable de “territorio aduanero de la Unión” podría hacer dudar acerca de si solamente va a resultar de aplicación cuando se trate de mercancías o si también va a aplicarse este artículo cuando sea un servicio lo que se someta a tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Pues bien, para dar respuesta a este interrogante, habría que mencionar el artículo 2.1 c) de la Directiva IVA, que estipula que quedará sujeta a este impuesto toda prestación de servicios a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por parte de un sujeto pasivo que actúe como tal. Dado que se refiere, de forma expresa, a “territorio de un Estado miembro”, a efectos de la Directiva IVA, atendiendo al ya mencionado apartado 2 del artículo 5, se excluirán del “territorio de un Estado miembro” los territorios del artículo 6. En consecuencia, también cuando el hecho imponible sea la prestación de un servicio habrá que entender que quedan igualmente excluidos los territorios del artículo 6 de la Directiva IVA.

Posteriormente, el artículo 7 de la Directiva IVA establece una ficción jurídica en virtud de la cual el conjunto de Estados miembros, a través de sus legislaciones domésticas en sede del Impuesto sobre el Valor Añadido, habrán de posibilitar que las operaciones efectuadas desde o con destino al Principado de Mónaco obtengan idéntico tratamiento a aquéllas efectuadas desde o con destino a Francia; de igual modo ocurrirá con las operaciones realizadas desde o con destino a la Isla de Man, debiendo tratarse idénticamente a aquéllas realizadas desde o con destino a Reino Unido; así como las operaciones hechas desde o con destino a las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia habrán de obtener mismo tratamiento que aquéllas hechas desde o con destino a Chipre.

Una cuestión relevante es qué ocurrirá con los territorios mencionados en el artículo 7 una vez que la salida del Reino Unido de la Unión Europea -el proceso denominado *Brexit*- se culmine de forma completa. TERRA y KAJUS prevén como hipótesis que, por una parte, la Isla de Man sería considerada como un tercer país -o como parte de un tercer país- en los términos del artículo 5.4 de la Directiva IVA; por otra parte, para las operaciones que se efectuasen desde o con destino a las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia, serían consideradas, tal y como se prevé actualmente en el artículo 7.2 del citado acto de la Unión, como operaciones realizadas desde o con destino a Chipre, pero se fundamentaría en el Tratado de Atenas de 2003 por el que se amplió la Unión Europea en cuanto al número de Estados miembros²⁹⁸.

Téngase en cuenta que la no aplicación de la Directiva IVA a determinados territorios conlleva una situación de ventaja fiscal que solamente puede estar justificada por el contexto geográfico, económico y/o social del territorio de que se trate²⁹⁹. Es por ello que el artículo 8 insiste que, en el momento en que cambien estas circunstancias de alguno o algunos de los territorios excluidos, la Comisión podrá presentar al Consejo las propuestas que considere oportunas, fundamentándose, de forma particular, en los expedientes de la neutralidad de la competencia o de los recursos propios.

Dicho lo anterior, si bien se ha asentado el ámbito de aplicación espacial de la Directiva IVA, existe otra cuestión compleja, como es el lugar exacto en el que se entiende prestado el servicio. Existen unas reglas de localización en la Directiva. No se tratará, sin embargo, en el presente subapartado, sino más adelante.

En sí, se trata de dos cuestiones distintas, pero interconexas: el ámbito espacial de aplicación es el territorio en que resulta de aplicación el Impuesto sobre el Valor Añadido y, para ver si un servicio que ha sido prestado por una fundación se entiende que ha sido realizado en el territorio en que se resulta de aplicación el IVA, se habrán de seguir las reglas de localización establecidas en la Directiva, que se analizarán, como se acaba de decir, más adelante.

3.3. Titularidad y sujeto activo: competencia fiscal hacia las fundaciones

Siguiendo a LÓPEZ ESPADAFOR, consideramos que la delimitación precisa de quién es el titular y quién es el sujeto activo es fundamental a la hora de clarificar la estructura de cualquier tributo. Sujeto activo no va a resultar ser siempre su titular. Pensemos en los derechos de aduanas: el titular de los mismos es la

²⁹⁸ B. TERRA y J. KAJUS, *A Guide to European VAT Directives*, vol. I, *cit.*, p. 332.

²⁹⁹ Considerando 12 de la Directiva IVA.

Unión Europea, en cuanto recurso propio previsto tanto por el artículo 28 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea como *ex* artículo 2.1 a) de la Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre de 2020 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom.

No obstante, la Unión Europea se sirve de las Administraciones aduaneras de sus Estados miembros. Así, en este ejemplo, el titular es la Unión Europea, pero el sujeto activo va a ser la Administración aduanera que lleve a cabo la recaudación de los mencionados impuestos arancelarios.

Con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, el titular será cada uno de los Estados miembros, puesto que la Unión Europea lo que lleva a cabo es una actividad de armonización fiscal. El hecho de que la Unión exija que sus Estados miembros hayan de implantar el Impuesto sobre el Valor Añadido no significa que el citado tributo sea de titularidad de la Unión, sino que serán titulares los Estados miembros, si bien habrán de respetar cuanto se exprese en la normativa de la Unión Europea que lo armonice³⁰⁰.

TESAURO, por su parte, defendía que “la Unión no dispone de un sistema de impuestos y que no ostenta competencia general en materia tributaria”³⁰¹. Además, afirmó este autor que “el IVA es uno de los “recursos propios” de la Unión Europea. Los Estados miembros deben devolver a la Unión parte de los ingresos recaudados del tributo y deben garantizar una correcta aplicación y la efectiva recaudación”³⁰². El citado referente del Derecho Tributario italiano e incluso europeo estaba poniendo de relieve, a nuestro entender, el difícil contexto jurídico en el que se ve envuelto el Impuesto sobre el Valor Añadido. Ahora bien, cuando trata los impuestos arancelarios, TESAURO distingue entre los derechos de importación y de exportación, “previstos en los Reglamentos de la Unión Europea”, y los “tributos correspondientes a tributos internos”, entre los que incluye el Impuesto sobre el Valor Añadido³⁰³.

Con afirmaciones como las del citado Profesor se pretende exponer que se está ante una materia compleja cuya clarificación habría de venir por parte de los estudiosos de la misma, es decir, de los tributaristas³⁰⁴. Es por ello que se ha considerado relevante tratar la cuestión.

Pues bien, sirviéndonos de los mismos ejemplos de figuras tributarias, defendemos que titular del Impuesto sobre el Valor Añadido será cada uno de los Estados miembros, aunque sea la Unión Europea quien obligue para su establecimiento a los Estados miembros. Su competencia se circunscribe a, como se acaba de mencionar, obligar a los Estados miembros a que se prevea en sus sistemas tributarios internos y también

³⁰⁰ C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, pp. 50-51.

³⁰¹ F. TESAURO (edición actualizada por A. CONTRINO y M. C. FREGNI), *Istituzioni di Diritto Tributario. 2 -Parte Speciale*, *cit.*, p. 380.

³⁰² *Ibidem*, p. 228.

³⁰³ *Ibidem*, p. 329.

³⁰⁴ En este sentido, GANDARILLAS MARTOS afirma que “El IVA es un impuesto comunitario y por lo tanto armonizado en el ámbito de la Unión Europea, de tal forma que las legislaciones de los Estados miembros deben adaptar su normativa a las Directivas”. Si bien el autor está queriendo expresar que es un tributo armonizado por el Derecho de la Unión, siguiendo la tesis expuesta *supra*, la calificación de “impuesto comunitario” la dejaríamos solamente para los derechos de aduanas -o recursos propios tradicionales de la Unión Europea-, no así para el Impuesto sobre el Valor Añadido porque son titulares del mismo los Estados miembros de la Unión, a pesar de que la citada organización internacional impusiese a sus Estados miembros la introducción en sus Ordenamientos jurídicos internos y el respeto a unos estándares mínimos impuestos por las directivas que lo armonizan (S. GANDARILLAS MARTOS, “El Impuesto sobre el Valor Añadido: concepto y fundamento. Sujeto pasivo. Hecho imponible. Base imponible. Exenciones. Tipo impositivo. Gestión del impuesto”, en I. HUERTA GARICANO y A. MILLÁN HERRANDIS (coords.), *Fundamentos de Derecho Tributario*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2022, pp. 299-300). De igual modo, BLÁZQUEZ LIDOY define al Impuesto sobre el Valor Añadido como un “impuesto comunitario” (A. BLÁZQUEZ LIDOY, “Impuesto sobre el Valor Añadido (I)”, en L. M. CAZORLA PRIETO y P. CHICO DE LA CÁMARA (dirs.), *Introducción al Sistema Tributario español*, *cit.*, p. 259). Por su parte, CALVO ORTEGA y CALVO VÉRGEZ abordan el “recurso (impuesto) base IVA” cuando tratan los recursos propios de la Unión Europea, mientras que en el capítulo titulado “Impuestos estatales” analizan el Impuesto sobre el Valor Añadido (R. CALVO ORTEGA y J. CALVO VÉRGEZ, *Curso de Derecho Financiero*, *cit.*, pp. 328, así como 410 y ss.).

tendrá competencia la Unión en la armonización de los elementos fundamentales de este impuesto. Así las cosas, titular no será la Unión Europea -como sí lo es de los derechos de aduanas-.

Dado que son los Estados miembros, a través de sus Administraciones tributarias, los que recaudan el Impuesto sobre el Valor Añadido, sujetos activos del mismo serán las Administraciones tributarias que los recauden³⁰⁵.

Esta precisión es útil, a la par que necesaria, de cara a una dogmática que sistematice de forma adecuada el conjunto de tributos, dado que se derivan consecuencias jurídicas relevantes de la misma: como bien señalaba SAINZ DE BUJANDA, referente indiscutible del Derecho Financiero y Tributario español, no hay que confundir “sujeto activo de la imposición” o “titular del Poder Financiero” con “sujeto activo de la relación jurídico-tributaria”. El primer concepto hace referencia al ente público que tiene la facultad de imponer tributos; mientras que el segundo de ellos ostenta la posición de acreedor en la relación jurídico-tributaria, estando facultado para ejercitar un derecho de crédito para cobrar la deuda tributaria de que se trate. Dicho de otro modo, el primero crea Derecho Tributario objetivo; por su parte, el segundo es titular de un derecho subjetivo gracias al cual puede hacer efectiva una prestación tributaria del contribuyente³⁰⁶.

Al mismo tiempo, se ha de insistir que las normas de la Unión Europea sobre armonización fiscal se aplican sobre tributos cuya titularidad es de los Estados miembros. No existe referencia alguna a la armonización fiscal de los derechos de aduanas -recursos propios tradicionales de la Unión Europea- dado que son recursos propios, es decir, figuras que son titularidad de la Unión. En consecuencia, no podríamos afirmar que el Impuesto sobre el Valor Añadido, tributo armonizado por el Derecho de la Unión Europea, es una figura tributaria de la Unión Europea.

3.4. Sujeto pasivo y su diferenciación del elemento subjetivo del hecho imponible: análisis a la luz de las fundaciones

La cuestión que se va a abordar, en sede el Impuesto sobre el Valor Añadido, es si una fundación, en cuanto ente *non profit*, cuando presta un servicio en forma de actividad de empresa, sería sujeto pasivo del mismo. TESAURO lo define como el deudor del tributo, el obligado principal en el sentido de que realiza el hecho imponible³⁰⁷. Para SAINZ DE BUJANDA, se trata del deudor de la obligación tributaria principal, osease, quien debe realizar la prestación tributaria en favor del ente público acreedor³⁰⁸.

Ahora bien, cabría preguntarse si existe una identidad absoluta entre “sujeto pasivo” y “elemento subjetivo del hecho imponible”, constituyendo una problemática que el legislador tributario no suele tener muy en cuenta. En este sentido, LÓPEZ ESPADAFOR afirma que la enumeración de las cualidades que se deben dar en un sujeto para que pueda realizar el hecho imponible habrían de encuadrarse dentro de la regulación del hecho imponible; mientras que el resto de aspectos que no consistan en la descripción de esas cualidades que se deben dar en el sujeto habrán de regularse en sede del sujeto pasivo³⁰⁹.

El Título III de la Directiva IVA se denomina “Sujetos pasivos”. Su análisis servirá de cara a dilucidar la posible incidencia -y, en caso afirmativo, en qué grado- en la Directiva IVA de que quien realice una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sea una fundación -que, además, presta servicios en forma de actividad de empresa-.

³⁰⁵ C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, “Supuestos de no sujeción tributaria de los entes públicos”, en *Quincena Fiscal*, n. 4, 2024, pp. 29 y ss.

³⁰⁶ F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª edición, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993, p. 79.

³⁰⁷ F. TESAURO (edición actualizada por M. C. FREGNI, N. SARTORI y A. TURCHI), *Istituzioni di Diritto Tributario. 1 -Parte Generale*, cit., p. 123.

³⁰⁸ F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, cit., p. 218.

³⁰⁹ C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, *La residencia en la estructura del hecho imponible*, cit., pp. 47 y ss.

Antes de nada, convendría tener presente, de nuevo, el artículo 2.1 c) -que se sitúa en el Título I “Objeto y ámbito de aplicación”-, en virtud del cual queda sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido toda prestación de servicios, a título oneroso, que se realice por un sujeto pasivo que actúe como tal, en el territorio de un Estado miembro.

Pues bien, volviendo al Título III, el artículo 9.1 establece que se habrá de considerar sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido a quien realice una actividad económica, con carácter independiente, sin ser relevante ni sitio de realización, ni los fines ni los resultados de la actividad.

El hecho de que, a la hora de delimitar el sujeto pasivo, la Directiva IVA use el término “quienes” hace que quepan en él las fundaciones. Baste volver a mencionar que será sujeto pasivo cualquiera que ejerza una actividad económica, con carácter independiente, sin importar el lugar en que se lleve a cabo, ni las finalidades ni los resultados de la citada actividad económica.

Así las cosas, las fundaciones, en principio, pueden ser sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Sobre la realización de una actividad económica, su carácter y la irrelevancia de otros factores, siempre de la actividad económica, hemos de remitir al siguiente subapartado, pues, como señalaba el Profesor LÓPEZ ESPADAFOR, se circunscribe, en cuanto condición que ha de revestir al sujeto que realiza la operación generadora de la obligación tributaria, al elemento subjetivo del hecho imponible. Dicho de otra forma, se requiere que el sujeto pasivo sea empresario o profesional, en el sentido que se analizará posteriormente. Ello, pues, es una condición³¹⁰.

Se ha de hacer mención en este punto a una medida de prevención contra el fraude del Impuesto sobre el Valor Añadido³¹¹: la Directiva IVA, en su artículo 205, posibilita a los Estados miembros a que establezcan otros sujetos, distintos de los sujetos pasivos, como obligados solidariamente al pago del Impuesto sobre el Valor Añadido³¹². En particular, se podría tratar del empresario o profesional de hubieran debido presumir que este tributo -bien repercutido bien que hubiera debido ser repercutido- ni haya sido ingresado o declarado y que no se tenga la intención de hacerlo³¹³. España ha establecido un supuesto de responsabilidad subsidiaria, mientras otros Estados miembros como Italia o Portugal han tirado de la responsabilidad solidaria³¹⁴.

3.5. La realización de una actividad económica por parte de las fundaciones como aspecto profesional del elemento subjetivo del hecho imponible y la necesidad de su contemplación sistemática adecuada en la Directiva

En sede de análisis del hecho imponible, en particular, del elemento subjetivo del mismo, cabe abordar el aspecto profesional que aparece regulado, a nuestro entender, erróneamente desde el punto de vista sistemático en el Título III “Sujetos pasivos”. Habría de hacerse, como se dice, en el título correspondiente al análisis del hecho imponible. Además, también hay que hacer referencia al Título I “Objeto y ámbito de aplicación”.

En concreto, el aspecto profesional del elemento subjetivo del hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido queda manifestado, en la Directiva IVA, primero, en el artículo 9.1, donde queda patente que el sujeto pasivo ha de realizar una actividad económica, con carácter independiente y sin que a efectos de este

³¹⁰ C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, “El papel de la residencia, no residencia, nacionalidad y extranjería en la configuración de las actuales figuras tributarias”, *cit.*, pp. 254.

³¹¹ Sobre la defraudación del Impuesto sobre el Valor Añadido, *vid.* A. GIOVANARDI: *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, G. Giapicchelli Editori, Turín, 2014; así como M. GREGGI, *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d’Imposta sul Valore Aggiunto*, CEDAM, Padua, 2013.

³¹² M. ARRIBAS LEÓN, “El artículo 87.Cinco de la Ley del IVA y la lucha contra el fraude fiscal”, en *Crónica Tributaria*, n. 141, 2011, pp. 57-59.

³¹³ R. CALVO ORTEGA y J. CALVO VÉRGEZ, *Curso de Derecho Financiero*, *cit.*, pp. 328, así como 417.

³¹⁴ M. ARRIBAS LEÓN, “El artículo 87.Cinco de la Ley del IVA y la lucha contra el fraude fiscal”, en *Crónica Tributaria*, *cit.*, p. 68.

impuesto tengan relevancia los fines ni los resultados de esta actividad. Además, retrocediendo en este acto de la Unión, también se ha de citar el artículo 2.1 c), en el que se afirma que el sujeto pasivo debe actuar como tal. Todo ello conforma la especial cualidad que debe revestir al sujeto pasivo de este impuesto³¹⁵.

CARBAJO VASCO señala que en el artículo 9.1 de la Directiva IVA se expone el concepto general de empresario o profesional, dado que se habla de un sujeto que ha de realizar una actividad económica en el sentido manifestado por el citado acto de la Unión Europea³¹⁶. El concepto de “actividad económica” se abordará en el apartado correspondiente al aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, dado que no es una cualidad -que es lo que se ha de estudiar en sede del aspecto profesional del elemento subjetivo-.

Sobre el carácter independiente a que se refiere el primer párrafo del artículo 9.1 de la Directiva IVA, señalan TERRA y KAJUS que una actividad económica revestirá tal carácter cuando se den las siguientes circunstancias, sirviendo de apoyo el artículo 10: cuando se ejercita por una persona que no esté integrada en una sociedad o en una Administración Pública; además, esta persona ha de tener una apropiada libertad organizativa con respecto a los recursos humanos y materiales empleados en el ejercicio de la actividad económica de que se trate; y, por último, el riesgo económico inherente a la realización de la actividad económica ha de correr a cargo de la mencionada persona³¹⁷.

La mención expresa que hace el primer párrafo del artículo 9.1 de la Directiva IVA a que no será relevante a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido ni las finalidades ni los resultados de la actividad económica tiene una incidencia directa en el tema de investigación. Efectivamente, la sujeción de una actividad económica a este impuesto no tiene nada que ver con el ánimo de lucro. Es por ello que las organizaciones sin ánimo de lucro, entre las que se encuentran, como ya sabemos, las fundaciones, serían sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tal es así que la misma Directiva, en sede de exenciones, establece que ciertas actividades económicas de interés general no van a dar objeto al pago del impuesto. Cabe recordar que los supuestos de exención conllevan que se realiza el hecho imponible, pero que el legislador, por ciertas causas justificativas -de carácter social, por ejemplo³¹⁸-, decide que no se haya de llevar a cabo el cumplimiento de la obligación tributaria principal -abono del *quantum* que constituya la cuota del tributo-³¹⁹. Tal y como está planteada la Directiva, así, y como se ha venido poniendo de manifiesto, una fundación es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido toda vez que cumpla con el conjunto de aspectos que conforman el hecho imponible de esta figura tributaria.

Con respecto a las actividades ocasionales, el artículo 12 de la Directiva IVA ofrece la posibilidad de que los Estados miembros graven determinadas operaciones, aun cuando se hayan realizado con carácter ocasional. De un lado, se hace referencia a las actividades económicas mencionadas *ex* segundo párrafo del artículo 9.1 -el cual, como se ha visto, detalla una serie de operaciones que habrán de ser consideradas como

³¹⁵ Vid. A. CONTRINO, “Incertezze e punti fermi sul presupposto soggettivo dell’imposta sul valore aggiunto”, en *Diritto e pratica tributaria*, vol. 3, pp. 535-599.

³¹⁶ D. CARBAJO VASCO y J. L. MARTÍNEZ SERRANO, *Práctico del Impuesto sobre el Valor Añadido*, última actualización de agosto de 2023. Disponible online en la base de datos vLex.

³¹⁷ B. TERRA y J. KAJUS, *A Guide to European VAT Directives*, vol. I, *cit.*, p. 358. A este respecto, resulta de gran utilidad la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90, párrafos 7 a 16: primero, desde el punto de vista de las condiciones laborales, no habrá vínculo de subordinación cuando la persona se procure y organice por sí misma, autónomamente, dentro de los límites fijados por la ley, los recursos humanos y materiales necesarios para el ejercicio de sus actividades; segundo, desde el punto de vista retributivo, tampoco habrá el mencionado vínculo de subordinación en el momento en que la persona soporte el riesgo económico; y, desde el punto de vista de la responsabilidad del empresario, el criterio decisivo, para los magistrados europeos, sería que el de la responsabilidad que se derive de las relaciones contractuales establecidas por la persona en el ejercicio de su actividad, así como su responsabilidad por cualquier perjuicio que se cause a un tercero.

³¹⁸ Vid., en este sentido, el artículo 132 de la Directiva IVA.

³¹⁹ J. J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero español*, *cit.*, pp. 361-364.

actividades económicas que constituirían el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido-³²⁰.

El otro componente del aspecto profesional en el Impuesto sobre el Valor Añadido es que el sujeto activo ha de actuar como tal. Para entender el alcance de esta previsión del artículo 2.1 c) de la Directiva IVA, la jurisprudencia europea asentada ha sentenciado que el sujeto prestador de servicios de forma exclusiva a título gratuito a empresarios no podrá ser sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ello se deduce de la finalidad que mueve al sistema común del mencionado impuesto. La armonización de las normativas de los Estados miembros que regulen el Impuesto sobre el Valor Añadido ha de servir para que no existan distorsiones en la competencia y, por ende, para que haya una neutralidad en la competencia. En las distintas fases de la cadena de producción e intercambio de bienes y prestación de servicios, la cuantía por este impuesto no tendrá en cuenta aquellas cuotas que hayan gravado de forma directa el coste de cada uno de los elementos que componen el precio a través de la deducción. Este sistema se aplica hasta la fase de venta al por menor inclusive. Así, en el momento en que llega a su fin la cadena de transacciones, no se podrá deducir el impuesto. De esta forma, gracias a la deducción, se mantiene la neutralidad en el conjunto de transacciones que conforman la cadena. El consumidor final será quien soporte el impuesto, no pudiendo repercutirlo; recuérdese que el Impuesto sobre el Valor Añadido tiene como objeto material el consumo, de ahí que sea el consumidor final quien haya de soportar el impuesto al no poder repercutirlo.

Teniendo en cuenta lo anterior, ante un sujeto que, como operación, presta servicios, de forma exclusiva, sin contraprestación directa, esto es, gratis, no hay base imponible. Ante la inexistencia de base imponible, se produce la “no sujeción” del mismo. En un supuesto de estas características, este sujeto será percibido como consumidor final, puesto que en él finaliza el circuito de producción y distribución. Para los jueces europeos el vínculo entre el sujeto que presta servicios exclusivamente gratis y el beneficiario de la operación -prestación de servicios- no queda comprendido en una categoría contractual que haya de someter a armonización en pro de una verdadera neutralidad. La gratuidad, es decir, ausencia de precio, se contrapone a la onerosidad de las operaciones que sí que están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido³²¹.

3.6. Aspecto material del hecho imponible: qué prestaciones de servicios por parte de fundaciones se gravan, cuáles quedan exentas y cuáles no sujetas. Bases para una propuesta

Desde un punto de vista sistemático, dentro del elemento objetivo del hecho imponible, el aspecto material, es decir, los hechos, actos o negocios jurídicos que hacen nacer la obligación tributaria, queda materializado de una forma dispersa. Así, aunque es el Título IV de la Directiva IVA el que se denomina “Hecho imponible”, en el Título I “Objeto y ámbito de aplicación” se menciona qué operaciones están sujetas, también aparece el término “actividad económica” en el Título III “Sujetos pasivos”, así como los supuestos de exención se recogen en el Título IX “Exenciones”³²². Ahora bien, con respecto a los aspectos temporal -devengo- y cuantitativo -cuota- del elemento objetivo del hecho imponible, se abordarán en otros subapartados.

El artículo 2.1 c) de la Directiva IVA especifica que quedará sujeta a IVA toda operación que consista en una prestación de servicios que se realice a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal en el

³²⁰ El mismo artículo 12 de la Directiva IVA establece otras actividades que pueden ser consideradas como operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, así como el artículo 9.2 del citado acto de la Unión.

³²¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, de 1 de abril de 1982, Asunto 89/81, párrafos 6 a 10.

³²² Piénsese que el presente estudio tiene como finalidad escudriñar cada elemento del Impuesto sobre el Valor Añadido en su origen, es decir, en la Directiva IVA. En relación al concepto de prestación de servicios, se trata de obtener una visión más esclarecedora, siguiendo una estructura alternativa a la tradicional en lo jurídico-tributario. Sentado esto, posteriormente cada Estado miembro transpone este acto de la Unión Europea. Es fundamental, de cara a la seguridad jurídica, que cada Estado miembro lo haga conforme a su tradición jurídica doméstica. En este sentido, *vid.* A. MENÉNDEZ MORENO, “Lo reformado y lo que debería reformarse (o mejor, transponerse) del IVA”, en *Quincena Fiscal*, n. 6, 2015, p. 7 -versión online-.

territorio de un Estado miembro. Cabe recordar que tanto el aspecto profesional del elemento subjetivo como el aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible han sido estudiados *supra*.

Desgranando el mencionado precepto, cabe señalar que se dejará para el último lugar el concepto de “prestación de servicios”, comenzando, así, por la onerosidad, dado que la prestación de servicios ha de realizarse “a título oneroso”³²³. Resulta de gran utilidad la jurisprudencia de la Unión Europea a la hora de otorgar un contenido al concepto³²⁴. “A título oneroso” hay que ponerlo en relación, a su vez, con la magnitud que servirá para la cuantificación del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, la cual queda establecida en la regulación de la base imponible en el artículo 73 de la Directiva IVA, en el que se menciona a “la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener [...]”.

De ambas expresiones, “a título oneroso” y “la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener”, se deduciría que la contraprestación de una prestación de servicios se debe poder expresar en dinero, confirmándose lo anterior en el sentido de que la alícuota es un porcentaje que se aplica sobre la base imponible -es decir, en una determinada proporción del *quantum* de la contraprestación de la prestación de servicios-, lo que implica que esa contraprestación pueda ser expresada en una suma de dinero. Además, se trata de un valor subjetivo, dado que lo que se somete a tributación por la prestación de un servicio es la contraprestación realmente recibida, no así un valor estimado atendiendo a criterios de naturaleza objetiva. Por lo tanto, aquella prestación de servicios por la cual no se haya recibido ninguna contraprestación subjetiva determinada no podrá ser tachada de prestación de servicios a título oneroso, no siendo, en consecuencia, sometido a tributación por la Directiva IVA³²⁵.

En este sentido, es menester señalar de nuevo que en el caso de que un sujeto preste servicios solamente de forma gratuita a empresarios no será considerado sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, aspecto importante de cara a la onerosidad que exige la Directiva IVA³²⁶.

Se ha de adelantar que una prestación de servicios es una actividad económica. Dicho de otro modo, la prestación de servicios es el *species* y la actividad económica es el *genus*. Es por ello que conviene también analizar qué es una actividad económica antes de entrar al estudio de la noción de prestación de servicios.

Se ha de volver a traer a colación que las fundaciones, en cuanto organizaciones sin ánimo de lucro, también son sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Dado que el Derecho Tributario, en no pocas ocasiones, usa un mismo concepto de otra rama del Ordenamiento jurídico con matices distintos o incluso con un sentido diferente, se podría pensar que “actividad económica” no podría coincidir con lo previsto por el Derecho Privado interno de cada Estado miembro de la Unión Europea. No obstante, lo

³²³ Nótese que, en lengua inglesa, se ha cambiado el término para referirse a “a título oneroso”, pasando de “against payment” a “for consideration”. No obstante, en otras lenguas se ha mantenido igual, como es el caso de la versión italiana con “a titolo oneroso”.

³²⁴ Nos servirá como base de nuestro razonamiento jurídico la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, de 5 de febrero de 1981, Asunto 154/80. Ante la inexistencia de una versión española (*vid.* <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A61980CJ0154>), la de lengua italiana será de grande utilidad para nuestro estudio, dada la similitud de términos. Para entender las conclusiones a las que se llegan en el cuerpo del texto, téngase en cuenta lo siguiente: los párrafos 10 y 11 de la Sentencia, en su versión italiana, citan al artículo 8 a) de la Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido, así como su Anexo A, donde se habla de “contravalore” -“contravalor”- y “corrispettivo” -“contraprestación”-. Según este anexo, el controvalor sería la contraprestación en la que habría que incluir también gastos accesorios. Se afirma que “corrispettivo” es “contraprestación” en italiano por la comparación de estos términos entre la actual Directiva IVA en sus versiones italiana y española.

³²⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, de 5 de febrero de 1981, Asunto 154/80, párrafos 13 y 14.

³²⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, de 1 de abril de 1982, Asunto 89/81, párrafo 13; resolución que ya ha sido citada a la hora de tratar el aspecto profesional del elemento subjetivo del hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

anterior no es un problema de cara a la Directiva IVA, puesto que, en su artículo 132, referido a las exenciones en materia de actividades de interés general, una de ellas circunscribe su aplicación a los entes *non profit*³²⁷.

Pues bien, dado que menciona la expresión “actividad económica” el primer apartado del artículo 9.1 de la Directiva IVA, su apartado segundo ha dotado de contenido a la misma estipulando que habrá de reputarse como tal a la prestación de servicios, dentro de un elenco de otras muchas actividades, incluyéndose las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular, también habrá de considerarse como actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Ahora bien, si bien nada se dice en la Directiva IVA sobre la tributación de las actividades ilegales, ha sido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el que ha interpretado que de la regulación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido se deduce que no se someterán a tributación por este impuesto las actividades que sean contrarias al Ordenamiento jurídico, con los matices que se verán a continuación.

Para entender la cuestión de las actividades ilícitas y las prestaciones de servicios -así como la entrega de bienes-, hay que ponerlo en relación con el principio de neutralidad fiscal, siendo jurisprudencia europea asentada. En virtud del citado principio, en sede de la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido, no se puede realizar, de forma generalizada, una distinción entre operaciones lícitas y operaciones ilícitas³²⁸. Lo anterior equivale a afirmar que el hecho de que una determinada actuación pueda calificarse como merecedora de represión no tiene como consecuencia directa, simple y llanamente por esa calificación, la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido. Se requerirá un elemento adicional a que sea calificado como ilícito ese comportamiento, y es que ha de quedar excluida cualquier competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito debido a las características especiales de determinadas prestaciones -o mercancías para el caso de la entrega de bienes-³²⁹.

MENÉNDEZ MORENO recuerda que ejercer una actividad de naturaleza empresarial con carácter complementario no es óbice en la existencia de la actividad económica que esté dirigida a obtener ingresos de carácter continuados en el tiempo, en el sentido del artículo 9.1 de la Directiva IVA³³⁰.

Asentado lo anterior, se pasa al análisis del artículo 2.1 c) de la Directiva IVA con el término de “prestación de servicios”, el cual hay que estudiar en el marco del Capítulo 3 “Prestaciones de servicios” del Título IV “Hecho imponible” del citado acto de la Unión, donde se va a hacer también referencia a la expresión “a título oneroso”, de ahí que haya sido necesaria su delimitación conceptual previamente.

³²⁷ B. TERRA y J. KAJUS, *A Guide to European VAT Directives*, vol. I, *cit.*, p. 338.

³²⁸ *Cfr.* M. ÁLVAREZ SUSO, “El gravamen en el IVA de las actividades irregulares e ilícitas. Un viejo debate de reciente actualidad”, en *Quincena Fiscal*, n. 22, 2014, pp. 11 y ss. -versión online-.

³²⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 29 de junio de 1999, Asunto C-158/98, párrafo 21. El caso aborda la siguiente situación: existe un local, arrendado, en el cual se llevan a cabo actividades que son contrarias al Ordenamiento jurídico de un Estado miembro -en particular, son constitutivas de infracción penal; surge, pues, la cuestión de si el arrendamiento de un local constituye una actividad económica sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Para el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no solamente hay que tener en cuenta para determinar que una actividad es ilícita y no sujeta al mencionado impuesto que la actividad que se esté ejerciendo en el local arrendado sea perseguida por la maquinaria represivo-penal de un Estado miembro de la Unión, sino que, como se ha apuntado, ello no modificaría el carácter económico del arrendamiento, así como tampoco impide la existencia de competencia en este sector, incluso entre las actividades lícitas e ilícitas. Por lo tanto, en el supuesto de autos, si se determinase la no sujeción del arrendamiento al Impuesto sobre el Valor Añadido, se conculcaría el principio de neutralidad fiscal del sistema del IVA (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 29 de junio de 1999, Asunto C-158/98, párrafo 22).

³³⁰ A. MENÉNDEZ MORENO, “El concepto de actividad económica en el IVA, según la reciente jurisprudencia del TJUE (y II). (Con una propuesta de sistematización e interpretación de las características configuradoras de dicho concepto)”, en *Quincena Fiscal*, n. 21, 2016, p. 3 -versión online-; en relación a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 2 de junio de 2016, Asunto C-263/15, apartados 33 a 35, en la que una de las partes del litigio está constituida por “sociedades mercantiles sin ánimo de lucro” que solamente ejercen actividades económicas de naturaleza empresarial con carácter complementario.

La definición de “prestación de servicios” se realiza a través de una cláusula de cierre, en el sentido de que será prestación de servicios toda operación que no pueda encuadrarse en el hecho imponible “entrega de bienes”, tal y como dispone el artículo 24.1 de la Directiva IVA³³¹, debiendo entender que, por exclusión, también será prestación de servicios la operación que no pueda subsumirse en las otras modalidades de hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, es decir, “adquisición intracomunitaria de bienes”³³² e “importaciones”³³³.

Así las cosas, la definición legal contenida en la Directiva IVA es una cláusula residual en la que se habrá de entender que comprende toda operación que no sea una entrega de bienes -ni una adquisición intracomunitaria de bienes ni tampoco importación-.

El concepto de entrega de bienes *ex* artículo 14 de la Directiva es la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. A lo largo del Capítulo 1, que es el que dedica el Título IV a las entregas de bienes, el legislador europeo realiza distintas matizaciones sobre qué operaciones habrán de ser consideradas como entregas de bienes -*v. gr.* operaciones que traten elementos como la electricidad o el agua habrán de ser considerados como bienes tangibles³³⁴, es decir, corporales- o bien otras operaciones en las que, de forma potestativa, los Estados miembros pueden considerarse como entregas de bienes -por ejemplo, las entregas de ciertas obras en inmuebles³³⁵-.

El artículo 24.2 de la Directiva IVA ofrece una noción sobre lo que se debe entender por servicios de telecomunicación, lo que pone de manifiesto que es un sector cuya tributación interesa a la Unión Europea: “servicios relativos a la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza mediante hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluida la correspondiente transferencia y concesión del derecho de utilización de los medios para tal transmisión, emisión o recepción, incluido el acceso a las redes de información mundiales”.

Continúa el citado acto de la Unión a través de la enumeración de tres supuestos específicos de prestación de servicios, supuestos que no constituyen un *numerus clausus*, por lo que debemos entender que este precepto tiene como finalidad aclarar ciertos supuestos que podrían generar ciertas dudas interpretativas sobre su encuadre en el hecho imponible de prestación de servicios. En particular, el artículo 25 de la Directiva IVA hace referencia expresa a los siguientes: ceder bienes incorpóreos, estén o no representados mediante título³³⁶; una obligación de no hacer³³⁷, así como una obligación de no tolerar determinados actos o

³³¹ M. BEGHIN, *Diritto tributario*, cit., pp. 727-729.

³³² Para GANDARILLAS MARTOS, en sede del hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, cabría distinguir entre tres supuestos -entrega de bienes, prestaciones de servicios e importaciones-, siendo para el autor la adquisición intracomunitaria de bienes un régimen transitorio cuya existencia se fundamenta en las diferentes alícuotas del impuesto en cada uno de los Estados miembros de la Unión Europea que podría conllevar distorsiones en el libre comercio de mercancías, servicios y capitales en la Unión (S. GANDARILLAS MARTOS, “El Impuesto sobre el Valor Añadido: concepto y fundamento. Sujeto pasivo. Hecho imponible. Base imponible. Exenciones. Tipo impositivo. Gestión del impuesto”, en I. HUERTA GARICANO y A. MILLÁN HERRANDIS (coords.), *Fundamentos de Derecho Tributario*, cit., p. 304).

³³³ R. CALVO ORTEGA y J. CALVO VÉRGEZ, *Curso de Derecho Financiero*, cit., p. 412.

³³⁴ Artículo 15.1 de la Directiva IVA.

³³⁵ Artículo 14.3 de la Directiva IVA.

³³⁶ Un ejemplo sería si el supuesto en que una sociedad que se encuentre establecida en un Estado miembro de la Unión Europea ceda, a título oneroso, a una compañía de seguros que esté establecida fuera del territorio europeo, esto es, en un tercer Estado, una cartera de contratos de reaseguro de vida, con la consecuencia de que esta última se subrogue en el conjunto de los derechos y obligaciones derivados de dichos contratos con el consentimiento de todos los tomadores (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 22 de octubre de 2009, Asunto C-242/08, párrafos 22 a 28; comentada en B. TERRA y J. KAJUS, *A Guide to European VAT Directives*, vol. I, cit., pp. 874 y ss.).

³³⁷ Piénsese en la introducción en un contrato de una previsión específica en que el proveedor de los servicios objeto del contrato se compromete a no ofrecerlos a un competidor del cliente, pudiendo asemejarse a las cláusulas de exclusividad insertada en el contrato de abono a servicios de asesoramiento, por lo que no puede alterar el carácter imponible de dicho contrato, ya que se trata, en definitiva, de una obligación de no hacer (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre

situaciones; y también prestar un servicio después de que una autoridad pública lo haya requerido de forma coactiva o en su nombre o en los términos previstos por la Ley³³⁸.

Merece ser destacado el supuesto de autoconsumo de servicios, regulado en el artículo 26 de la Directiva IVA, que asimila al hecho imponible de la prestación de servicios tanto cuando se usen bienes que estén afectos a una empresa que hayan generado el derecho a la deducción total o parcial como cuando el sujeto pasivo preste servicios a título gratuito, siempre y cuando, en ambos casos, sirvan para las necesidades particulares del sujeto pasivo o para las de su personal, o, incluso en términos más genéricos, para finalidades ajenas a la empresa³³⁹. Como bien señala TESAURO, no existe en estos dos supuestos contraprestación. No obstante, la Directiva IVA ha decidido someter a imposición ambas operaciones, asimilándolas a prestaciones de servicios en el sentido de esta Directiva, con el fin de que no se rompa el sistema de funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido³⁴⁰.

Dicho de otro modo, si no existiese este precepto, el uso de estos bienes o la prestación de servicios a título gratuito, por parte del sujeto pasivo, para un uso no comercial, no quedaría sometido a tributación; ahora bien, en ambos supuestos, el empresario o profesional está actuando como consumidor final y, atendiendo a la dinámica funcional del Impuesto sobre el Valor Añadido, es el consumidor final el que ha de soportar el impuesto -recuérdese que el objeto material es el consumo-. Así las cosas, para evitar distorsiones, se ha de someter a imposición estos supuestos de autoconsumo, de ahí que la Directiva IVA hable de casos que se asimilan a las prestaciones de servicios a título oneroso. Téngase en cuenta que se permite que los Estados miembros actúen de otra forma con la condición expresa de que no se distorsione la competencia.

Además, el artículo 27 de la Directiva IVA también permite la posibilidad de que los Estados miembros, previa consultar al Comité del IVA, asimilen al concepto del citado acto de la Unión de prestación de servicios a título oneroso aquellas prestaciones de servicios realizadas por un sujeto pasivo para las necesidades de su empresa en los supuestos en que la prestación de ese mismo servicio, por parte de otro sujeto pasivo, no le concediese el derecho a la deducción total del Impuesto sobre el Valor Añadido, todo ello con la finalidad de evitar distorsiones de la competencia.

En este sentido, la Comisión ha puesto de manifiesto que los Estados miembros no han hecho mucho uso de esta previsión normativa. Su aplicación plantea cierta problemática técnica, como el riesgo de doble imposición o de imposición en cascada. Es por ello que lo que se considera autoprestación a los servicios transfronterizos requeriría el correspondiente derecho a deducir el impuesto soportado en otro lugar o, alternativamente, la limitación del impuesto sobre la autoprestación en relación a la parte del valor de los servicios que aún no haya estado efectivamente sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en otro lugar.

Es más, llega a plantearse la citada institución de la Unión Europea si la búsqueda de la neutralidad con este tipo de propuesta podría traer como consecuencia un resultado excesivamente complicado y que llegase a ser desproporcionado. En caso de que se decida incluir en el ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido las operaciones entre sucursales situadas en jurisdicciones fiscales diferentes, con el fin de

de 2015, Asunto C-463/14, párrafo 42; comentada en B. TERRA y J. KAJUS, *A Guide to European VAT Directives*, vol. I, *cit.*, pp. 723 y ss.).

³³⁸ Un caso podría ser un mandato de gestión y representación que se encomiende a una determinada persona a través de un requerimiento coactivo de una autoridad pública (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 15 de abril de 2021, Asunto C-846/19, párrafo 39), por lo que el hecho de desempeñar unas determinadas funciones que hayan sido conferidas y reguladas mediante Ley por motivos de interés público no es relevante de cara a la determinación de si una actividad económica se puede entender como una prestación de servicios a título oneroso en el sentido expuesto en la Directiva IVA (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 2 de junio de 2016, Asunto C-263/15; apartado 42).

³³⁹ Para tratar de delimitar, en sentido negativo, el concepto de autoconsumo de servicios, no serían considerados como tales la entrega de vales de compra, de forma gratuita, a los empleados como incentivo cuando se realice dentro de un plan que tenga instaurado la empresa para la gratificación y recompensa a aquellos trabajadores que más rindan y tengan más méritos (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 17 de noviembre de 2022, Asunto C-607/20).

³⁴⁰ F. TESAURO (edición actualizada por A. CONTRINO y M. C. FREGNI), *Istituzioni di Diritto Tributario. 2 -Parte Speciale*, *cit.*, pp. 235-236.

limitar las posibilidades de fraude, tal vez debería limitarse a las operaciones con Estados no pertenecientes a la Unión Europea. Piénsese que está sobre la mesa una cuestión técnica como es que, dado que las transacciones entre partes vinculadas de una misma no siempre se basan en facturas, puede resultar difícil aplicar el impuesto de forma coherente. Los países que gravan estas transacciones suelen hacerlo, por coherencia, con las normas sobre precios de transferencia, una solución que parece funcionar bien en la práctica³⁴¹.

Otro supuesto de importancia está previsto en el artículo 28 de la Directiva IVA, que plantea un hecho imponible específico: la mediación en una prestación de servicios por parte de un sujeto pasivo que actúa en nombre propio y por cuenta ajena habrá de ser entendida como que este sujeto pasivo ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate. De esta forma, entiende el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que, a través de este precepto, se crea una ficción jurídica, afectando a la totalidad de servicios³⁴², en virtud de la cual existen dos prestaciones de servicios, que son idénticas y que se realizan de forma consecutiva, en la que, por una parte, en un primer momento, hay una prestación de servicios en la que el operador que actúa de intermediario -el comisionista- recibe los servicios del operador por cuya cuenta actúa -el comitente-, y, por otra parte, posteriormente, el operador que actúa de intermediario -el comisionista- presta los servicios personalmente al cliente.

Así las cosas, se ha de interpretar el artículo 28 de la Directiva IVA en el sentido de que, en una prestación de servicios, el sujeto pasivo que actúe como intermediario o mediador en nombre propio y por cuenta ajena habrá de ser considerado como prestador de servicios³⁴³.

Por último, la delimitación del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible finaliza señalando que la posibilidad que tienen los Estados miembros para que consideren que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente será igualmente aplicable no sólo a las entregas de bienes -artículo 19-, sino también al hecho imponible de las prestaciones de servicios, *ex* artículo 29 de la Directiva IVA.

En este sentido, ha sido de nuevo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el que, a través de sus resoluciones, ha tratado de dotar de un mayor contenido preciso a este precepto. Con respecto a su finalidad, trata de simplificar la transmisión de una empresa, así como una parte de ésta, sin que el beneficiario soporte una carga fiscal desmesurada que, todo sea dicho, recuperaría después ejerciendo una deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado. No obstante, téngase en cuenta que cabe la posibilidad de que el importe de este impuesto que debiese anticipar por la operación de transmisión sea bastante elevado en relación con los recursos de la empresa en cuestión³⁴⁴.

La definición que han dado los jueces europeos de “transmisión de una universalidad total o parcial de bienes” es que se transmite un establecimiento mercantil o una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporeales, que, de forma conjunta, constituyan una empresa o una

³⁴¹ B. TERRA y J. KAJUS, *A Guide to European VAT Directives*, vol. I, *cit.*, p. 474, en relación a Comisión Europea, *Commission Staff Working Document: Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system* {COM(2010) 695 final}, SEC(2010) 1455 final, 2010, pp. 98-99. Disponible online <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010SC1455>

³⁴² Como ya ha venido reiterando la jurisprudencia europea. En este sentido, póngase como ejemplo la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 14 de julio de 2011, Asunto C-464/10, apartado 43.

³⁴³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 28 de febrero de 2023, Asunto C-695/20, apartados 53-55. Sobre esta consideración, en relación a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 21 de enero de 2021, Asunto C-501/19, *vid.* J. BAS SORIA, “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2021 y su aplicación práctica en nuestro país”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n. 470, 2022, pp. 47-48.

³⁴⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 27 de noviembre de 2003, Asunto C-497/01, apartados 39 y 41; y Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 10 de noviembre de 2011, Asunto C-444/10, apartado 23.

parte de ésta capaz de constituir una actividad económica autónoma. Por lo tanto, no se habría de entender que se incluye en la noción anterior la mera cesión de bienes, como pueden ser las existencias³⁴⁵.

Ahora bien, pongamos como ejemplo la transmisión de participaciones, para ver si se podría subsumir en la definición anterior y, por tanto, en el artículo 29 de la Directiva IVA. Lo que se ha manifestado en relación a la finalidad del mencionado precepto no va a tener incidencia en la cesión de participaciones en dos de las situaciones que pueden darse: la primera es que la mera cesión -así como la adquisición o tenencia- de participaciones no constituye una actividad económica sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que no constituye una explotación de un bien con la finalidad de que se obtengan ingresos continuados en el tiempo; y la segunda es que esté sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido si la cesión de participaciones se realiza con el objetivo de intervenir directa o indirectamente en la gestión de sociedad en la que se produce la adquisición de participaciones. Tanto en la primera situación como en la segunda el adquirente de las participaciones no va a soportar el Impuesto sobre el Valor Añadido³⁴⁶.

Es más, el hecho de que se ceda el 30% de las participaciones de una sociedad no se puede entender como una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes en el sentido del artículo 29 de la Directiva IVA, puesto que una participación en una entidad de este calibre conlleva unos derechos limitados sobre la entidad³⁴⁷.

Pues bien, se ha de añadir que la jurisprudencia europea ha sentenciado que la verificación de que una prestación de servicios ha sido llevada a cabo a cambio de una remuneración y, por ende, constituye una actividad económica se ha de realizar a través de la totalidad de las condiciones en que la prestación de servicios se ha ejecutado³⁴⁸.

A continuación, se procede al análisis de las exenciones previstas en la Directiva IVA³⁴⁹, es decir, de aquellas situaciones en que el sujeto pasivo ha realizado el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero el legislador ha decidido que no va a hacer surgir la obligación tributaria principal -pago del impuesto-³⁵⁰, localizadas en su Título IX "Exenciones". Con carácter general, las exenciones se agrupan en función de la naturaleza o la tipología de la actividad, es decir, son objetivas. No obstante, también se hace mención en una de esas exenciones, las relacionadas con actividades de interés general, a entidades sin ánimo de lucro; dicho de otro modo, también van a ser éstas unas exenciones de naturaleza subjetiva, teniendo un gran interés para nuestro estudio.

Como premisa, se ha de señalar que toda exención prevista en el Título IX de la Directiva IVA será aplicada sin perjuicio de lo que dispongan otros preceptos comunitarios y atendiendo a las condiciones que los Estados miembros, a través de sus Ordenamientos jurídicos domésticos, dispongan con la finalidad, por un lado, de que se apliquen estas exenciones de una forma correcta y sencilla, y, por otro lado, de evitar toda situación de fraude, evasión o abuso³⁵¹. En cualquier caso, TERRA y KAJUS recuerdan que esas condiciones definidas por los Estados miembros no podrán, en ningún caso, afectar la materia -ni el efecto directo- de las exenciones. Es jurisprudencia asentada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que las exenciones de la Directiva IVA han de ser interpretadas de forma estricta.

³⁴⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 27 de noviembre de 2003, Asunto C-497/01, apartado 37.

³⁴⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 30 de mayo de 2013, Asunto C-651/11, apartados 29 a 43.

³⁴⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 30 de mayo de 2013, Asunto C-651/11, apartados 38 a 40.

³⁴⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 12 de mayo de 2016, Asunto C-520/14, apartado 30, en I. MARTÍN DÉGANO, "La actividad promocional de las fundaciones públicas y el IVA", en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 467, 2022, pp. 26-27.

³⁴⁹ Vid. F. MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, G. Giapicchelli Editore, Turín, 2013.

³⁵⁰ F. TESAURO (edición actualizada por A. CONTRINO y M. C. FREGNI), *Istituzioni di Diritto Tributario. 2 -Parte Speciale*, cit., p. 237.

³⁵¹ Artículo 131 de la Directiva IVA.

Centrándonos en las exenciones relativas a ciertas actividades de interés general, éstas no generan el derecho a deducir las cuotas soportadas en el ejercicio de la actividad exenta³⁵². Las actividades a las que se refieren son, *grosso modo*, las siguientes -ámbito objetivo-, ex artículo 132.1 de la Directiva IVA: servicios postales; hospitalización y asistencia sanitaria; asistencia a personas físicas en el ejercicio de actividades médicas y sanitarias; entregas de órganos, sangre y leche humanos; servicios de prótesis dentales; aquéllas realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, proporcionando a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de tal actividad; aquéllas relacionadas con la asistencia social y la Seguridad Social; aquéllas que estén relacionadas con la protección de la infancia y la juventud; educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como cualquier otra que guarde relación con éstas; clases dadas a título particular por docentes relacionadas con la enseñanza escolar o universitaria³⁵³; cesión de personal para determinadas actividades -como educación o Sanidad-; determinadas prestaciones de servicios que se facilitan a los miembros de organizaciones sin fines lucrativos mediante una cotización prevista en sus estatutos; aquéllas relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física; los servicios culturales; las prestaciones de servicios y las entregas de bienes realizadas por los organismos cuyas operaciones estén exentas -en particular, hospitalización y asistencia sanitaria, asistencia social y Seguridad Social, protección de la infancia y la juventud, educación, prestaciones de servicios facilitadas y en interés de los miembros de organismos sin fines lucrativos, deporte y educación física y servicios culturales- con ocasión de manifestaciones destinadas a aportarles un apoyo financiero y organizadas en su exclusivo beneficio, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia y pudiendo los Estados miembros establecer restricciones en este sentido - como el número de manifestaciones o la cuantía de los ingresos que origine un derecho a la exención-; transporte de enfermos o heridos; y actividades no comerciales de organismos públicos de radiotelevisión.

Conviene matizar una serie de conceptos a los que la jurisprudencia europea ha dotado de contenido y que guardan bastante importancia en relación a la temática objeto de estudio. Se puede destacar, de las distintas fórmulas empleadas por el legislador europeo, “organismos sin fin lucrativo”, para ver si para el Derecho de la Unión Europea, en este concepto, podrían encajar las fundaciones, dada la tradición italiana y española de Derecho Privado de denominar las fundaciones como entes sin ánimo de lucro. Todas esas fórmulas se recogen de forma expresa en el artículo 132 de la Directiva IVA, que enumera las exenciones en sede de determinadas actividades de interés general. Y es que el legislador europeo ha pretendido que, como se apuntaba *supra*, para poder considerar exenta una actividad específica que es de interés general también se tenga en cuenta un elemento subjetivo, es decir, el ente que presta ese servicio que es una actividad de interés general. Nos va a interesar aquellos conceptos que pudieren parecer, *a priori*, conceptos jurídicos indeterminados. De nuevo, será el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el que ayude a arrojar luz aclarando su definición.

Como bien señala CORDERO GONZÁLEZ, una de las características fundamentales del Impuesto sobre el Valor Añadido es la generalidad de su aplicación. En consecuencia, la existencia de un elenco importante de supuestos exentos contravendría con esta característica³⁵⁴. Es por ello que entendemos que el legislador, en relación a las exenciones que nos van a interesar de cara a nuestro estudio, aquéllas que se

³⁵² B. TERRA y J. KAJUS, *A Guide to European VAT Directives*, vol. I, *cit.*, pp. 817-819.

³⁵³ La exención por educación -letra i)- tiene un alcance y contenido distintos que la exención por clases particulares -letra j)-. Cfr. A. BLÁZQUEZ LIDOY, “La inaplazable reforma de la exención por educación en el IVA (art. 20.uno.9). Consideraciones de lege ferenda (I)”, en *Quincena Fiscal*, n. 6, 2014, p. 18 -versión online-, en relación a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 21 de febrero de 2013, Asunto C-18/12.

³⁵⁴ E. M. CORDERO GONZÁLEZ, “IX. El Impuesto sobre el Valor Añadido”, en J. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, P. M. HERRERA MOLINA y V. A. GARCÍA MORENO (dirs.), *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*, 20ª ed., Aranzadi, Cizur Menor, 2023, p. 651.

refieren a determinadas actividades de interés general, ha querido justificar la quiebra de la tributación de estas prestaciones de servicios que deberían generar el nacimiento de la obligación tributaria principal.

Téngase en cuenta que ya se había señalado que, en materia de exenciones, los conceptos han de ser interpretados de forma estricta. Pues, además, los términos del artículo 132 de la Directiva IVA constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión Europea, debiendo interpretarse atendiendo al conjunto de versiones lingüísticas y no de forma aislada para conseguir, así, evitar divergencias en la aplicación de este impuesto en los distintos Estados miembros³⁵⁵.

Comenzando con las prestaciones de hospitalización, asistencia sanitaria y otras relacionadas con éstas³⁵⁶, se hace mención a “entidades en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos [entidades de Derecho Público]”. Los Estados miembros pueden tener en cuenta como criterios válidos para encuadrar un determinado sujeto en esta categoría los siguientes: si se prestan estos servicios en virtud de convenios celebrados con autoridades públicas de ese Estado miembro, a precios que hayan sido previamente fijados por los citados convenios y cuyo coste lo asumen, parcialmente, las instituciones de Seguridad Social del referido Estado miembro³⁵⁷.

Cuando se hace referencia por parte de la Directiva IVA a “prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta, o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo”³⁵⁸ ha de entenderse en el sentido de que la exención resultará aplicable cuando estas agrupaciones autónomas de personas realicen prestaciones que contribuyan, de forma directa, al ejercicio de cualquiera de las actividades exentas de interés general que aparezcan en el elenco de las exenciones del artículo 132 de la Directiva IVA³⁵⁹.

En relación a “organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social”³⁶⁰, ha manifestado en numerosas ocasiones el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que el hecho de una actividad tenga carácter comercial no niega, en sede de exenciones, la naturaleza de interés general de esa actividad. Éste es un aspecto crucial, dado que las fundaciones pueden prestar servicios también en forma de actividad empresarial. De esta forma, el hecho de una actividad específica de prestación de servicios se ejerza a través de una actividad de empresa no excluye la aplicación de las exenciones del artículo 132 de la Directiva IVA³⁶¹.

Además, ha manifestado que no cabe una interpretación restrictiva del concepto de “organismo”, donde se subsumen también las entidades privadas con ánimo de lucro, por lo que no hay que excluirlas como organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social.

Se cierra este concepto con la referencia al siguiente término a analizar: “organismo sin fin lucrativo”³⁶². Ello es así porque, cuando la Directiva IVA ha pretendido que, de forma expresa, específicas actividades de entidades sin ánimo de lucro quedaran exentas, ha incluido a estos entes que no persiguen el lucro de forma expresa³⁶³.

Lo anterior no es óbice para que la Directiva, vía apartado a) del artículo 133, haya facultado a los Estados miembros a que en determinadas exenciones del artículo 132.1³⁶⁴ puedan incluir como uno de los requisitos para poder aplicar esas exenciones que las entidades que no sean de Derecho Público no hayan de perseguir

³⁵⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 21 de febrero de 2013, Asunto C-18/12, apartado 17.

³⁵⁶ Artículo 132.1 b) de la Directiva IVA.

³⁵⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 5 de marzo de 2020, Asunto C-211/18, apartado 32.

³⁵⁸ Artículo 132.1 f) de la Directiva IVA.

³⁵⁹ B. TERRA y J. KAJUS, *A Guide to European VAT Directives*, vol. I, cit., pp. 837 y ss.

³⁶⁰ Artículo 132.1, g) y h), de la Directiva IVA.

³⁶¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de abril de 2000, Asunto C-144/00, apartado 38.

³⁶² Artículo 132.1, l) y m), de la Directiva IVA.

³⁶³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 26 de mayo de 2005, Asunto C-498/03, apartado 38.

³⁶⁴ Letras b), g), h), i), l), m) y n): se trata de exenciones, algunas de ellas, donde se prevé expresamente a los organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social.

la consecución sistemática de beneficios, sin posibilidad de distribución, debiéndose destinar al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones realizadas. Entiende el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que el alcance de la finalidad en relación al superávit tendrá igual sentido tanto en las exenciones que han de ser realizadas por organismos sin finalidad lucrativa como en el requisito potestativo que pueden añadir los Estados miembros a determinadas exenciones del artículo 132.1 *ex* apartado a) del artículo 133 de la Directiva IVA³⁶⁵.

Con lo anterior se quiere poner de manifiesto que los organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social, tal y como ha venido señalando la jurisprudencia europea, pueden tratarse no solamente de entes sin ánimo de lucro, sino también de entidades que no sean de Derecho Privado que sí que tengan ánimo de lucro. Cuestión distinta es que un Estado miembro decida añadir el requisito de la prohibición de reparto de beneficios entre los socios de la entidad a las exenciones que han de ser realizadas por organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social; este requisito potestativo tiene igual contenido que el término “organismo sin fin lucrativo” -prohibición de reparto de beneficios entre los socios del organismo-.

Efectivamente, ahondando en ello, que una entidad sin fines lucrativos obtenga sistemáticamente superávit no excluye su naturaleza de ausencia de persecución del lucro, si después el dinero excedente lo destina a la ejecución de sus prestaciones. Por lo tanto, la aspiración de la entidad no puede ser la obtención de beneficios para que éstos sean repartidos entre sus socios, como es lo consustancial a cualquier sociedad. Además, ha de tenerse en cuenta la totalidad de actividades que realiza para poder discernir si tiene o no fin lucrativo³⁶⁶.

Como se ha manifestado, en idéntico sentido se ha de interpretar el apartado a) del artículo 133, en cuanto uno de los requisitos potestativos que pueden imponer los Estados miembros a las entidades que no sean de Derecho Público en relación a determinadas exenciones del artículo 132.1 -letras b), g), h), i), l), m) y n)-, como se verá después; es decir, que no se repartan los beneficios entre sus socios, sino que, en el caso de que exista superávit, se destine a la ejecución de las prestaciones que realice.

Ahora bien, en el momento de la disolución de un ente sin finalidad lucrativa, tampoco se debe destinar los posibles beneficios obtenidos tras disolverse porque, en definitiva, sus miembros se estarían aprovechando de estos beneficios, unidos a las ventajas del estatus de entidad sin finalidad lucrativa -como es que determinadas actividades contempladas por la Directiva IVA estén exentas cuando sean prestadas por este tipo de organismos-.

Llega a ofrecer una definición más específica, entendiéndose por organismo sin finalidad lucrativa al ente cuya masa patrimonial tiene como destino continuado la consecución de su objeto social y que, en la línea de lo que se acaba de afirmar, no puede ser transmitida esa masa patrimonial a sus miembros después de disolverse en tanto en cuanto exceda del valor de las participaciones en el capital desembolsadas por dichos miembros y del valor de mercado de las aportaciones en especie realizadas por éstos³⁶⁷.

Aclarados los conceptos anteriores, y teniendo siempre las fundaciones como prisma para analizar los preceptos de las exenciones de la Directiva IVA, hay que analizar el artículo 133 del citado acto de la Unión. La Directiva permite a los Estados miembros que puedan restringir la concesión de determinadas exenciones a organismos que no sean de Derecho Público. Se trata de las exenciones referidas a los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, asistencia social y seguridad social, protección de la infancia y la

³⁶⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 21 de marzo de 2002, Asunto C-174/00, apartados 32 a 35; más actualmente, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 10 de diciembre de 2020, Asunto C-488/18, apartados 48 y 49.

³⁶⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 21 de marzo de 2002, Asunto C-174/00, apartados 21 y 22.

³⁶⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 10 de diciembre de 2020, Asunto C-488/18, apartados 46 a 52.

juventud, educación y formación, prestaciones de servicios facilitadas a sus miembros en interés colectivo de éstos, deporte y educación física y servicios culturales³⁶⁸.

En particular, se pueden limitar esas exenciones al cumplimiento de uno o varios de los siguientes requisitos: no obtención sistemática de beneficios ni su posterior distribución entre los socios -ya analizado *supra*-; la gestión de estos organismos no puede realizarse por ninguna persona que de forma directa o indirecta tuviera interés en la explotación de los servicios mencionados; se habrán de aplicar unos precios autorizados por las autoridades públicas o que no sean superiores a dichos precios o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de autorización de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido; el último requisito que se prevé es que esas exenciones no han de crear distorsiones en la competencia³⁶⁹ en relación con las actividades de las empresas comerciales que sí quedan sujetas al impuesto.

Ahora bien, estas exenciones a las que se acaban de hacer referencia no resultarán de aplicación por dos causas: bien porque esas operaciones no sean indispensables para la realización de operaciones exentas, bien porque esas operaciones estuvieran esencialmente destinadas a que el organismo obtuviese ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido³⁷⁰.

Después, existen otras exenciones a las que pueden acogerse las fundaciones, siempre y cuando se den los requisitos establecidos por la normativa reguladora del impuesto³⁷¹. Con ello se pretende poner de relieve que la subjetividad entra de lleno en el campo de las exenciones del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se trata de actividades de interés general, siendo consciente el legislador europeo de que este tipo de prestaciones son realizadas por entes sin ánimo de lucro, como las fundaciones.

3.7. Criterio de localización del servicio prestado por parte de una fundación: el lugar en que se ha de entender realizada la operación a efectos fiscales

El Título V de la Directiva IVA lleva como título “Lugar de realización del hecho imponible”. Va a entrar en juego cuando en la operación pudieran estar involucradas jurisdicciones de distintos Estados miembros³⁷². La individuación del territorio en el que se haya producido la operación es crucial porque será en ese lugar donde tributaría³⁷³.

Determinar, pues, el territorio en que se produce el hecho imponible puede ocasionar conflictos de competencia entre los Estados miembros. Es por ello que la Directiva IVA trata de poner claridad al asunto con unas reglas de localización ciertas, especialmente cuando se trata de prestaciones de servicios³⁷⁴. De esta forma, se evitan, por un lado, supuestos de doble imposición, y, por otro, supuestos que escapen al fisco³⁷⁵.

Se podría definir como el sitio en el que el servicio de que se trate esté destinado a realizarse. Los criterios usados por el legislador europeo no van a atender solamente a la tipología del servicio que se haya prestado, sino que, además, se habrá de atender a la tipología de cliente de ese servicio prestado, esto es, el que recibe la prestación del servicio.

Así las cosas, como norma general, por un lado, el lugar de realización de un servicio cuyo cliente es una empresa será el lugar del cliente y, por lo tanto, el lugar del cliente será el Estado en que se haya de gravar la

³⁶⁸ Exenciones del artículo 132.1, letras b), g), h), i), l), m) y n), de la Directiva IVA.

³⁶⁹ Sobre la jurisprudencia europea en sede de distorsiones de la competencia y exenciones, *cfr.* J. SÁENZ DE OLAZAGOITIA DÍAZ DE CERIO, “IVA, exenciones y distorsiones de la competencia (20.Uno.6º); o cómo la DGT parece manipular la jurisprudencia del TJUE”, en *Quincena Fiscal*, n. 8, 2014, pp. 9 y ss. -versión online-.

³⁷⁰ Artículo 134 de la Directiva IVA.

³⁷¹ Artículos 135 y siguientes de la Directiva IVA.

³⁷² B. TERRA y J. KAJUS, *A Guide to European VAT Directives*, vol. I, *cit.*, p. 519.

³⁷³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 30 de abril de 2015, Asunto C-97/14, apartado 31.

³⁷⁴ Considerando 17 de la Directiva IVA.

³⁷⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 30 de abril de 2015, Asunto C-97/14, apartado 32.

operación, según el artículo 44 de la Directiva IVA. Por otro lado, el lugar de realización de un servicio cuyo cliente es un particular será el lugar del proveedor -es decir, el lugar del prestador del servicio- y, por lo tanto, el lugar del proveedor será el Estado en que haya de tributar esa operación, tal y como dispone el artículo 45.

No obstante, la Directiva IVA ha previsto ciertas excepciones a esta regla general con un objetivo claro, como es asegurarse que la operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, esto es, en nuestro caso, la prestación del servicio, se someta a imposición en el sitio en que efectivamente se disfrute: como pueden ser aquellos servicios que estén vinculados a las operaciones inmobiliarias; el transporte de pasajeros; las actividades relacionadas con la cultura, el deporte, la educación y el ocio; o los servicios de restauración, entre otros.

La determinación del lugar de realización del hecho imponible es una cuestión problemática en la práctica³⁷⁶. No obstante, centrarnos en ella desbordaría la finalidad de este estudio, que no es otro que el análisis de los distintos elementos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el marco de su temática principal: la prestación de servicios por parte de fundaciones inclusive cuando se realizan bajo forma de actividad de empresa.

Como se decía, después de la norma general, denominadas por la Directiva IVA como “disposiciones generales”, se establecen toda una serie de reglas especiales -o “disposiciones particulares” según el citado acto de la Unión-. A título de ejemplo, se puede mencionar, sin ánimo de exhaustividad, aquellos servicios que se presten por un intermediario, en nombre de otra persona y por cuenta ajena, a una persona que no sea sujeto pasivo -por ejemplo, un particular-, los cuales se entenderán realizados en el lugar en que se haya producido la operación subyacente; o también los servicios relacionados con bienes inmuebles, los cuales habrán de entenderse prestados donde radique físicamente el bien raíz.

Pues bien, estas reglas o disposiciones especiales generan certeza a ciertas operaciones para asegurar su efectiva y adecuada tributación, como se ha dicho, si bien nuestra atención va a recaer sobre el artículo 59 *bis*. Éste trata de evitar casos de doble imposición, no imposición y distorsión de la competencia. Para ello, dota a los Estados miembros de la facultad de poder considerar, en relación a unas determinadas prestaciones de servicios -en concreto: a las normas generales; a las prestación de servicios y de servicios accesorios a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias o exposiciones; servicios de arrendamiento a corto plazo de un medio de transporte; servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión y electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos; así como servicios fuera de la Unión Europea a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo³⁷⁷- lo siguiente: bien que el lugar de prestación de cualesquiera o la totalidad de dichos servicios, que se halla en su territorio, está situado fuera de la Unión, siempre que la utilización o la explotación efectivas de los servicios se lleven a cabo fuera de la Unión Europea; bien que el lugar de prestación de cualesquiera o la totalidad de dichos servicios o de algunos de ellos, que se halla fuera de la Unión, está situado en su territorio, siempre que la utilización o la explotación efectivas de los servicios se lleven a cabo en su territorio.

SÁNCHEZ GALLARDO la ha calificado como una norma antifraude o antielusión³⁷⁸. Por su parte, este precepto ha sido denominado por LONGÁS LAFUENTE como cláusula de cierre del sistema de determinación del lugar en que se han realizado los servicios a efectos fiscales. Dicho de otro modo, son normas de conflicto que se fundamentan en el criterio de utilización o explotación efectivas fuera del territorio europeo o en el territorio del Estado miembro que las regule. Este último autor defiende que el hecho de haber configurado esta cláusula como norma de aplicación potestativa puede incluso causar el efecto contrario al que estaba previsto, preguntándose si, precisamente, los parámetros que recoge el citado artículo

³⁷⁶ Piénsese que el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido dedica una gran parte de su articulado a esta cuestión: desde el artículo 17 al 41.

³⁷⁷ En referencia a los artículos 44, 45, 54.1, 56, 58 y 59 de la Directiva IVA.

³⁷⁸ J. SÁNCHEZ GALLARDO, *IVA para expertos*, Francis Lefebvre, París, 2019, pp. 570 y ss.

59 bis -evitar doble imposición, no imposición y distorsiones de la competencia- habrían de reinar cuando se interprete y aplique por parte de los Estados miembros, respondiendo a la cuestión de forma afirmativa³⁷⁹.

Somos de la misma opinión del autor que se acaba de mencionar. A mayor abundamiento, tal y como se ha señalado en sede de exenciones, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea interpreta los conceptos insertados en los preceptos de la Directiva IVA atendiendo a la finalidad, es decir, que realiza también una interpretación teleológica.

3.8. Devengo y exigibilidad de las prestaciones de servicios realizadas por fundaciones

El Título VI de la Directiva IVA, *in primis*, distingue entre devengo y exigibilidad de cara al correcto funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido³⁸⁰. Así, el primer término haría referencia al “hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto”; por su parte, el segundo sería “el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse”. Se ha preferido ser literales porque, a nuestro entender, estas nociones no terminarían de ser extremadamente precisas.

En primer lugar, se considera que si se ha de criticar un elemento de un tributo por su imprecisión se ha de traer a colación sendos conceptos usados en la obra de SAINZ DE BUJANDA: una vez que se realiza el hecho imponible -esto es, que quedan integrados todos sus elementos, incluido el temporal-, el impuesto se devenga, que quiere decir que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal; no obstante lo anterior, que nazca la obligación tributaria principal no supone, necesariamente, que el ente público titular del derecho de crédito esté facultado justo desde ese preciso instante para exigir la prestación tributaria al contribuyente³⁸¹.

Es más, la definición que hace la Directiva IVA de “devengo” podría chocar, en parte, con la de “hecho imponible”, dado que, tomando en consideración el conjunto de elementos del tributo, el “hecho” correspondería con el hecho imponible. Además, con el devengo no surge de forma necesaria la exigibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que aquél no representaría las “condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto”, sino solamente el aspecto temporal y, tal y como después afirma la misma Directiva, ello no va a conllevar que el ente público acreedor de este impuesto lo vaya a exigir al sujeto pasivo.

Todo ello pondría de manifiesto la necesidad de reforma de ambos términos en pro de una mayor seguridad jurídica ante una normativa que se caracteriza por su complejidad tanto por el contenido como por el hecho que los Estados miembros tienen, en ciertas parcelas, libertad legislativa para desarrollar determinados aspectos. Máxime cuando la armonización de este elemento es una preocupación para el mismo legislador³⁸².

Asentado lo anterior, la regla general es que el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido tiene lugar y se hace exigible cuando se produzca la prestación del servicio³⁸³. Aquí se hace patente que el legislador europeo ha previsto una regla general en que devengo y exigibilidad coinciden en el mismo lapso temporal. Ahora bien, como se verá a continuación, se van a detallar toda una serie de supuestos en los que no van a coincidir devengo y exigibilidad.

³⁷⁹ A. LONGÁS LAFUENTE, “La regla de localización de los servicios en el IVA en función de su utilización o explotación efectiva”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n. 436, 2019, pp. 56-62.

³⁸⁰ *Vid.* G. FRANSONI, *Il momento impositivo nell'imposta sul Valore Aggiunto*, CEDAM, Padua, 2019.

³⁸¹ F. SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, vol. IV, *cit.*, pp. 378-379.

³⁸² Considerando 24 de la Directiva IVA.

³⁸³ Artículo 63 de la Directiva IVA.

Téngase en cuenta que se modificó el contenido del artículo 222 de la Directiva IVA³⁸⁴. Conviene hacer una precisión previa: en el supuesto de que se preste un servicio en el que el destinatario sea una persona sin condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido identificado a efectos de este impuesto, siendo un servicio al que resulte aplicable la regla general del lugar de realización del hecho imponible del artículo 44 -esto es, que el destinatario del servicio es un empresario o profesional- y en el que el prestador del servicio sea un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de ese Estado miembro, el deudor del Impuesto sobre el Valor Añadido será el mencionado destinatario, tal y como se establece en el artículo 196; se trata, en definitiva, del caso de las prestaciones de servicios intracomunitarias, o sea, el prestador del servicio es un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro diferente del Estado miembro del destinatario o cliente que también es empresario o profesional³⁸⁵.

Ahora sí, volviendo al artículo 222, cuando se dé la hipótesis del artículo 196, el legislador europeo ha obligado a que se hayan de expedir las facturas, como fecha máxima, el día 15 del mes siguiente al mes del devengo. Para el resto de casos de prestación de servicios, los Estados miembros tienen la facultad de imponer plazos a los sujetos pasivos para la expedición de la factura por el servicio prestado³⁸⁶.

En el supuesto de que una prestación de servicios dé lugar a pagos sucesivos, se entenderá efectuado el hecho imponible cuando terminen los periodos a los que se refieran o sean exigibles esos pagos. Por su parte, para las prestaciones de servicios intracomunitarias -las referidas al mencionado artículo 196 de la Directiva IVA- ejecutadas de forma ininterrumpida durante más de un año sin que hayan generado liquidaciones o pagos en ese periodo, habrá de entenderse que se habrá efectuado cuando acabe el año natural, esto es, el 31 de diciembre, siempre y cuando no finalice la prestación del servicio. Para el resto de prestaciones de servicios que tengan una duración determinada y que no sean las que tengan que ver con el artículo 196, el legislador europeo ha concedido a los Estados miembros libertad para que puedan considerar que se entiendan efectuadas cuando expire un plazo de un año³⁸⁷.

La redacción del 64 de la Directiva IVA es manifiestamente mejorable puesto que, si bien en el artículo 62, como se ha visto *supra*, el legislador europeo ha decidido distinguir entre devengo y exigibilidad, el artículo 64 utiliza como término “se considerarán efectuadas” en sus distintos párrafos y apartados. La pregunta inmediata es si considerarse efectuada la prestación equivale a ser exigible el impuesto por parte del ente público acreedor del mismo³⁸⁸. La conclusión, siguiendo una interpretación literal, el artículo 64 hace referencia a una casuística en concreto que va a seguir la regla general del artículo 63, es decir, que devengo y exigibilidad coinciden, pero que podría resultar difícil de determinar cuándo se entiende efectuada. Así las cosas, piénsese que, a lo largo del artículo 64, continuamente se hace referencia a cuándo se considerará un

³⁸⁴ Esta reforma legislativa se llevó a cabo a través del apartado 15 del artículo 1 de la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación.

³⁸⁵ E. M. CORDERO GONZÁLEZ, “IX. El Impuesto sobre el Valor Añadido”, en J. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, P. M. HERRERA MOLINA y V. A. GARCÍA MORENO (dirs.), *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*, cit., p. 650.

³⁸⁶ B. TERRA y J. KAJUS, *A Guide to European VAT Directives*, vol. I, cit., p. 625.

³⁸⁷ Artículo 64, apartado 1 así como los párrafos segundo y tercero del apartado 2, de la Directiva IVA.

³⁸⁸ Siguiendo el razonamiento empleado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, para interpretar un concepto de la Directiva IVA habrá que atender también a las otras traducciones. En particular, tomaremos como referencia la versión inglesa: “chargeable event” es el devengo, mientras que “chargeability” o la expresión “to become chargeability” harían referencia a la exigibilidad”. Se ha de señalar que en el artículo 64, tal y como sucede en la versión española, no hace referencia a ninguno de ellos, sino que emplea “shall be regarded”. Pongamos también de relieve la versión italiana, que tienen en común bastantes elementos de la tradición jurídico-tributaria: en ella, “fatto generatore dell'imposta” -aunque significaría “hecho imponible”- hace referencia al devengo, mientras que “esigibilità dell'imposta” es la exigibilidad; pues, en el artículo 64, se usa la expresión “si considerino effettuate” siguiendo casi literalmente -salvo por el tiempo verbal conjugado- la versión española -“se considerarán efectuadas”. Todo lo anterior ha de servir como fundamento para una hipotética reforma del precepto que se considera problemático, el artículo 64, dado que se trata de elementos tan importantes como el devengo y la exigibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido y, además, este acto de la Unión ha de ser traspuesto en cada uno de los Ordenamientos jurídicos internos de los Estados miembros.

determinado hecho efectuado, y, siguiendo la letra del artículo 63, es el momento en que se considera efectuada la prestación de servicios cuando el devengo se produce y se exige el impuesto. Para una mayor claridad y, por supuesto, en cumplimiento del más que importante principio de seguridad jurídica, se habría de proponer que se reformase el artículo 64 para introducir que este precepto existe ante la dificultad o las posibles dudas que pudieran surgir sobre la aplicación del artículo 63 en la determinación de cuándo se entiende efectuada una operación específica.

Otra casuística tiene que ver con los pagos anticipados a cuenta que sean anteriores a que el servicio haya sido efectivamente prestado, entendiéndose que será exigible cuando se produzca el cobro del precio y las distintas cuantías que se vayan cobrando³⁸⁹. Aquí, afortunadamente, sí se utiliza el concepto de exigibilidad del impuesto.

Ahora bien, también se faculta a los Estados miembros a que puedan exigir el Impuesto sobre el Valor Añadido en otros momentos, previstos, por cierto, en la Directiva IVA, para determinados supuestos, igualmente establecidos en el mencionado acto de la Unión. Comenzando por los supuestos, se trata de una delimitación negativa, en verdad, y es que sin que, en ningún caso, podrá ser aplicado al supuesto del artículo 196 -prestaciones de servicios intracomunitarias-. Con respecto al momento de exigibilidad, caben tres opciones: primero, al expedir la factura, como máximo; segundo, al cobrar el precio, como máximo también; y, tercero, si no se ha expedido la factura o esto se ha llevado a cabo de forma tardía, podrán establecer un plazo específico que no habrá de ir más allá del plazo que, según el párrafo segundo del artículo 222 -ya mencionado antes-, haya sido establecido por los Estados miembros para expedir la factura o, incluso, si esto no hubiere sido establecido por la normativa interna de los Estados miembros, dentro de un específico plazo a contar desde la fecha en que se haya producido el devengo³⁹⁰. He aquí, de nuevo, el uso del término “exigibilidad” como momento distinto del devengo.

3.9. La dificultad de cuantificar la base imponible en relación a las prestaciones de servicios

Volviendo a citar las sabias palabras de SAINZ DE BUJANDA, uno de los máximos referentes indiscutibles del Derecho Financiero y Tributario, en sede de cuantificación de la obligación tributaria distinguía entre parámetro y base imponible, recordando que, entre ellos, existía una relación en la que el parámetro es el género y la base imponible es la especie. Así, definía el parámetro como la magnitud que, al combinarse con el tipo de gravamen, darían lugar a la cuota tributaria. Por su parte, la base imponible es el tipo de parámetro conformado por una suma de dinero o por un bien valorado en términos monetarios³⁹¹. Téngase en cuenta que este Profesor afirmaba que, dentro del elemento objetivo del hecho imponible, existía también el aspecto cuantitativo -junto a los elementos material, temporal y especial, ya analizados anteriormente- que consiste en la medición del hecho imponible como método para fijar la cuantía de la deuda tributaria, si bien, en el supuesto de los impuestos variables no será el factor que determine el *quantum* de la deuda, sino que el importe de esta última va a venir determinado mediante la aplicación del tipo de gravamen a un parámetro que aparece netamente diferenciado del hecho imponible. Un ejemplo es el valor de un bien, como casuística que nos puede servir a nuestro estudio³⁹².

A pesar de que el Título VII se ha denominado “Base imponible” y su primer capítulo es “Definición”, compuesto solamente por el artículo 72, en este precepto no encontraremos una definición legal de “base imponible”, sino que va a determinar la magnitud por la que va a estar compuesta la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Así las cosas, el legislador europeo ha decidido que se trate de un parámetro simple -“simple” en el sentido de que se trata de un solo elemento, en contraposición a “complejo” que es cuando se combinan dos

³⁸⁹ Artículo 65 de la Directiva IVA.

³⁹⁰ Artículo 66 de la Directiva IVA.

³⁹¹ F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, cit., pp. 261-262.

³⁹² F. SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, vol. IV, cit., pp. 414-415.

o más elementos³⁹³ como es el valor normal de mercado, cuya definición legal es, centrándonos en las prestaciones de servicios, el importe total que, para obtener el servicio de que se trate, un destinatario -cliente del servicio-, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la prestación del servicio, habría de pagar en condiciones de libre competencia, a un proveedor -prestador del servicio- independiente dentro del territorio del Estado miembro de imposición de la prestación.

Dado que es posible que no se pueda establecer una prestación de servicios que sea comparable, entonces habría que entender este parámetro, es decir, el valor normal de mercado, como una cantidad que no sea inferior a la totalidad del coste que la prestación del mismo suponga para el sujeto pasivo.

Tras esta noción que no puede ser calificada de clara, el artículo 73 de la Directiva IVA trata de ahondar en la composición de la base imponible -en relación al hecho imponible de prestación de servicios, naturalmente-: salvo para determinados supuestos que se verán después, la base imponible queda compuesta por la totalidad de la contraprestación³⁹⁴ que el prestador del servicio obtenga o vaya a obtener, gracias a la realización de estas operaciones, del destinatario de la prestación o de un tercero, debiendo incluirse toda subvención que esté vinculada de forma directa al precio de las citadas operaciones.

Por lo tanto, tal y como ha interpretado la jurisprudencia europea, este precepto ha de ser entendido en el sentido de que la citada contraprestación constituye el valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos³⁹⁵.

Pasando a las reglas especiales de cuantificación de la base imponible, la primera tiene que ver con una prestación de servicios que guarde relación con un bono polivalente³⁹⁶ cuya base imponible estará conformada por la contraprestación pagada por dicho bono. No obstante, si no se tuviese la información de la contraprestación pagada por el mismo, la base imponible quedará conformada por el valor monetario indicado en el propio bono polivalente o en la documentación que corresponda, menos la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido sobre los servicios que se hayan prestado³⁹⁷.

Otras reglas especiales tienen que ver con la determinación de la base imponible en los supuestos de autoconsumo de servicios del artículo 26 de la Directiva IVA³⁹⁸, que será la totalidad de los gastos en que

³⁹³ F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, cit., p. 261.

³⁹⁴ En relación a la contraprestación, TERRA y KAJUS ponen de ejemplo un caso que es bastante ilustrativo: un cliente de un restaurante queda muy satisfecho con el camarero por la amabilidad y la profesionalidad con las que le ha servido, por lo que, una vez que le trae la factura, decide dejarle, además, una propina. Pues bien, esta propina no formaría parte de la contraprestación, toda vez que quedan fuera del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que se pagan a personas que no son sujetos pasivos o que no están estipuladas (B. TERRA y J. KAJUS, *A Guide to European VAT Directives*, vol. I, cit., p. 657). Ahora bien, un cargo por servicio entendidos como suplementos de precio obligatorios incluidos en el precio total cobrado al cliente sí que forma parte de la base imponible (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 29 de marzo de 2001, Asunto C-404/99).

³⁹⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, de 5 de febrero de 1981, Asunto 154/80, apartado 13; así como Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 26 de abril de 2012, Asuntos C-621/10 y C-129/11, apartado 43.

³⁹⁶ El bono no es otra cosa que una herramienta de *marketing* y de fidelización de clientes, también conocido como "voucher". Este concepto queda definido en el apartado 1) del artículo 30 *bis* de la Directiva IVA como "un instrumento que debe aceptarse como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los posibles suministradores o prestadores hayan de constar, ya sea en el propio instrumento o en la documentación correspondiente, incluidas las condiciones de uso del instrumento". Como bien se señalan en los apartados 2) y 3) del mismo precepto, en el caso de que se conozca tanto el lugar de la prestación del servicio a que se refiera el bono y la alícuota que resultaría de aplicación, se estará ante un bono univalente; en el caso de que no se sé alguno o ninguno de los requisitos del bono univalente, se estará en presencia de un bono polivalente.

³⁹⁷ Artículo 73 *bis* de la Directiva IVA.

³⁹⁸ Para delimitar de forma negativa el autoconsumo de servicios, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha sentenciado que un Estado miembro no podrá reputar como autoconsumo una operación por la que se paga una contraprestación real, aunque esta última sea inferior al precio de coste del servicio prestado. En particular, recuerdan los jueces europeos que la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido está conformada por la contraprestación real que recibe el sujeto pasivo del destinatario del servicio o de un tercero -actual artículo 73 de la Directiva IVA-; además, la contraprestación la realiza siempre el destinatario de la prestación o el tercero, pero nunca el prestador del servicio. Así, en una relación en que una empresa es la

incurra el sujeto pasivo para la prestación de servicios³⁹⁹; así como con la cuantificación de la base imponible en relación con lo que se ha denominado como autoprestación a los servicios transfronterizos del artículo 27, cuya base imponible será el valor normal de la operación de que se trate⁴⁰⁰.

Pues bien, a continuación, el legislador europeo ha decidido continuar con la descomposición de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido señalando, primero, aquellos elementos que habrán de incorporarse en la misma -artículo 78-, y, después, aquéllos que no van a quedar comprendidos -artículo 79-.

Así, habrá de sumarse a la base imponible, por un lado, impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, exceptuando el mismo Impuesto sobre el Valor Añadido, habiendo tenido ocasión de añadir el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que deberán tener relación, en todo caso, con la operación de que se trate⁴⁰¹. Por otro lado, igualmente se tiene que sumar todo aquel gasto accesorio exigido por el proveedor al destinatario del servicio, llegando a poner la Directiva IVA como ejemplo los gastos de comisiones, embalaje, transporte y seguro; dejando, además, libertad a los Estados miembros para que puedan incluir en este concepto de gasto accesorio aquél que haya sido objeto de pacto especial entre las partes.

No habrán de formar parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido los siguientes elementos: las disminuciones de precio a título de descuento por pago anticipado; las rebajas y descuentos de precio concedidos al destinatario del servicio con efecto en el mismo momento en que se realice la operación; ni tampoco las sumas que un sujeto pasivo reciba del destinatario de la prestación en reembolso de los gastos pagados en nombre y por cuenta de estos últimos y que figuren en su contabilidad en cuentas específicas -debiendo justificar el sujeto pasivo la cantidad exacta de los mismos y, además, no se podrá deducir la cuantía del Impuesto sobre el Valor Añadido que los hubiera gravado-.

Por otra parte, la interpretación del artículo 80 de la Directiva IVA ha de realizarse desde el prisma de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Así, para prevenir estos fenómenos, se faculta a los Estados miembros a que adopten cuantas medidas estimen oportunas para que en una prestación de servicios en la que estén implicados vínculos familiares u otros vínculos -como los personales estrechos, de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos- la base imponible de esta operación sea el valor normal de mercado en los supuestos tasados que se prevén, pudiendo crear categorías específicas tanto de proveedores y destinatarios a los que les será de aplicación y debiendo informar al Comité del IVA de estas medidas.

El análisis de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido habría de ser completado con dos preceptos adicionales. De un lado, los Estados miembros tienen la posibilidad de regular las condiciones en que se puede reducir la base imponible, en la cantidad que corresponda, cuando se den supuestos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, una vez que se haya formalizado la operación; ahora bien, los Estados miembros están igualmente facultados a que lo anterior no se aplique para las situaciones de impago total o parcial del precio⁴⁰².

También estarán facultados los Estados miembros de decidir, en relación al valor de los envases retornables, si éste se excluye de la base imponible -previendo medidas de regularización de ésta cuando no

prestadora del servicio y la otra son los miembros de su personal, el coste asumido por el propio sujeto pasivo por el suministro de comidas a su personal no puede estar comprendido en la base imponible en la operación de que se trate (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 20 de enero de 2005, Asunto C-412/03, apartados 28 a 30); no guardando ninguna relación con supuestos en los que existen tres partes, como son la que concede la subvención, el prestador de servicios que se beneficia de tal subvención y el que obtiene el servicio (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 22 de noviembre de 2001, Asunto C-184/00, apartado 10).

³⁹⁹ Artículo 75 de la Directiva IVA.

⁴⁰⁰ Artículo 77 de la Directiva IVA.

⁴⁰¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 20 de mayo de 2010, Asunto C-228/09, apartado 30; así como Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 28 de julio de 2011, Asunto C-106/10, apartado 33.

⁴⁰² Artículo 90 de la Directiva IVA.

se devuelvan los envases- o si se incluye en la base imponible -previando medidas para regularizar la base imponible cuando los envases se devuelvan-⁴⁰³.

3.10. Tipo de gravamen y cuota: propuesta para la potenciación de las fundaciones como prestadores de servicios, incluso bajo la forma de actividad de empresa

Se puede extraer, tras una interpretación literal de los preceptos que abordan los tipos de gravamen y, más específicamente, aquellos contenidos en el Título VIII “Tipos impositivos” de la Directiva IVA, que los tipos se aplican a la base imponible. La supresión de las barreras fiscales -en concreto, de los controles fiscales en las fronteras- tiene varias consecuencias: la existencia de una base imponible del impuesto que sea uniforme, así como un número de tipos de gravamen y de niveles de estos tipos que sean lo suficientemente aproximados⁴⁰⁴.

Trayendo de nuevo a colación el principio de neutralidad fiscal que ha de reinar en el Impuesto sobre el Valor Añadido, no habrían de existir, en un plano teórico estricto, diferentes tipos impositivos⁴⁰⁵. No obstante, como se ha señalado y se procede a ver más detenidamente, pueden coexistir distintos tipos de gravamen. Los beneficios fiscales para las fundaciones son totalmente coherentes con la visión tradicional del principio constitucional de capacidad contributiva⁴⁰⁶, y que se ha venido manteniendo incluso en la actualidad⁴⁰⁷.

⁴⁰³ Artículo 92 de la Directiva IVA

⁴⁰⁴ Considerando 28 de la Directiva IVA.

⁴⁰⁵ Haciendo mención al caso español, CORDERO GONZÁLEZ destaca que la normativa interna reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, haciendo uso de lo dispuesto en la Directiva IVA, prevé distintos tipos impositivos, siendo útil, según la autora, para introducir ciertos elementos de progresividad en el gravamen (E. M. CORDERO GONZÁLEZ, “IX. El Impuesto sobre el Valor Añadido”, en J. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, P. M. HERRERA MOLINA y V. A. GARCÍA MORENO (dirs.), *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*, cit., p. 702).

⁴⁰⁶ Sobre la concepción tradicional de tal visión en el Derecho Tributario italiano, pueden verse, entre otros, R. ALESSI, “La funzione tributaria in generale”, en *Istituzioni di Diritto Tributario*, UTET, Turín, 1965; A. AMORTH, *La Costituzione italiana. Commento sistematico*, Giuffrè, Milán, 1948; M. BARASSI y A. BALDERACCHI, “La territorialità dell’IVA nella prospettiva comunitaria”, en *Commercio Internazionale*, n. 17, 1990, pp. 1023 y ss.; A. BERLIRI, “L’obbligo di contribuire in proporzione della capacità contributiva come limite alla potestà tributaria”, en *Scritti scelti di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milán, 1990, pp. 491 y ss.; A. COLONIA y F. PATELIE, “Imposta Valore Aggiunto. Servizi internazionali: Auspicabile un intervento chiarificatore”, en *Corriere Tributario*, n. 42, 1989, pp. 2926 y ss.; F. FORTE, “Note sulle norme tributarie costituzionali italiane (a proposito dei contributi di Benvenuto Griziotti al Diritto Finanziario)”, en *Jus*, 1957, fasc. 1, pp. 388 y ss.; E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milán, 1961; G. LOMBARDI, “Problemi costituzionali in materia tributaria”, en *Temi tributaria*, 1961, pp. 319 y ss.; F. MAFFEZZONI, “Valore positivo dei principi costituzionali in materia tributaria”, en *Jus*, 1956, fasc. I, pp. 325 y ss.; D. MANCA y G. CELLERINO, “IVA. Territorialità dell’imposta. Deroghe relative alle prestazioni di servizi”, en *Il fisco*, n. 38, 1990, pp. 6111 y ss.; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell’Ordinamento costituzionale italiano*, G. Giappichelli Editore, Turín, 1965.; G. A. MICHELI, G. “Profili critici in tema di potestà di imposizione”, en la *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, parte I, 1964, pp. 22 y ss.; así como F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, CEDAM, Padua, 1973.

⁴⁰⁷ Acerca del mantenimiento de tal visión en la última década en el Derecho italiano, *vid.* P. MILIOTO, “L’IVA tra neutralità e natura di imposta sul consumo: la difficile combinazione dei modelli di funzionamento dell’imposta”, en *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, fasc. 4, 2022 (versión online); G. MELIS y M. GOLISANO, “Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nell’ambito del sistema tributario”, en *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, fasc. 3, 2020 (versión online); C. VERRIGNI, “Le accise sull’energia elettrica non sono da includere nella base imponible dell’IVA in assenza di traslazione sul consumatore finale”, en *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, fasc. 2, 2020 (versión online); A. GIOVANINNI, “Quale capacità contributiva?”, en *Diritto e pratica tributaria*, vol. 91, n. 3, 2020, pp. 826-844; E. DE MITA, “Capacità contributiva senza propaganda”, en *Diritto e pratica tributaria*, vol. 91, n. 2, 2020, pp. 560-561; D. STEVANATO, “Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte di Cassazione”, en *Giurisprudenza delle imposte*, fasc. 4, n. XCII, 2019, pp. 339-369; A. GIOVANINNI, “Ripensare la capacità contributiva”, en *Diritto e pratica tributaria*, fasc. 1, 2016, pp. 15-32; R. CORDEIRO GUERRA, “Principio di capacità contributiva e imposizione ultraterritoriale”, en L. SALVINI y G. MELIS (coords.): *L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, CEDAM, Padua, 2014, pp. 149-172; así como C.

En sede de aplicación de los tipos impositivos, la regla general es que se aplicarán aquéllos que se encuentren en vigor en el momento del devengo de la operación de que se trate. Ahora bien, se exceptúa en tres supuestos tomar como referencia el devengo y habrá de ser considerado el momento en que se resulte exigible el impuesto -esto es, se toma como referencia la exigibilidad- para la aplicación del tipo de gravamen, si bien, para nuestro análisis, interesaría solamente el primero de ellos, pues es el que afecta a las prestaciones de servicios: en particular, se hace referencia a las situaciones en que el momento de exigibilidad va a ser distinto del momento del devengo -artículos 65 y 66 de la Directiva IVA-⁴⁰⁸.

Precisamente en relación a este último supuesto -de los artículos 65 y 66 de la Directiva IVA-, se faculta a los Estados miembros a que, en la hipótesis de modificación de los tipos, puedan adoptar las medidas que estimasen oportunas para que tengan en cuenta el tipo de gravamen en el momento en que se efectúa la prestación del servicio⁴⁰⁹ -que no coincide con el momento en que resulta exigible-.

Dicho lo anterior, se pasa al análisis de los tipos y los niveles impositivos, siguiendo la nomenclatura usada en la Directiva IVA. En concreto, este acto de la Unión establece que se habrá de aplicar un tipo normal -no inferior al 15%-, pudiendo los Estados miembros exigir dos tipos reducidos -no inferiores al 5%-, incluso también otro reducido -inferior al 5%- y una exención con derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido pagado antes de la prestación del servicio.

Comenzando por el tipo general, es de obligatoria previsión por los Ordenamientos jurídico-tributarios domésticos de los Estados miembros, que será igual para cualquier operación -ya sea entrega de bienes o prestaciones de servicios-, no pudiendo ser inferior al 15%⁴¹⁰. Por lo tanto, existe un tope mínimo, teniendo los Estados miembros para establecer un tipo de gravamen igual o superior al 15%⁴¹¹.

Por su parte, se faculta a los Estados miembros a que fijen tipos reducidos, con el alcance que se procede a poner de manifiesto. Podrían ser categorizados en dos grupos: por un lado, los tipos reducidos que no pueden ser inferior al 5%, y, por otro lado, el tipo reducido inferior al 5% y la exención con derecho a la deducción del impuesto.

Con respecto al primer grupo, como se ha dicho, los Estados miembros pueden establecer hasta dos tipos reducidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido que no sean inferiores al 5% y en relación con un máximo de 24 operaciones de las establecidas en el Anexo III de la Directiva IVA⁴¹².

Sin perjuicio de estos tipos impositivos reducidos, también pueden los Estados miembros incluir un tipo reducido inferior al 5% y una exención con derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido que haya sido pagado en una fase anterior a la prestación de servicios. Ambos, igual que en el grupo anterior, solamente podrán ser aplicados a las operaciones del elenco del Anexo III, si bien, como diferencia, se reduce el número máximo de operaciones que se pueden beneficiar a un máximo de 7; y no podrán ser escogidas de la totalidad del Anexo, sino que serán elegibles aquellas operaciones contenidas en los apartados 1 a 6 y el 10 *quater*, así como cualquier otra operación del mencionado Anexo que se circunscriba en el primer apartado del artículo 105 *bis*. Ahora bien, el legislador europeo ha añadido una disposición por la que el Derecho interno de cada Estado miembro ha de adecuarse al nuevo régimen de tipos reducidos; en particular, al número máximo de operaciones que se pueden beneficiar del tipo reducido del 5% y de las exenciones con deducción -que, como se ha indicado, es un total de 7-, poniendo como fecha límite cualquiera de las dos siguientes que ocurra antes: 1 de enero de 2032 o la entrada en vigor del nuevo régimen fiscal de intercambios intraeuropeos de tributación en origen -artículo 402-⁴¹³.

SACCHETTO, "La capacità contributiva nella dimensione internazionale. Introduzione", en L. SALVINI y G. MELIS (coords.): *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, CEDAM, Padua, 2014, pp. 133-148.

⁴⁰⁸ Artículo 93 de la Directiva IVA.

⁴⁰⁹ Artículo 95 de la Directiva IVA.

⁴¹⁰ Artículos 96 y 97 de la Directiva IVA.

⁴¹¹ Más adelante se hará referencia al extremo opuesto, esto es, el tope máximo, que no existe en la Directiva IVA.

⁴¹² Artículo 98.1 de la Directiva IVA.

⁴¹³ Artículo 98.2 de la Directiva IVA.

Cabe destacar que a la exención con derecho a deducción se le ha denominado también “tipo 0%”, precisamente porque la exención no da, como regla general, el derecho a deducción, mientras que esta “exención” del artículo 98.2 sí que concede el derecho de deducción⁴¹⁴.

Como disposición común tanto al primer grupo de tipos reducidos -hasta dos tipos potestativos no inferiores al 5%- y al segundo grupo -un tipo potestativo inferior al 5% y una exención con derecho a deducción-, sendos grupos no podrán aplicarse a los servicios que se presten vía electrónica, salvo los apartados 6 y 8 del Anexo III, así como los apartados 7 y 13 del mismo Anexo desde el primer día de enero de 2025⁴¹⁵.

Pues bien, la existencia de varios tipos reducidos e incluso una exención con derecho a deducción rompería con el principio de neutralidad fiscal. Su justificación, principalmente, ha de venir motivada por causas sociales, como pueden ser cubrir las necesidades básicas de los ciudadanos, el Pacto Verde Europeo o la digitalización⁴¹⁶.

Es por ello que, en base a estas finalidades, sería interesante aplicar una propuesta de modificación de la Directiva IVA en materia de los tipos impositivos reducidos. Además, para conseguir que el conjunto de los Estados miembros acceda a una regulación de los tipos impositivos, se requeriría esta reforma del mencionado acto de la Unión, puesto que la actuación individual de cada Estado miembro podría conllevar un esfuerzo excesivo y, además, una posible quiebra del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, atendiendo al principio de subsidiariedad -artículo 5 del Tratado de la Unión Europea-. Así las cosas, sería imprescindible para la propuesta que vamos a presentar la labor de armonización fiscal de la Unión Europea -artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea-⁴¹⁷.

La propuesta de modificación de la Directiva IVA consistiría en una potenciación de la proliferación de los entes u organismos sin ánimo de lucro -entre los que se encuentran, como es sabido, las fundaciones-. Alejado el miedo a los cuerpos intermedios de los Estados liberales surgidos tras la Revolución Francesa de 1789 y del fin del Antiguo Régimen en los distintos Estados europeos, los entes sin ánimo de lucro son más que necesarios y los Ordenamientos jurídicos han de facilitar su existencia y mantenimiento. Para ello, juega un papel imprescindible la política fiscal. Como se decía, un aspecto fundamental es el Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que afecta al tráfico mercantil. Una fiscalidad favorable, incluso amiga, si se nos permite, favorece cualquier operación o actividad.

Las sucesivas reformas en el Derecho interno de los Estados miembros en sede de fundaciones se han basado, principalmente, en la imposición directa. Por lo que respecta a la indirecta, en la que es protagonista indiscutible el Impuesto sobre el Valor Añadido, no se ha desarrollado mucho, seguramente porque se trata de un tributo armonizado por el Derecho de la Unión. Es por ello que nuestra propuesta ha de hacerse, necesariamente, como señalábamos, a través de la armonización fiscal, de la reforma de la Directiva IVA, en definitiva, cumpliendo de forma escrupulosa el principio de subsidiariedad.

Es más, la misma jurisprudencia europea ha venido señalando que poco importa si existe actividad de empresa o no en relación a la ausencia de lucro. Un ente será sin ánimo de lucro cuando no reparta entre sus

⁴¹⁴ M. M. PASCUAL GONZÁLEZ, “La conflictividad sobre el Derecho a la deducción en el IVA aún no resuelta en España”, en *Quincena Fiscal*, n. 1, 2022, p. 9 -versión online-.

⁴¹⁵ Artículo 98.3 de la Directiva IVA.

⁴¹⁶ La última reforma importante de los tipos y niveles impositivos de la Directiva IVA se llevó a cabo por la Directiva (UE) 2022/542 del Consejo, de 5 de abril de 2022, por la que se modifican las Directivas 2006/112/CE y (UE) 2020/285 en lo que respecta a los tipos del impuesto sobre el valor añadido. Si atendemos a los motivos por los que el legislador europeo ha pretendido llevar a cabo una modificación del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido, en sede de tipos y niveles de gravamen, aparecen en repetidas ocasiones las finalidades sociales, así como el interés general, la transición ecológica y la digitalización; factores, todos ellos, que está tratando de impulsar la Unión Europea no solamente desde la vía del gasto público, sino también de los ingresos -a través del sistema de recursos propios o de la armonización fiscal, como es el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido-.

⁴¹⁷ En igual sentido se expresa el considerando 22 de la Directiva (UE) 2022/542 del Consejo, de 5 de abril de 2022, por la que se modifican las Directivas 2006/112/CE y (UE) 2020/285 en lo que respecta a los tipos del impuesto sobre el valor añadido.

miembros los beneficios, debiendo repartir su superávit en el ejercicio de sus operaciones. He aquí la idea de la potenciación de los entes no lucrativos: se trata de fomentar también que estos organismos no lucrativos ejerzan no solamente actividades de interés general, que también -porque un tratamiento fiscal privilegiado respecto al resto de sujetos se justifica solamente en que son entes que pretenden conseguir una causa que va a suponer un beneficio para el interés general-, sino que, además, puedan ejercer otras actividades. De esta forma, aunque ejerzan actividades que no sean de interés general, junto con las de interés general, aquellos ingresos que obtengan de estas actividades que no sean de interés general revertirán, en gran medida, en actividades que sí sean de interés general.

Además, habría que especificar que un ente no perderá la consideración de no lucrativo por ejercer sus actividades en forma de actividad de empresa. Insistimos, basta con que no se produzca el reparto de los posibles beneficios entre sus miembros.

Desde la perspectiva de las actividades de interés general, la Directiva IVA ya prevé exenciones, que han sido analizadas. Pues bien, se propone cambiar de potestativo a obligatorio que, determinadas actividades de interés general, cuando sean realizadas por entes sin ánimo de lucro, hayan de gozar de exención; ello afectaría al artículo 133 en relación al artículo 132. Además, en el artículo 134 -causas de exclusión de determinadas exenciones referidas a actividades de interés general- se habría de añadir que no será de aplicación en los supuestos del artículo 133.

Con respecto al resto de actividades, convendría que en el Anexo III, que es el que sirve de referencia al incluir un elenco de operaciones a las que pueden beneficiar los Estados miembros con tipos reducidos, incorporase un nuevo apartado para mencionar cualquier otra actividad ejercida por un ente sin ánimo de lucro que no sea objeto de la exención del artículo 133 en relación al artículo 132. Además, en relación al artículo 98 -tipos reducidos-, se habría de añadir un apartado adicional en el que se reflejase que, en todo caso, los Estados miembros han de prever la primera de las modalidades de tipos reducidos -con un porcentaje mínimo del 5%- para aplicar a cualquier otra actividad ejercida por un ente sin ánimo de lucro que no sea objeto de la exención del artículo 133 en relación al artículo 132 -esto es, a aplicar al apartado que acabamos de proponer para que se incorpore al Anexo III-.

Excluimos, en principio, que se les pueda aplicar a esas actividades que no son de interés generales el segundo grupo de tipos reducidos -inferiores al 5% y exenciones con derecho a deducción- no solamente por el posible abuso de la recurrencia a la figura de las organizaciones sin ánimo de lucro para la realización de actividades -que, en cualquier caso, revertiría de forma positiva en la colectividad porque habrían de reinvertir los beneficios posibles en la ejecución de sus actividades, entre las que se encuentran las de interés general-, sino porque las Haciendas Públicas de los Estados miembros podrían perder ingresos de una figura tributaria para los sistemas fiscales tan relevante desde el punto de vista de la recaudación como es el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como la Hacienda de la Unión Europea -esta organización internacional es, además, titular de un recurso propio como es el basado en el Impuesto sobre el Valor Añadido-. Es por ello que nos mostraríamos cautelosos al respecto.

En esta propuesta, se ha de traer a colación también la tesis de MARTÍN DÉGANO en relación a si deben analizarse ciertos criterios para determinar si se estaría incurriendo en el expediente de competencia desleal -debiéndolo ligar también, como se decía, con la proposición que realizábamos de exenciones para las actividades de interés general y unos tipos reducidos para el resto de servicios que no sean de interés general-.

En concreto, la situación hipotética problemática sería qué ocurriría si, como consecuencia de que las fundaciones se beneficiasen de un tratamiento fiscal ventajoso, pusiesen los precios de los servicios que ofreciesen por debajo a los servicios de otras sociedades y entidades que se someten al régimen fiscal ordinario; y si, en consecuencia, se estaría produciendo competencia desleal⁴¹⁸.

⁴¹⁸ I. MARTÍN DÉGANO, “Los tres tipos de actividades económicas exentas de las fundaciones y su conexión con los fines de interés general”, en *Anuario de Derecho de fundaciones*, n. 1, 2014, p. 63; así como I. MARTÍN DÉGANO, “La revocación de la

Para el autor, por un lado, habría de analizarse la situación caso por caso; es decir, que habría que atender a la competencia real y no a la competencia potencial. Además, se debería tener en cuenta los sectores de la actividad específica que gozarían de ese tratamiento fiscal ventajoso: las entidades sin ánimo de lucro prestan servicios en determinados sectores que se pueden denominar de interés general en el que el sector privado no ofrece sus servicios o los ofrece en un porcentaje muy pequeño, estando en presencia, por lo tanto, de situaciones en las que no puede existir competencia desleal porque se encuentran prácticamente solas las entidades que no persiguen el lucro prestando esos servicios; no obstante, en otros sectores, incluso de interés general, por ejemplo, como la educación o la Sanidad, en la que interviene también las empresas privadas, habrá que acudir a ciertos parámetros para analizar si existe competencia desleal para entender la subsistencia de la justificación de que se vean beneficiadas esas actividades de una exención o de un tipo reducido cuando se prestan por entidades sin ánimo de lucro -como puede ser si el precio es o no inferior al de mercado, los sectores a quien van dirigidas, tipo de trabajadores, política de becas, entre otros-⁴¹⁹.

En este sentido, lo que propone MARTÍN DÉGANO interesaría de cara al perfeccionamiento de la propuesta que estamos planteando, ya que el hecho de que quedaran exentas, de forma obligatoria, todos aquellos servicios de interés general previstos en el artículo 132 de la Directiva IVA, así como que se viesen beneficiados de tipos reducidos el resto de servicios prestados, siempre que los beneficios que existieren se destinasen al fin de interés general de la fundación -y resto de entes *non profit*- podría generar, apriorísticamente, una hipotética situación de discriminación con respecto a los mismos servicios prestados por sociedades mercantiles que persiguen la obtención de lucro y el reparto de los beneficios entre sus miembros. Si se añadiese que para que pueda darse esta exención y estos tipos reducidos es necesaria la concurrencia de uno o varios parámetros -expuestos sin ánimo de exhaustividad *supra*- quedaría descartado el expediente de competencia desleal cuando concurren en un mismo sector entidades no lucrativas y sociedades lucrativas.

Nos serviría también de sustento la tesis de LÓPEZ ESPADAFOR que defiende que la existencia de un límite en la imposición sobre el consumo va a estar determinado por un límite general, que habría de servir para la generalidad de productos y servicios, sin perjuicio de que existan otros límites que tilda de especiales por el hecho de que sean tenidas en cuenta ciertas circunstancias particulares o excepcionales. Así, las exenciones o una imposición reducida sobre bienes y servicios de primera necesidad, esenciales para la supervivencia, por ejemplo, estarían justificadas.

Con respecto al tope máximo en consumo, entiende que la carga fiscal no podrá ser superior al valor o precio de la cosa de que se trate -bien o servicio-. En caso contrario, si lo que el contribuyente paga como cuota es superior al precio de bien, se estaría destinando más dinero al ente público acreedor que a nuestra economía particular⁴²⁰. Además, para el caso de los bienes, une la idea de la violación del principio de no confiscatoriedad con la violación del derecho de propiedad privada. Aunque en el Derecho de la Unión Europea no esté consagrado de forma expresa el principio de no confiscatoriedad, sí que está previsto en el Derecho originario de la Unión Europea, debiendo someterse a él el Derecho derivado -en el que se incluyen la Directiva IVA y el resto de normativa europea acerca del Impuesto sobre el Valor Añadido-⁴²¹.

utilidad pública por el ejercicio de explotaciones económicas”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 391, 2015, p. 7 -versión online-.

⁴¹⁹ I. MARTÍN DÉGANO, “La competencia desleal en la exención del IAE de la Ley de Fundaciones. Comentario a la STS de 26 febrero 2002”, en *Quincena Fiscal*, n. 83, 2002, pp. 4-5 -versión online-; y también I. MARTÍN DÉGANO, “Las fundaciones y el cumplimiento indirecto de los fines de interés general. En torno a la interpretación restrictiva de las exenciones”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 393, 2015, p. 7 -versión online-.

⁴²⁰ C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, *El Derecho Financiero y Tributario como articulación jurídica de la redistribución de la riqueza*, cit., pp. 69 y ss.

⁴²¹ C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, “Los principios de justicia tributaria en la Unión Europea ante los postulados del Estado social”, en C. M. LÓPEZ ESPADAFOR (dir.), *Los nuevos retos de la fiscalidad de la Unión Europea*, Dykinson, Madrid, 2023, pp. 9 y ss.

Es menester finalizar este apartado haciendo referencia a otros argumentos, también de igual peso, para sustentar la propuesta: la Unión Europea es una economía social de mercado fuertemente competitiva⁴²², habiéndose de interpretar el mercado único como aquél que es capaz de conseguir, al mismo tiempo, crecimiento económico y justicia social⁴²³. Además, también queda reconocida la importancia de las “asociaciones representativas” en el Derecho originario de la Unión⁴²⁴.

Es más, podría enmarcarse la propuesta de reforma de los tipos y niveles del Impuesto sobre el Valor Añadido como una consecuencia de la potenciación de la Economía social a nivel europeo⁴²⁵.

3.11. Gestión del impuesto: breves apuntes sobre las formalidades que habrán de seguir aquellas fundaciones que presten servicios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido

3.11.1. Especialidad en la mecánica del Impuesto sobre el Valor Añadido: repercusión, deducción y devolución

GANDARILLAS MARTOS afirma que una característica típica y diferenciadora del Impuesto sobre el Valor Añadido con respecto a otras figuras tributarias es claramente su gestión y, en particular, en lo relativo a la repercusión, la devolución y la deducción⁴²⁶.

Así, BEGHIN recuerda que este impuesto grava el consumo, pero la efectiva tributación sobre las operaciones económicas que podrían constituir consumo se produce a través de un procedimiento particular que no afecta solamente al destinatario final de los bienes o servicios, sino también a todo sujeto que, antes de él, haya intervenido en la producción o intercambio de bienes o en la prestación del servicio o incluso en su puesta a disposición en el mercado o circuito económico. Para salvaguardar, en todo caso, el principio de neutralidad que, como se ha ido viendo, en algunas ocasiones se puede difuminar, son imprescindibles la repercusión y la deducción⁴²⁷. Además, como señala CORDERO GONZÁLEZ, la repercusión también va a tener, a su manera, incidencia en la devolución⁴²⁸.

En general, para una correcta aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido se requiere del cumplimiento de toda una serie de formalismos. Es por ello que se puede afirmar la naturaleza formalista de esta figura tributaria.

Comenzando por la repercusión, y partiendo de la premisa de que se trata de un impuesto plurifásico, en cada fase se va a gravar el valor añadido por el sujeto pasivo en ésta, por lo que repercutirá la cuota tributaria hacia adelante. Ello conlleva que es de obligado cumplimiento la repercusión de forma íntegra la cuota para quien se realice la operación gravada; y, además, la otra parte, ha de soportar la repercusión. De esta manera, como se ha advertido, se llega, como último eslabón, al consumidor final. Hay que destacar que lo que se repercute es la cuota devengada de la operación de que se trate⁴²⁹.

Cuestión distinta es la deducción, que es un derecho que tiene el sujeto pasivo de verse liberado de la carga fiscal que ha conllevado el Impuesto sobre el Valor Añadido en el ejercicio de su profesión o actividad

⁴²² Artículo 3 del Tratado de la Unión Europea.

⁴²³ D. CALDIROLA, *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, cit., pp. 18-19.

⁴²⁴ Artículo 11 del Tratado de la Unión Europea.

⁴²⁵ En este sentido, *vid.* “Plan de Acción para la Economía Social: construir una nueva economía al servicio de las personas”.

⁴²⁶ S. GANDARILLAS MARTOS, “El Impuesto sobre el Valor Añadido: concepto y fundamento. Sujeto pasivo. Hecho imponible. Base imponible. Exenciones. Tipo impositivo. Gestión del impuesto”, en I. HUERTA GARICANO y A. MILLÁN HERRANDIS (coords.), *Fundamentos de Derecho Tributario*, cit., p. 312.

⁴²⁷ M. BEGHIN, *Diritto tributario*, cit., pp. 720-725.

⁴²⁸ E. M. CORDERO GONZÁLEZ, “IX. El Impuesto sobre el Valor Añadido”, en J. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, P. M. HERRERA MOLINA y V. A. GARCÍA MORENO (dirs.), *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*, cit., 2023, p. 673.

⁴²⁹ R. CALVO ORTEGA y J. CALVO VÉRGEZ, *Curso de Derecho Financiero*, cit., p. 434.

económica⁴³⁰. Así, la deducción tiene que ver con la cantidad del impuesto soportada en el desarrollo de la actividad. En principio, este derecho no puede ser objeto de limitación. Señala CALVO VÉRGEZ que se podrá liberar el sujeto pasivo de la carga que supone el *quantum* del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado o ingresado en el marco del desarrollo de sus actividades económicas y, así, garantizar la neutralidad en relación a la carga tributaria de sus actividades con la condición de que éstas estén sujetas al presente tributo⁴³¹.

Aquí entra en juego parte de la problemática analizada en este estudio. Las exenciones, como regla general, no dan derecho a deducción. En consecuencia, ante la falta de una cuota devengada no se podría ejercer, como norma, el derecho de deducción⁴³². Piénsese que el artículo 167 de la Directiva IVA une el nacimiento del derecho a deducir a la exigibilidad del mismo; concepto este último que tiene que ver con el momento en que el ente público acreedor del mismo puede hacer valer su derecho de crédito, esto es, puede exigir el pago del mismo.

Pensemos en el siguiente supuesto directamente relacionado con nuestra problemática: las actividades de interés general realizadas por fundaciones estarán exentas en virtud de la aplicación del artículo 133 de la Directiva IVA en relación con el artículo 132. Por lo tanto, no dan derecho a deducción. Si esas fundaciones realizan otras actividades que sí se gravan, podría darse la situación de que ciertas cuotas soportadas no se puedan deducir de forma efectiva porque la última actividad de la cadena está exenta. Por lo tanto, cabría plantearse si ello no forzaría o desvirtuaría el sistema de funcionamiento y aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si realiza actividades con derecho a deducción y otras sin derecho a deducción, entrará en juego la regla de la prorrata para determinar qué proporción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado puede deducirse al final⁴³³.

Por lo que respecta a la devolución, se trata de un instituto que vela también por el buen funcionamiento del sistema. Es posible que exista una incidencia fiscal en los sujetos intermedios de la cadena en el sentido de que la cantidad del impuesto soportada sea superior a la cantidad devengada -generada por el sujeto pasivo-. Téngase en cuenta que el sujeto pasivo determina la cuota aplicando el tipo impositivo a la base imponible y, posteriormente, de la cifra resultante habrá que restar el impuesto que se haya soportado en el ejercicio de la actividad; la cantidad que resulte de lo anterior será la cantidad que haya de ingresar al fisco⁴³⁴.

3.11.2. Obligaciones formales

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo formalista, lo que conlleva el cumplimiento de una serie de obligaciones de naturaleza formal, establecidas en el Título XI de la Directiva IVA, “Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo”. Cabe destacar que en el mencionado Título XI se prevén otras de naturaleza material -como la obligación del pago-, si bien ya han ido siendo abordadas, en un modo u otro, a lo largo de este estudio. Es por ello que nos centraremos solamente en aquéllas de naturaleza formal.

Por una parte, está la obligación de identificación -es decir, los sujetos pasivos e incluso otros sujetos tan de disponer de un número individual de identificación-. Además, los sujetos pasivos han de comunicar tres situaciones específicas como son el inicio, el cese y la modificación de la actividad económica.

⁴³⁰ S. GANDARILLAS MARTOS, “El Impuesto sobre el Valor Añadido: concepto y fundamento. Sujeto pasivo. Hecho imponible. Base imponible. Exenciones. Tipo impositivo. Gestión del impuesto”, en I. HUERTA GARICANO y A. MILLÁN HERRANDIS (coords.), *Fundamentos de Derecho Tributario*, cit., p. 313.

⁴³¹ J. CALVO VÉRGEZ, “El ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado en las operaciones de fraudes Carrusel”, en *Quincena Fiscal*, n. 5, 2016, p. 2 -versión online-.

⁴³² E. M. CORDERO GONZÁLEZ, “IX. El Impuesto sobre el Valor Añadido”, en J. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, P. M. HERRERA MOLINA y V. A. GARCÍA MORENO (dirs.), *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*, cit., 2023, pp. 708.

⁴³³ Artículo 173 y ss. de la Directiva IVA.

⁴³⁴ R. CALVO ORTEGA y J. CALVO VÉRGEZ, *Curso de Derecho Financiero*, cit., p. 423.

Otra obligación fundamental es la emisión de la factura⁴³⁵. Así, por ejemplo, como regla general, habrá de garantizar el sujeto pasivo que se expida la factura en el supuesto de prestación de servicios a otro sujeto pasivo o a una persona jurídica que no sea sujeto pasivo⁴³⁶.

Con respecto a la contabilidad, de ella se desgranar otras obligaciones específicas tales como conservar la totalidad de las facturas -emitidas y recibidas-. También han de presentar las correspondientes declaraciones en la Administración Tributaria que corresponda, así como los denominados estados recapitulativos⁴³⁷. Todo el formalismo que se acaba de mencionar tiene como objetivo la correcta aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y que pueda ser controlado por parte de las autoridades fiscales competentes. Su incumplimiento no tiene que ver tanto con que se trate de una obligación formal sin más, sino que, como ha sostenido la jurisprudencia europea, afectaría a la recaudación del tributo y al funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que el Derecho de la Unión Europea permite que los mencionados incumplimientos puedan constituir conductas de fraude fiscal por parte de los Ordenamientos jurídicos domésticos de los Estados miembros⁴³⁸. En este punto, no obstante, sería relevante señalar la tesis de SÁNCHEZ PEDROCHE de que no todo vale en la lucha contra el fraude fiscal, debiendo respetarse los derechos de los contribuyentes⁴³⁹.

4. ESPECIFICIDADES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA: ALGUNAS CONSIDERACIONES RELEVANTES COMO IMPUESTO QUE AFECTA A LOS SERVICIOS PRESTADOS POR FUNDACIONES

Por último, se procede a poner de relieve cuál es el *status quo* en relación a la propuesta que se ha hecho en el presente capítulo. Como se ha puesto de manifiesto, los Estados miembros tienen la facultad de limitar ciertas exenciones del artículo 132 de la Directiva IVA que tienen que ver con ciertas actividades de interés general cuando el ente que las realice no sea de Derecho Público en virtud de lo dispuesto por el artículo 133. Además, con la regulación vigente, los Estados miembros tienen limitadas las operaciones a las que pueden los tipos reducidos a las previstas específicamente en el Anexo III de la Directiva IVA.

El apartado 15 del Anexo III incluye las prestaciones de servicios que hayan sido realizadas por “organizaciones dedicadas a la asistencia social y de seguridad social según definición de los Estados miembros y organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros” que no entren en la exención de los artículos 132, 135 y 136.

Ello quiere decir que los Estados miembros tienen la libertad de escoger si a las actividades de interés general que no estén comprendidas en el artículo 132 y que sean realizadas por ese tipo de organizaciones -de nuevo, se usa una terminología diversa, siendo necesaria una uniformidad de nomenclatura en pro de la seguridad jurídica- se les aplica o no los tipos reducidos -en los que incluye también la Directiva las exenciones con derecho a deducción-.

Parte de nuestra propuesta consistía en que, en el momento en que una fundación -y demás entes sin ánimo de lucro, entendiéndose como tal aquéllos que no repartiesen los beneficios entre sus miembros y que se destinasen a las actividades de la organización- prestase servicios que consistiesen en actividades de interés general del artículo 132 de la Directiva IVA, estuviesen exentos.

Como se puede observar a continuación, hay Estados miembros que han hecho uso de esta facultad que les concede la Directiva -siempre en relación con el apartado 15 del Anexo III de la Directiva IVA- y se aprecia una heterogeneidad, aspecto que no es beneficioso ante un mercado único europeo en el que se habría de

⁴³⁵ M. BEGHIN, *Diritto tributario*, cit., pp. 730 y ss.

⁴³⁶ Artículo 220.1 de la Directiva IVA.

⁴³⁷ Artículos 241 y ss. de la Directiva IVA.

⁴³⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 5 de octubre de 2016, Asunto C-576/15, apartados 38 y 39.

⁴³⁹ J. A. SÁNCHEZ PEDROCHE, “Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT”, en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n. 381, 2014, pp. 8-9.

potenciar la existencia de fundaciones y demás organizaciones que no persigan el lucro, que realicen actividades de interés general y que lo hagan incluso bajo una organización de empresa⁴⁴⁰.

Permítasenos insistir que la categoría que se toma como referencia es el apartado 15 del Anexo III de la Directiva IVA, es decir, prestaciones de servicios que hayan sido realizadas por “organizaciones dedicadas a la asistencia social y de seguridad social según definición de los Estados miembros y organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros” que no entren en la exención de los artículos 132, 135 y 136. No obstante, no se va a repetir continuamente con el ánimo de no caer en las reiteraciones innecesarias.

Austria, con un tipo normal del 20%⁴⁴¹, aplica un tipo reducido del 10% a las prestaciones de servicios de asistencia social sin alojamiento efectuadas por entes que se dediquen a la asistencia social y de seguridad social según definición de los Estados miembros y organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros que no entren en la exención de los artículos 132, 135 y 136 de la Directiva IVA⁴⁴².

Bélgica, que prevé un tipo normal del 21%⁴⁴³, en relación a las prestaciones de servicios de este tipo de entidades que no se subsuman en las exenciones de los preceptos indicados de la Directiva aplica el tipo reducido del 6% con carácter general⁴⁴⁴.

Chipre, cuyo Ordenamiento jurídico interno establece un tipo normal del 19%, ha previsto la exención de las siguientes prestaciones de servicios realizadas por entes que se dediquen a la asistencia social y de seguridad social según definición de los Estados miembros y organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros que no entren en la exención de los artículos 132, 135 y 136 de la Directiva IVA: servicios administrativos, de apoyo a la oficina y otros servicios de apoyo a las empresas; servicios educativos; servicios sanitarios; servicios de asistencia en residencias; servicios de asistencia social sin alojamiento; servicios creativos, artísticos y de entretenimiento; bibliotecas, archivos, museos y otros servicios culturales; servicios deportivos y de ocio y recreo; servicios prestados por organizaciones de personas; y servicios prestados por entes y organizaciones extraterritoriales.

La República Checa tiene, por su parte, un tipo normal del 21%⁴⁴⁵. Pues bien, cuando no estén exentas las prestaciones de servicios de asistencia social como son los servicios de asistencia en residencias, soportarán un 10% de tipo reducido.

Alemania, con un tipo normal del 19%, prevé un tipo reducido del 7% para las prestaciones de servicios realizadas por entes sin finalidades lucrativas, benéficos o eclesiásticos, no siendo aplicable el mencionado tipo reducido cuando se presten servicios en el marco de una actividad empresarial lucrativa.

Dinamarca ha establecido un tipo normal del 25%. No obstante, quedará exenta la prestación de servicios de asistencia social que no conlleve alojamiento⁴⁴⁶.

⁴⁴⁰ La información ha sido extraída de la Comisión Europea; en particular, la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera dispone de herramientas muy importantes, como la base de datos “VAT Search” dentro de “Taxes in Europe Database v3”. Los parámetros de búsqueda han sido los siguientes: todos los países (Estados miembros); en diciembre de 2023; y la categoría es “Social Wellbeing”.

⁴⁴¹ Téngase en cuenta que se aplica un tipo especial reducido del 19% para dos regiones concretas de Austria: Jungholz y Mittelberg; gracias a la posibilidad que le ofrece el artículo 104.1 de la Directiva IVA.

⁴⁴² La Ley austríaca del IVA de 1994 realiza, en la Sección 6, una delimitación del tipo de organizaciones cuyas actividades de interés general sí que entrarían en el ámbito de aplicación de la exención.

⁴⁴³ Apartado 1 del artículo 1 del Real Decreto n. 20, de 20 de julio de 1970.

⁴⁴⁴ Se hace referencia a una regla general porque ésta conoce de excepciones: trabajos en bienes inmuebles, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 19, § 2, segundo párrafo del Código belga del Impuesto sobre el Valor Añadido, de las operaciones enumeradas en la categoría XXXI, § 3, 3º a 6º, de la Tabla A del Real Decreto n. 20, de 20 de julio de 1970, así como el mantenimiento y la reparación de los bienes enumerados en el artículo 35 del mencionado Código, incluido el suministro de piezas, equipos y accesorios utilizados para la realización de estos trabajos, en las condiciones previstas en la categoría XXX de la Tabla A del ya mencionado Real Decreto n. 20.

⁴⁴⁵ Artículo 47 de la Ley checa del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁴⁴⁶ Se señala que la prestación de servicios relacionados con actos benéficos -como podría ser, a título de ejemplo, la recogida y venta de artículos usados de escaso valor-, están exentas en determinadas condiciones de conformidad con el artículo 13(1)(17)

Grecia, que tiene un tipo normal del 24%⁴⁴⁷, somete a una imposición de un tipo reducido del 13% a aquellas prestaciones de servicios efectuadas por residencias de ancianos, por ejemplo, en el marco del bienestar social, siempre que no estén exentas⁴⁴⁸. En general, se hace referencia a servicios prestados por organizaciones de socios o membresía relacionados con grupos de especial protección.

España, con un tipo normal del 21%⁴⁴⁹, ha previsto el tipo reducido del 0% para las prestaciones de servicios realizadas por entes que se dediquen a la asistencia social y de seguridad social según definición de los Estados miembros y organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros que no entren en la exención de los artículos 132, 135 y 136 de la Directiva IVA. Ahora bien, se señala que las prestaciones de servicios quedan exentas -y que el tipo reducido del 10% solamente resulta de aplicación para aquellas entregas de bienes que no sean accesorias-.

Italia ha previsto un tipo impositivo normal del 22%. Determinadas prestaciones de servicios que nos interesan a efectos del presente estudio están gravadas al 5% de tipo reducido: servicios sanitarios; servicios de hospitalización y asistencia; servicios educativos para niños y jóvenes e instrucción; servicios de hogares infantiles, orfanatos, jardines de infancia, residencias de ancianos y similares; servicios sociales y sanitarios; asistencia domiciliaria o ambulatoria; servicios europeos y similares⁴⁵⁰.

Letonia, que dispone de un tipo normal del 21%⁴⁵¹, deja exentas las siguientes prestaciones de servicios: servicios de asistencia social, rehabilitación profesional y social, asistencia social y trabajo social⁴⁵².

Malta, con un tipo normal del 18%, prevé la exención de los servicios asistenciales prestados por la Administración o por cualquier institución u organización reconocida como institución sin ánimo de lucro o autorizada por el Ministro a tal efecto.

Eslovaquia, que tiene un tipo normal del 20%, prevé la exención de las prestaciones de servicios de asistencia social sin alojamiento.

La Comisión Europea no ofrece ninguna información sobre los servicios que prestan entes que se dediquen a la asistencia social y de seguridad social según definición de los Estados miembros y organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros que no entren en la exención de los artículos 132, 135 y 136 de la Directiva IVA, de los siguientes países: Bulgaria⁴⁵³, Estonia⁴⁵⁴, Finlandia⁴⁵⁵, Francia⁴⁵⁶,

de la Ley danesa del Impuesto sobre el Valor Añadido. Se trata de una exención que ha de ser obtenida previa solicitud a las autoridades fiscales a condición de que el evento no distorsione la competencia en relación con las empresas comerciales. La solicitud de exención se basa en una evaluación específica: se habrá de analizar si el evento tiene una finalidad benéfica o si tiene carácter comercial.

⁴⁴⁷ Prevé un tipo reducido del 17% para regiones específicas: Leros, Lesbos, Kos, Samos y Quiós. Este tipo impositivo está previsto por la Ley 4811/2021 y la Orden Ministerial A 1150/2021, todo ello gracias a la posibilidad que le ofrece el artículo 104.2 de la Directiva IVA.

⁴⁴⁸ Exención prevista en el artículo 22 del Código griego del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁴⁴⁹ Para el caso de la Islas Canarias, en donde no se aplica el Impuesto sobre el Valor Añadido -artículo 6.1b) de la Directiva IVA- el tipo normal del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) es del 7%.

⁴⁵⁰ Apartados 18), 19), 20), 21) y 27-ter) del artículo 10.1 del Texto Único IVA italiano, prestados en favor de las personas indicadas en el número 27-ter) por cooperativas sociales y sus consorcios ancianos y adultos discapacitados, toxicómanos y enfermos de SIDA, discapacitados psicofísicos y físicos, menores, incluidos los que se encuentran en situaciones de inadaptación y desviación, inmigrantes, personas sin hogar, solicitantes de asilo, presos, mujeres víctimas de trata con fines sexuales y laborales, prestados por entidades de Derecho Público, instituciones sanitarias reconocidas de asistencia pública, previstas en el artículo 41 de la Ley n. 833 de 23 de diciembre de 1978, o por entidades con fines de asistencia social y por entidades del Tercer Sector de carácter no comercial.

⁴⁵¹ Artículo 41, párrafo uno, cláusula 1 de la Ley letona del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁴⁵² Artículo 52, apartado 1, cláusula 9 de la Ley letona del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁴⁵³ Tipo normal del 20%.

⁴⁵⁴ Tipo normal del 20%.

⁴⁵⁵ Tipo normal del 24%.

⁴⁵⁶ Tipo normal del 20% -artículo 278 del Código Tributario General-. Para Córcega, así como para Martinica, Guadalupe y Reunión, se prevén otros tipos distintos -ordinario y reducidos-.

Croacia⁴⁵⁷, Hungría⁴⁵⁸, Irlanda⁴⁵⁹, Lituania⁴⁶⁰, Luxemburgo⁴⁶¹, Países Bajos⁴⁶², Polonia⁴⁶³, Portugal⁴⁶⁴, Rumanía⁴⁶⁵, Suecia⁴⁶⁶ y Eslovenia⁴⁶⁷.

⁴⁵⁷ Tipo normal del 25%.

⁴⁵⁸ Tipo normal del 27%.

⁴⁵⁹ Tipo normal del 23%.

⁴⁶⁰ Tipo normal del 21%.

⁴⁶¹ Tipo normal del 16% -artículo 39(3) de la Ley luxemburguesa del Impuesto sobre el Valor Añadido-.

⁴⁶² Tipo normal del 21%.

⁴⁶³ Tipo normal del 23%.

⁴⁶⁴ Tipo normal del 23%. Para Azores y Madeira se establecen tipos reducidos.

⁴⁶⁵ Tipo normal del 19%.

⁴⁶⁶ Tipo normal del 25%.

⁴⁶⁷ Tipo normal del 22%.

CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE *LEGE FERENDA*

1. El comienzo de la Edad Contemporánea es la Revolución Francesa de 1789 porque supuso el derribo de la ideología que sustentaba el Antiguo Régimen: el absolutismo. Frente al control absoluto del poder público frente a la población -entonces llamados súbditos- se promulga la idea de libertad para las personas -ciudadanos-. No obstante, ante el temor por la fragilidad del nuevo Régimen, que todavía tenía detractores, se promulgan toda una serie de normas que limitan el actuar de los cuerpos intermedios. Italia es testigo de ello. Un paso fundamental en la incorporación de la idea de libertad en el sector de los cuerpos intermedios es la escasa regulación del Código Civil, junto con el papel importante que les otorga la Constitución.

2. Una economía social de mercado fuertemente competitiva como es la europea, reconocida en el Tratado de la Unión Europea, es el contexto ideal para la proliferación y el libre desarrollo de los entes sin ánimo de lucro como las fundaciones. Ello pone de manifiesto que el liberalismo económico es un pilar de la Unión Europea, pero teniendo en cuenta el aspecto social. Aspecto este último que puede ser satisfecho por las fundaciones cuando desarrollan una actividad económica, siempre y cuando persigan una finalidad de interés general y no repartan sus beneficios entre sus miembros, sino que los reinviertan en esa finalidad de interés general.

3. Con respecto a la Constitución italiana, el impulso definitivo a los entes *non profit* se produce con la reforma que incorporó el principio de subsidiariedad horizontal, cambiando de forma importantísima el paradigma: ahora es el ente más cercano al ciudadano el que debería cubrir sus necesidades, salvo que se traten de determinados aspectos, como la Defensa. En numerosas ocasiones, será el poder público el que satisfaga esa necesidad, pero, si se encarga un particular, cuando exista tal opción, se abre un marco de colaboración entre lo público y lo privado necesario en una economía del siglo XXI, sin restricciones, que puede ofrecer un mejor servicio que el Estado al estar más cerca del ciudadano y estar especializado en la materia de que se trate.

4. Pasando a las cuestiones específicas de Derecho Privado en Italia, se ha de criticar la dispersión normativa existente: por un lado, un Código Civil que no ha sido reformado en sede de fundaciones; por otro lado, un Código del Tercer Sector que incluye como ente de este sector a las fundaciones; y también una legislación especial sectorial -fundaciones bancarias, líricas, etc.-. Salvo determinadas cuestiones debidas a la especificidad de determinadas fundaciones, convendría una regulación uniforme para un cumplimiento efectivo del imprescindible principio de seguridad jurídica en este ámbito jurídico en relación a los siguientes elementos:

4.1. Se ha avanzado en materia del procedimiento de reconocimiento de la personalidad jurídica de las fundaciones en Italia, alejando el control excesivo que tenía el poder público frente a estos entes sin ánimo de lucro, como señala FERNÁNDEZ DEL MORAL DOMÍNGUEZ. Consideramos que este procedimiento es necesario, en el ámbito del Derecho Privado, de cara a la protección de los acreedores; dicho de otro modo, serviría para la protección del crédito y de sus titulares. Por lo tanto, con respecto a la subjetividad de las fundaciones no reconocidas, somos partidarios de la posición de la doctrina mayoritaria de rechazar su

personalidad jurídica, salvo, a nuestro juicio, que ya hayan iniciado este procedimiento, pero que no tengan todavía respuesta por parte de la autoridad competente, para así que, en el caso de que hayan empezado a actuar, se pueda proteger igualmente a los acreedores. El Código del Tercer Sector ha simplificado la burocracia y reducido los tiempos, incorporándose el notario en este procedimiento de reconocimiento; entendemos que se podría unificar para el conjunto de fundaciones que sea el notario quien supervise este íter.

4.2. Con respecto al requisito actual de la existencia de patrimonio suficiente para la consecución de la finalidad para la que fue creada la fundación, como hipótesis de partida se ha de mencionar que se podría pensar que no constituya un requisito para la concesión de la personalidad jurídica por parte de la autoridad competente; bastando, simplemente, la presentación de las cuentas de la fundación en las que se señale su patrimonio, a efectos de publicidad frente a terceros, entre los que se incluirían los acreedores -tanto los que tienen tal condición como los potenciales-. El Código del Tercer Sector incorpora un requisito de un valor mínimo de 30.000 euros del conjunto de elementos que componen el patrimonio de las fundaciones, siendo mucho más preciso que el Código Civil. Ahora bien, a pesar de la propuesta que se acaba de exponer, se puede entender justificada la existencia de este requisito, puesto que también se exige un patrimonio mínimo para las sociedades de capital -sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada- en el Código Civil. Por lo tanto, para evitar que a una entidad sin ánimo de lucro no se le exija un mínimo de patrimonio para el cumplimiento de su finalidad, pero sí a las sociedades de capital, podría mantenerse el requisito de un mínimo de patrimonio también para las fundaciones.

4.3. Otro elemento es la finalidad, debiendo destacar el debate sobre la necesidad o no de que una fundación persiga una finalidad de utilidad pública.

4.3.1. El Código Civil guarda silencio al respecto, puesto que sólo establece que la finalidad de una fundación tiene que ser lícita y posible, aunque la doctrina mayoritaria ha venido defendiendo de la necesidad de que sea, además de lo anterior, de utilidad pública. Por su parte, el Código del Tercer Sector afirma, de forma expresa, que este ente *non profit* tiene que perseguir, sin ánimo de lucro, una finalidad de naturaleza cívica, solidaria y de utilidad social, estableciéndose un elenco, que puede ser actualizado -no estando exenta de polémica la forma en que se realiza desde el punto de vista de la jerarquía de fuentes- de actividades cuyo ejercicio implica la consecución de estas finalidades, incluida la de utilidad social.

4.3.2. Dada la incorporación en el Ordenamiento jurídico italiano, hace ya tiempo, de los *trust* y los patrimonios autónomos separados, que pueden perseguir finalidades egoístas que no encajarían con la utilidad pública que se exige a las fundaciones, es natural preguntarse si tiene sentido mantener esta exigencia. Somos de la opinión que, a nivel de Derecho Privado, teniendo en cuenta, por un lado, la pérdida de la importancia de la forma y, por otro lado, el relanzamiento desde hace años de estos dos institutos jurídicos, puede que se hayan derruido los argumentos que sostenían la necesidad de que la fundación tiene que perseguir una finalidad de utilidad pública.

4.3.3. Así las cosas, aplicando la teoría de que es necesario en Derecho Privado exigir que una fundación persiga una finalidad de utilidad pública, las fundaciones de familia y de empresa no encajarían cuando sirviesen única y exclusivamente a fines egoístas, como mantener el patrimonio de la familia o perseguir solamente el beneficio económico sin que vaya destinado a ninguna causa social o de interés general. En la otra cara de la moneda, si se entendiese superada la teoría de la necesidad de la existencia de una finalidad de utilidad pública para las fundaciones por la introducción en el Derecho italiano de los *trust* y los patrimonios separados, los cuales persiguen de forma explícita finalidades egoístas, no se entendería mantener la utilidad pública en las fundaciones, insistimos, desde la óptica del Derecho Privado. Ahora bien, si se impusiese la segunda tesis, es decir, que la finalidad de utilidad pública no sea un requisito existencial de las fundaciones, habría que realizar una reforma del Código del Tercer Sector -e incluso de la normativa sectorial de las fundaciones- donde se eliminasen las referencias continuas a este extremo.

4.3.4. Cuestión distinta es la óptica del Derecho Financiero y Tributario: si se decide establecer un régimen fiscal más favorable a unos entes que a otros, ha de estar justificada esta tributación desigual, que

sería discriminatoria con respecto a quien soporta una mayor carga fiscal ante un mismo hecho imponible con las mismas circunstancias; esta justificación residiría en que el ente con una fiscalidad más favorable habría de perseguir una utilidad pública o un interés general -esto es, no habría de perseguir finalidades egoístas-.

4.3.5. A nuestro juicio, el mantenimiento de una determinada exigencia -finalidad de utilidad pública- para algunas figuras -fundaciones en cuanto entes sin ánimo de lucro-, pero no para otras -*trust*, por ejemplo- debería sustentarse en algún fin u objetivo. Téngase en cuenta que una fundación adquiere personalidad jurídica si se prevé en el acto de constitución y en sus estatutos que una determinada masa patrimonial que ha sido destinada por el fundador va a perseguir una determinada finalidad de utilidad pública. Si la autoridad competente determinase que no existe tal utilidad, no se le reconoce personalidad jurídica a la fundación. Posteriormente, también se pueden realizar controles. Estos últimos se llevan a cabo por parte de autoridades, lo que conlleva un determinado gasto público, por un lado, y el “soportar” esos controles por parte de las fundaciones.

4.4. Las fundaciones pueden desarrollar actividades económicas, incluso bajo la forma de empresa. He aquí de nuevo la división normativa a la que hemos de hacer referencia debida a las diferentes regulaciones a las que pueden estar sometidas las fundaciones: el Código Civil guarda silencio, una vez más, al respecto, entendiendo la doctrina mayoritaria que ello significa que no está prohibido y, *a contrario sensu*, se permite que estos entes sin ánimo de lucro realicen actividades empresariales; por su parte, el Código del Tercer Sector sí que ha previsto en la definición que realiza de ente del Tercer Sector -entre los que se incluyen las fundaciones- que pueden realizar actividades económicas independientemente de la forma en que se realicen.

4.4.1. Esa ausencia de especificación en el Código Civil sobre si una fundación puede o no ejercer una actividad de empresa ha conllevado interesantes publicaciones científicas a lo largo de bastantes años -décadas incluso-. Un reconocimiento expreso legal vino de la mano de la normativa sectorial en materia de fundaciones. Si bien se trata de un debate en que, *a priori*, la mayor parte de los privatistas defienden que pueden realizar una actividad empresarial, su previsión específica en el Código Civil serviría para una mayor seguridad en el tráfico jurídico.

4.4.2. Dotar de contenido al concepto de empresa es una cuestión compleja, máxime cuando doctrinalmente se afirma que en el Ordenamiento jurídico-privado italiano una fundación puede realizar actividad de empresa y se ha llegado a reconocer de forma expresa tanto en el Código del Tercer Sector como en la normativa sectorial de fundaciones. En la Unión Europea, por su parte, parece que esta noción no va desencaminada con la italiana, ya que una Recomendación de la Comisión define a la empresa como cualquier unidad que realice una actividad económica, con independencia de la forma jurídica.

4.4.3. La escisión del lucro en objetivo y subjetivo facilitó enormemente esta cuestión, ya que, a efectos de una fundación, se permite que se obtenga beneficio económico de una actividad económica que realice el ente que servirá a su finalidad social -lucro objetivo-, mientras que se prohíbe el reparto de los beneficios entre los miembros de la fundación -lucro subjetivo- debiendo destinarse a su finalidad de carácter social. El Código del Tercer Sector sí que se ha encargado de reflejar en su articulado que los entes del Tercer Sector pueden realizar actividades económicas -admisión del lucro objetivo-, pero no podrán redistribuir los beneficios, independientemente del *nomen iuris* que se le dé a la cantidad de dinero, debiendo ser reinvertido -prohibición del lucro subjetivo-.

5. Se pasa, a continuación, con las conclusiones y propuestas de Derecho Financiero y Tributario en materia de fundaciones. A nivel europeo, merece ser mencionado el “Plan de Acción para la Economía Social: construir una nueva economía al servicio de las personas”, si bien consideramos que se podría ahondar aún más con las competencias de las que ya dispone la Unión Europea. Uno de estos ámbitos es el de la fiscalidad y, más concretamente, el de la armonización fiscal de los impuestos indirectos, máxime en el marco de una economía europea social de mercado fuertemente competitiva. A través de la normativa de la Unión

reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido se puede fomentar una economía social en la que participen más activamente todavía los entes *non profit*, en general, y las fundaciones, en particular. Se trata de una problemática que conviene que sea abordada desde la unión de los países que integran la Unión Europea. Pues bien, desde el punto de vista jurídico-tributario, se propone actuar directamente sobre el acto de la Unión Europea que regula las bases del Impuesto sobre el Valor Añadido tratando de armonizar las legislaciones domésticas en este ámbito de los Estados miembros, esto es, la Directiva 2006/112/CE o Directiva IVA, desde dos perspectivas: la primera es clarificando la técnica de ciertos elementos del tributo y la segunda consiste en la creación de un marco fiscal más atractivo -vía exenciones y tipos reducidos- para potenciar el papel de las fundaciones prestando servicios en una economía social de mercado altamente competitiva como es la europea.

5.1. Así, en primer lugar, se debería mejorar la redacción de ciertos preceptos de la Directiva IVA, con el fin de que la posterior labor de transposición de este acto a los Ordenamientos jurídicos internos de los Estados miembros no cree problemas de interpretación jurídica, con el fin de reducir la tasa de litigiosidad en materia tributaria y asegurar una correcta aplicación de la Directiva, protegiendo, así, al contribuyente.

5.1.1. Convendría que, en sede de titularidad, la Directiva IVA, así como el resto de normativa europea que regulase el sistema de recursos propios de la Unión Europea, hiciesen hincapié en que, por un lado, está el Impuesto sobre el Valor Añadido, del que son titulares los Estados miembros, pero la Unión ha de armonizarlo para una correcta realización del mercado interior europeo, y, por otro lado, está el recurso propio basado en el Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo cálculo se fundamenta en el mencionado impuesto indirecto. Ser o no titular de un impuesto significa tener o no capacidad en materia de establecimiento, modificación o eliminación de ciertos elementos o del conjunto de ese impuesto -si bien existe una limitación clara cuando se trata de una figura impositiva que está armonizada porque ciertos elementos fundamentales habrán de regirse por lo dispuesto por la normativa de la Unión Europea-. Por lo que respecta al recurso propio basado en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuanto tal, sí que es titular la Unión Europea de él.

5.1.2. A lo largo de los múltiples preceptos de la Directiva IVA se hace referencia tanto a quién puede ser sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido como qué características ha de reunir este sujeto pasivo. Se podría aclarar la cuestión regulando, de una parte, el sujeto pasivo, y, de otra parte, el aspecto profesional del elemento subjetivo del hecho imponible, atendiendo a la tesis de LÓPEZ ESPADAFOR. En el precepto correspondiente a los sujetos pasivos, se habría de mantener la fórmula abierta de que lo serán todos aquéllos en los que concurran los requisitos del aspecto profesional del elemento subjetivo del hecho imponible. Mientras que el artículo referido al aspecto profesional del elemento subjetivo del hecho imponible habrá de referir que ha de realizar una actividad económica con carácter independiente -ser empresario o profesional, en definitiva-, sin que sea relevante en sede de este impuesto ni los fines ni los resultados de la actividad, y, además, el sujeto pasivo ha de actuar como tal.

5.1.3. No consideramos que la definición de devengo que realiza el artículo 62 de la Directiva IVA sea precisa al hablar del “hecho” y no del “momento en que ha de entenderse realizado el hecho imponible”. Tal y como está redactado este concepto en la actualidad, en la versión española, parecería que hecho imponible y devengo son sinónimos, cuando ello, como es sabido, no es así. Por otra parte, en el artículo 64 se emplea una expresión alternativa a los conceptos de “devengo” y “exigibilidad”: “se considerará efectuada”; es una fórmula distinta porque, a nuestro entender, aunque se va a seguir la regla del artículo 63 -devengo y exigibilidad van a coincidir en el plano temporal-, se trata de supuestos en los que sería complejo determinar cuándo se entiende efectuada la operación, a pesar de que, en definitiva, se está haciendo referencia al devengo y se podría mencionar que la finalidad de este precepto es aclarar cuándo se ha de entender realizado el hecho imponible.

5.2. En relación a la segunda propuesta que se presentó *supra*, uno de los motivos del fomento de la participación de las fundaciones en el mercado, es decir, en el caso de nuestro estudio, en la prestación de servicios, vía Impuesto sobre el Valor Añadido es el principio de neutralidad fiscal que rige en este tributo.

Con un régimen ventajoso en la imposición directa se propicia la existencia de fundaciones que presten servicios porque a las mismas fundaciones les interesa de cara al pago de impuestos. No obstante, nuestra propuesta se centra en el Impuesto sobre el Valor Añadido -imposición indirecta-, figura tributaria que, en virtud del citado principio de neutralidad fiscal, la carga tributaria de la prestación gravada por este impuesto recae sobre el consumidor final, por lo que unos tipos reducidos y unas exenciones en determinadas operaciones traerán consigo que los perceptores de estos servicios prestados por las fundaciones los demanden más por tener un coste fiscal mucho menor que si los mismos servicios se prestasen por sociedades lucrativas. La propuesta sería la siguiente:

5.2.1. El primer requisito sería que, para que fuese aplicable, el ente no podrá haber repartido los posibles beneficios de su ejercicio entre sus miembros y habrá de haberlos destinado a una finalidad social; todo lo anterior de forma acumulativa, es decir, se han de cumplir ambos. Lo consideramos necesario porque es posible que los Ordenamientos jurídicos domésticos de los Estados miembros prevean organizaciones a las que tradicionalmente se les ha podido asignar un carácter social, como ocurre con las fundaciones, pero que no sea exigencia que persigan una finalidad social, que no repartan sus beneficios ni que los destinen para las actividades de relevancia social. Cabe recordar que el Derecho Privado es una materia ligada estrechamente a las tradiciones jurídicas de cada uno de los Estados miembros de la Unión Europea. Pues bien, estos requisitos que se mencionaban son fundamentales de cara a la existencia de situaciones a las que se les va a beneficiar desde el punto de vista tributario: si un ente va a tener un tratamiento fiscal ventajoso en sede el Impuesto sobre el Valor Añadido, ha de ser por alguna causa que lo justifique y, en nuestro caso, es que el ente ha de perseguir una finalidad de utilidad social y ha de reinvertir sus posibles beneficios en el ejercicio de las actividades de la fundación. Por lo tanto, propugnamos que la utilidad social en la finalidad de las fundaciones ha de mantenerse si quieren obtener estas ventajas fiscales para el cumplimiento estricto de los principios de justicia tributaria. Para sistematizar estas ideas ha sido de gran utilidad el estudio del Derecho Privado en Italia, donde, como se ha afirmado, la división del lucro en objetivo y subjetivo permite poder analizar la cuestión con un mayor rigor técnico-jurídico.

5.2.2. Para el supuesto de las actividades de interés general que ya prevé la Directiva en su artículo 132, si son realizadas por entes que cumplen los requisitos anteriormente mencionados, proponemos que la exención sea de aplicación obligatoria en la totalidad de los Estados miembros.

5.2.3. Para el resto de actividades económicas que realicen los entes que cumplan esos requisitos, se les podría aplicar tipos reducidos -con un porcentaje mínimo del 5%-. Para ello, convendría añadir un apartado específico en el Anexo III de la Directiva IVA mencionando este extremo y se habría de prever de forma expresa que ese apartado del Anexo III al que acabamos de hacer referencia habrá de gozar de un tipo reducido, nunca inferior a un porcentaje del 5%.

5.2.4. Se requeriría, así, una armonización ante la disparidad y complejidad actual sobre la libertad que otorga la Directiva IVA a los Estados miembros sobre si las actividades de interés general del artículo 132 se les aplica o no ciertos tipos reducidos en el caso de determinados entes sin ánimo de lucro en función de determinadas características de éstos.

5.2.5. Las exenciones tienen una parte negativa para el ente que debe aplicarlas: no le da derecho a deducción. Ello trae como consecuencia que la carga fiscal soportada anteriormente en relación a esa operación específica la habrá de abonar al fisco como si fuese el ente un consumidor final. Es por ello que, si se realizan otras actividades económicas con tipos reducidos, al menos la carga tributaria indirecta soportada por el ente podría ser inferior.

5.2.6. Por último, sobre si existe competencia desleal por parte de una fundación que ponga precios por debajo del mercado ante este régimen fiscal ventajoso del Impuesto sobre el Valor Añadido que proponemos, siguiendo las ideas de MARTÍN DÉGANO, habría que tener en cuenta, por un lado, si se trata de un sector en el que las empresas no participan o lo hacen en un porcentaje muy bajo, no se plantearía ni siquiera; y, por otro lado, si es un sector en el que hay una participación de empresas privadas, sí que podría plantearse esa situación, si bien habrían de existir otros factores a considerar, como que empleen a personas necesitadas de

especial atención -personas con discapacidad, empleados de larga duración con situación económica vulnerable, etc.-, es decir, dicho de otro modo, que colmasen esa “ventaja” con una actividad social adicional a la de la actividad de interés general a la que se dedique.

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV.: “I corpi intermedi, cuore del Terzo Settore”, en F. BASSANINI, T. TREU y G. VITTADINI (coords.), *Una società di persone? I corpi intermedi nella democrazia di oggi e di domani*, Il Mulino, Bologna, 2021. Disponible online: https://www.researchgate.net/publication/350156542_I_corpi_intermedi_cuore_del_Terzo_settore
- ALESSI, R.: “La funzione tributaria in generale”, en *Istituzioni di Diritto Tributario*, UTET, Turín, 1965
- ÁLVAREZ SUSO, M.: “El gravamen en el IVA de las actividades irregulares e ilícitas. Un viejo debate de reciente actualidad”, en *Quincena Fiscal*, n. 22, 2014
- AMORTH, A.: *La Costituzione italiana. Commento sistematico*, Giuffrè, Milán, 1948
- ARRIBAS LEÓN, M.: “El artículo 87.Cinco de la Ley del IVA y la lucha contra el fraude fiscal”, en *Crónica Tributaria*, n. 141, 2011
- ARINCI, L.: “Disposizioni generali, costituzione, ordinamento e amministrazione delle associazioni e delle fondazioni del Terzo Settore”, en DONATI, F. y SANCHINI, F. (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milán, 2019
- BANCONE, V.: *Le organizzazioni non profit*, Edizioni Scientifiche Italiane, Nápoles, 2011
- BARASSI, M. y BALDERACCHI, A.: “La territorialità dell'IVA nella prospettiva comunitaria”, en *Commercio Internazionale*, n. 17, 1990
- BARBETTA, G. P. (coord.), *Senza scopo di lucro. Dimensioni economiche, legislazione e politiche del settore nonprofit in Italia*, Il Mulino, Bologna, 1996
- BAS SORIA, J.: “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2021 y su aplicación práctica en nuestro país”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 470, 2022
- BEGHIN, M.: *Diritto tributario*, 3ª edición, CEDAM, Padua, 2017
- BERLIRI, A.: “L'obbligo di contribuire in proporzione della capacità contributiva come limite alla potestà tributaria”, en *Scritti scelti di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milán, 1990
- BERLIRI, A.: *L'Imposta sul Valore Aggiunto. Studi e scritti vari*, Dott. A. Giuffrè Editore, Milán, 1971
- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Impuesto sobre el Valor Añadido (I)”, en CAZORLA PRIETO, L. M. y CHICO DE LA CÁMARA, P. (dirs.), *Introducción al Sistema Tributario español*, 7ª edición, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2019
- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La inaplazable reforma de la exención por educación en el IVA (art. 20.uno.9). Consideraciones de lege ferenda (I)”, en *Quincena Fiscal*, n. 6, 2014
- BOBBA, L.: “Una riforma in cammino. Cosa resta da fare e cosa c'è da cambiare”, en TERZJUS, *Dal non profit al Terzo Settore. Una riforma in cammino. 2º rapporto sullo stato e le prospettive del Diritto del Terzo Settore in Italia*, Editoriale Scientifica SRL, Nápoles, 2022
- BROGI, M.: “Il complesso sistema di controlli “interni” e “esterni” e la disciplina transitoria”, en DONATI, F. y SANCHINI, F. (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milán, 2019
- BUCELLI, A.: “Destinazione e devoluzione del patrimonio”, en DONATI, F. y SANCHINI, F. (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milán, 2019
- BUQUICCHIO, M.: “La nuova vita delle fondazioni nel mutato quadro económico del non profit”, en *Rivista del notariato*, LXIV, 2010

- CAFAGGI, F.: “I diversi modelli imprenditoriali”, en VISINTINI, G. (coord.), *Gli enti non profit tra Codice Civile e legislazione speciale*, Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2003
- CALDIROLA, D.: *Il terzo settore nello Stato sociale in trasformazione*, Editoriale Scientifica SRL, Nápoles, 2021
- CALVO ORTEGA, R. y CALVO VÉRGEZ, J.: *Curso de Derecho Financiero*, 23ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2019
- CALVO VÉRGEZ, J.: “El ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado en las operaciones de fraudes Carrusel”, en *Quincena Fiscal*, n. 5, 2016
- CAMPOBASSO, G. F.: “Associazioni e attività d’impresa”, en *Rivista di Diritto Civile*, II, 1994
- CARBAJO VASCO, D. y MARTÍNEZ SERRANO, J. L.: *Práctico del Impuesto sobre el Valor Añadido*, vLex, 2023
- CARPENTIERI, L.: “Le fonti del diritto”, en A. FANTOZZI (dir.), *Diritto tributario, parte generale*, UTET, Turín, 2012
- CAVALAGIO, L.: voce di “Fondazioni [dir. civ.]”, en *Treccani, Diritto on line*, 2016. Disponibile su https://www.treccani.it/enciclopedia/fondazioni-dir-civ_%28Diritto-on-line%29/
- CISOTTA, R.: “Gli enti dell’Economia sociale nel Diritto del mercato unico europeo”, en FICI, A. (coord.), *Diritto dell’Economia Sociale*, Editoriale Scientifica SRL, Nápoles, 2016
- COLONIA, A., y PATELIE, F.: “Imposta Valore Aggiunto. Servizi internazionali: Auspicabile un intervento chiarificatore”, en *Corriere Tributario*, n. 42, 1989
- CONSORTI, P., GORI, L. y ROSSI, E.: *Diritto del Terzo settore*, Il Mulino, Bologna, 2021
- CONSORTI, P.: “La nuova definizione giuridica di Terzo Settore”, en *Non profit*, n. 3, 2017
- CONTRINO, A.: “Incertezze e punti fermi sul presupposto soggettivo dell’imposta sul valore aggiunto”, en *Diritto e pratica tributaria*, vol. 3
- CORDEIRO GUERRA, R.: “Principio di capacità contributiva e imposizione ultraterritoriale”, en SALVINI, L. y MELIS, G. (coords.): *L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, CEDAM, Padua, 2014
- CORDERO GONZÁLEZ, E. M.: “IX. El Impuesto sobre el Valor Añadido”, en ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.; HERRERA MOLINA, P. M.; y GARCÍA MORENO, V. A. (dirs.), *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*, 20ª ed., Aranzadi, Cizur Menor, 2023
- CORSICO, D.: “La nuova disciplina delle associazioni e delle fondazioni tra Codice Civile e Codice del Terzo Settore”, en *Osservatorio del diritto civile e commerciale*, fasc. 2, 2021
- COSTAGLIOLA, C.: “I vincoli di destinazione patrimoniale con particolare riguardo alla fondazione di fatto, al trust interno e ai negozi fiduciari”, en Iurisprudenzia.it
- COSTI, R.: “Fondazione e impresa”, en *Rivista di Diritto Civile*, I, 1968
- DE GIORGI, M. V.: “Associazioni”, en LIPARI, N. y RESCIGNO, P. (dir.), *Diritto civile, Volume I. Fonti, soggetti e famiglia, I. Le fonti e i soggetti*, Giuffrè Editore, Milán, 2009
- DE GIORGI, M. V.: “Estinzione, trasformazione, fusione”, en LIPARI, N. e RESCIGNO, P. (dirs.), *Diritto civile, Volume I. Fonti, soggetti e famiglia, I. Le fonti e i soggetti*, Giuffrè Editore, Milán, 2009
- DE GIORGI, M. V.: “Le fondazioni e i comitati”, en LIPARI, N. y RESCIGNO, P. (dirs.), *Diritto civile, Volume I. Fonti, soggetti e famiglia, I. Le fonti e i soggetti*, Giuffrè Editore, Milán, 2009
- DE GIORGI, M. V.: *Fondamenti di diritto degli enti non profit*, Cedam, Padua, 1997
- DE MITA, E.: “Capacità contributiva senza propaganda”, en *Diritto e pratica tributaria*, vol. 91, n. 2, 2020
- DI CIOMMO, F.: “Tribunale di Napoli; ordinanza 26 giugno 1998; Giud. Magliorlo; Fondazione Amelio, G. e M. Amelio c. Sovraintendenza di Caserta per i beni culturali e ambientali”, en *Il Foro Italiano*, vol. 122, n. 1, 1999
- DÍEZ DE VELASCO, M.: *Instituciones de Derecho Internacional Público*, 16ª ed., Tecnos, Madrid, 2007
- DONATI, F.: “La dimensione costituzionale ed europea del Terzo Settore”, en DONATI, F. y SANCHINI, F. (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milán, 2019
- EMANUELE, E. F. M.: *Il terzo pilastro. Il non profit motore del nuevo welfare*, Edizione Scientifiche Italiane, Nápoles, 2008

- FERNÁNDEZ DEL MORAL DOMÍNGUEZ, L.: “La sucesión "mortis causa" y la tutela de las personas con discapacidad. La Ley de 22 junio 2016 n. 112”, en REPRESA POLO, M. P. (coord.): *Modificaciones sucesorias, discapacidad y otras cuestiones: una mirada comparativa*, Reus Editorial, Madrid, 2022
- FERNÁNDEZ DEL MORAL DOMÍNGUEZ, L.: “Evolución de la personalidad jurídica en Italia”, en OSSORIO SERRANO, J. M. (dir.), *Europa y los nuevos límites de la autonomía privada*, Universidad de Granada, Granada, 2005
- FERRAJOLI, L.: *Derecho y moral. A propósito del embrión*, traducción de ANDRÉS IBÁÑEZ, P., Eolas Edición, León, 2023
- FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero español*, 16.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1994
- FICI, A.: “Le principali novità di un anno di riforma”, en TERZJUS, *Dal non profit al Terzo Settore. Una riforma in cammino. 2º rapporto sullo stato e le prospettive del Diritto del Terzo Settore in Italia*, Editoriale Scientifica SRL, Nápoles, 2022
- FICI, A.: *Profili di Diritto transitorio del Terzo settore*, 2021. Disponible online: <https://terzjus.it/articoli/saggi/profili-di-diritto-transitorio-del-terzo-settore/>
- FICI, A. “Enti del Terzo Settore: nozione, requisiti e tipologie”, en BASSI, A. (coord.), *Gli enti del Terzo Settore. Lineamenti generali*, Editoriale Scientifica SRL, Nápoles, 2020
- FICI, A.: *Un Diritto per il Terzo Settore. Studi sulla riforma*, Editoriale Scientifica SRL, Nápoles, 2020
- FICI, A.: “La nuova impresa sociale”, en FICI, A. (coord.), *La riforma del Terzo Settore e dell’impresa sociale*, Editoriale Scientifica, Nápoles, 2018
- FICI, A.: “La riforma del Terzo Settore e le fondazioni di origine bancaria”, en *Fondazioni di origine bancaria. XXIII Rapporto annuale. Anno 2017*, ACRI, Roma, 2018. Disponible online: https://www.acri.it/rapporto_annuale/ventitreesimo-rapporto-sulle-fondazioni-di-origine-bancaria-anno-2017/
- FORTE, F.: “Note sulle norme tributarie costituzionali italiane (a proposito dei contributi di Benvenuto Griziotti al Diritto Finanziario)”, en *Jus*, 1957, fasc. L
- FRANSONI, G.: *Il momento impositivo nell’imposta sul Valore Aggiunto*, CEDAM, Padua, 2019
- FUSARO, A.: “La revisione della disciplina degli enti del Libro primo del Codice Civile”, en *Rivista di diritto civile*, n. 6, 2019
- FUSARO, A.: “Trasformazione, fusione e scissione degli enti del Libro primo del Codice Civile e degli enti del Terzo Settore”, en FICI, A. (coord.), *La riforma del Terzo Settore e dell’impresa sociale*, Editoriale Scientifica, Nápoles, 2018
- GALGANO, F.: “Le associazioni, le fondazioni, i comitati”, en GALGANO, F. (dir.), *I grandi orientamenti della giurisprudenza civile e commerciale*, Cedam, Padua, 1996
- GALGANO, F.: “Delle Associazioni non riconosciute e dei comitati”, en SCIALOJA, A. y BRANCA, G. (coords.), *Commentario del Codice Civile*, Bologna -Roma, 1976
- GANDARILLAS MARTOS, G.: “El Impuesto sobre el Valor Añadido: concepto y fundamento. Sujeto pasivo. Hecho imponible. Base imponible. Exenciones. Tipo impositivo. Gestión del impuesto”, en HUERTA GARICANO, I. y MILLÁN HERRANDIS, A. (coords.), *Fundamentos de Derecho Tributario*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2022
- GENTILI, A.: “Relazione” en CARUSI, D. (coord.), *Associazioni e fondazioni. Dal Codice Civile alle riforme annunciate, Atti del convegno tenuto a Gardone Riviera, 23-34/6/2000*, Giuffrè, Milán, 2001
- GIARDINA, E.: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milán, 1961
- GIARMOLEO, V.: *Attività commerciale ed enti non profit*, CEDAM, Padua, 2003
- GIOVANARDI, A.: *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, G. Giapicchelli Editori, Turín, 2014
- GIOVANINNI, A.: “Quale capacità contributiva?”, en *Diritto e pratica tributaria*, vol. 91, n. 3, 2020
- GIOVANINNI, A.: “Ripensare la capacità contributiva”, en *Diritto e pratica tributaria*, fasc. 1, 2016
- GIUDETTI, G.: “L’Europa e il Terzo Settore”, en FICI, A. (coord.), *La riforma del Terzo Settore e dell’impresa sociale*, Editoriale Scientifica SLR, Nápoles, 2018
- GRECO, F.: *Le fondazioni non riconosciute*, Giuffrè, Milán, 1980
- GREGGI, M.: *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d’Imposta sul Valore Aggiunto*, CEDAM, Padua, 2013

- HERRERA MOLINA, P. M.: “Principios constitucionales de justicia tributaria”, en HERRERA MOLINA, P. M. (dir.), *Manual de Derecho Tributario*, 2ª edición, Dykinson, Madrid, 2022
- JAHIER, L.: “Il Terzo Settore nelle politiche europee: un nuovo paradigma trasformativo”, en TERZJUS, *Dal non profit al Terzo Settore. Una riforma in cammino. 2º rapporto sullo stato e le prospettive del Diritto del Terzo Settore in Italia*, Editoriale Scientifica SRL, Nápoles, 2022
- KUBICA, M. L.: “La conversión de las cajas de ahorro europeas en sociedades anónimas. Un “trasplante legal” desde el Derecho Europeo”, en *Revista CEFLegal.CEF*, n. 83, 2007
- LOMBARDI, G.: “Problemi costituzionali in materia tributaria”, en *Temi tributaria*, 1961
- LONGÁS LAFUENTE, A.: “La regla de localización de los servicios en el IVA en función de su utilización o explotación efectiva”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 436, 2019
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: *La residencia en la estructura del hecho imponible*, Dykinson, Madrid, 2024
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Supuestos de no sujeción tributaria de los entes públicos”, en *Quincena Fiscal*, n. 4, 2024
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: *El Derecho Financiero y Tributario como articulación jurídica de la redistribución de la riqueza*, Dykinson, Madrid, 2023
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Los principios de justicia tributaria en la Unión Europea ante los postulados del Estado social”, en LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (dir.), *Los nuevos retos de la fiscalidad de la Unión Europea*, Dykinson, Madrid, 2023
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Replanteamiento del Derecho Internacional Tributario”, en *Quincena Fiscal*, n. 4, 2023
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La cooperación internacional contra el fraude fiscal tras el Brexit ante las competencias tributarias de la Unión Europea”, en *La Ley Unión Europea*, n. 100, 2022
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Extra-taxation and property right in the European Union Law”, en *The Age of Human Rights*, n. 12, 2019
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “El papel de la residencia, no residencia, nacionalidad y extranjería en la configuración de las actuales figuras tributarias”, en *Cuadernos de Derecho Transnacional*, vol. 9, n. 1, 2017
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Reflexiones sobre no confiscatoriedad e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, en *Quincena Fiscal*, n. 4, 2012
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La discutible autonomía financiera de la Unión Europea y su contemplación desde la perspectiva tributaria”, en *Quincena Fiscal*, n. 19, 2010
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, McGraw-Hill, Madrid, 1995
- LUCCHINI GUASTALLA, E.: “Le fondazioni”, en VISINTINI, G. (coord.), *Gli enti non profit tra Codice Civile e legislazione speciale*, Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2003
- MAFFEZZONI, F.: “Valore positivo dei principi costituzionali in materia tributaria”, en *Jus*, 1956, fasc. I
- MANCA, D., y CELLERINO, G.: “IVA. Territorialità dell'imposta. Deroghe relative alle prestazioni di servizi”, en *Il fisco*, n. 38, 1990
- MANGAS MARTÍN, A.: “Las competencias de la Unión Europea”, en A. MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (dirs.), *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, 9ª ed., Tecnos, Madrid, 2020
- MANGAS MARTÍN, A.: “La financiación de la Unión Europea y el Tribunal de Cuentas”, en MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (dirs.), *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, 9ª ed., Tecnos, Madrid, 2020
- MANZONI, I.: *Il principio della capacità contributiva nell'Ordinamento costituzionale italiano*, G. Giappichelli Editore, Turín, 1965
- MARASÀ, G.: *Imprese sociali, altri enti del terzo settore, società benefit*, G. Giappichelli Editore, Turín, 2019
- MARCELLI, V. M.: “L'ente del terzo settore e l'esercizio di attività d'impresa”, en FICI, A. (coord.), *La riforma del Terzo Settore e dell'impresa sociale*, Editoriale Scientifica, Nápoles, 2018
- MARTÍN DÉGANO, “La actividad promocional de las fundaciones públicas y el IVA”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 467, 2022
- MARTÍN DÉGANO, I.: “Las fundaciones y el cumplimiento indirecto de los fines de interés general. En torno a la interpretación restrictiva de las exenciones”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 393, 2015

- MARTÍN DÉGANO, I.: “La revocación de la utilidad pública por el ejercicio de explotaciones económicas”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 391, 2015
- MARTÍN DÉGANO, I.: “Los tres tipos de actividades económicas exentas de las fundaciones y su conexión con los fines de interés general”, en *Anuario de Derecho de fundaciones*, n. 1, 2014
- MARTÍN DÉGANO, I.: “La competencia desleal en la exención del IAE de la Ley de Fundaciones. Comentario a la STS de 26 febrero 2002”, en *Quincena Fiscal*, n. 83, 2002
- MARTÍN QUETALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; CASADO OLLERO, G.; y ORÓN MORATAL, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 32ª edición, Tecnos, Madrid, 2021
- MELIS, G. y GOLISANO, M.: “Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nell’ambito del sistema tributario”, en *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, fasc. 3, 2020
- MENÉNDEZ MORENO, A.: “El concepto de actividad económica en el IVA, según la reciente jurisprudencia del TJUE (y II). (Con una propuesta de sistematización e interpretación de las características configuradoras de dicho concepto)”, en *Quincena Fiscal*, n. 21, 2016
- MENÉNDEZ MORENO, A.: “Lo reformado y lo que debería reformarse (o mejor, transponerse) del IVA”, en *Quincena Fiscal*, n. 6, 2015
- MICHELI, G. A.: “Profili critici in tema di potestà di imposizione”, en la *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, parte I, 1964
- MILIOTO, P.: “L’IVA tra neutralità e natura di imposta sul consumo: la difficile combinazione dei modelli di funzionamento dell’imposta”, en *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, fasc. 4, 2022
- MONTANARI, F.: *Le operazioni esenti nel sistema dell’IVA*, G. Giapicchelli Editore, Turín, 2013
- MOSCHETTI, F.: *Il principio della capacità contributiva*, CEDAM, Padua, 1973
- NOCERA, I. L.: “Il registro unico e il regime pubblicitario degli enti del Terzo Settore”, en DONATI, F. y SANCHINI, F. (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milán, 2019
- PANZARINI, G.: “Introduzione”, en VISINTINI, G. (coord.), *Gli enti non profit tra Codice Civile e legislazione speciale*, Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2003
- PARISI, A.: “Associazioni non profit e fondamento costituzionale”, en ZAMBRANO, V. (coord.), *Non profit, persona, mercato*, Giuffrè Editore, Milán, 2005
- PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.: “La conflictividad sobre el Derecho a la deducción en el IVA aún no resuelta en España”, en *Quincena Fiscal*, n. 1, 2022
- PETRELLI, G.: “L’affidamento fiduciario tra contratto e vincolo di destinazione”, en *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, fasc.4, 2021 -versión online-
- PONZANELLI, G. e MONTANI, V.: “Dal “groviglio di leggi speciali” al Codice del Terzo Settore”, en FICI, A. (coord.), *La riforma del Terzo Settore e dell’impresa sociale*, Editoriale Scientifica, Nápoles, 2018
- PROSPERI, F.: voce “Articolo 14”, en PERLINGIERI, G. (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010
- PROSPERI, F.: voce “Articolo 16”, en PERLINGIERI, G. (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010
- PROSPERI, F.: voce “Articolo 18”, en PERLINGIERI, G. (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010
- PROSPERI, F.: voce “Articolo 19”, en PERLINGIERI, G. (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010
- PROSPERI, F.: voce “Articolo 25”, en PERLINGIERI, G. (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010
- PROSPERI, F.: voce “Articolo 26”, en PERLINGIERI, G. (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010
- PROSPERI, F.: voce “Articolo 27”, en PERLINGIERI, G. (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010

- PROSPERI, F.: voce “Articolo 28”, en PERLINGIERI, G. (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010
- PROSPERI, F.: voce “Articolo 29”, en PERLINGIERI, G. (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010
- PROSPERI, F.: voce “Articolo 30”, en PERLINGIERI, G. (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010
- PROSPERI, F.: voce “Articolo 32”, en PERLINGIERI, G. (coord.), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 3ª ed., Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2010
- RESCIGNO, P.: “Le “non profit organizations” come formazioni sociali”, en PONZANELLI, G. (coord.), *Gli enti non profit in Italia*, Cedam, Padua, 1994
- RINELLA, A.: “Cooperazione ed economia sociale nella Costituzione italiana”, en FICI, A. (coord.), *Diritto dell’Economia Sociale*, Editoriale Scientifica SRL, Nápoles, 2016
- RITTER, G. A.: *Storia dello Stato sociale*, -traducción de L. GAETA e P. CARNEVALE-, Editori Laterza, Bari, 1996
- ROMANO, M.: “I limiti all’autonomia statutaria nelle fondazioni di partecipazione alla luce della riforma del Terzo settore”, en *Le nuove leggi civili commentate*, n. 2
- ROPPO, V.: *Diritto Privato*, 2ª ed., G. Giappichelli Editore, Turín, 2012
- RUMINE, N.: “Le particolari categorie di enti del Terzo Settore: enti filantropici, imprese sociali, cooperative sociali, reti associative e società di mutuo soccorso”, en DONATI, F. y SANCHINI, F. (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milán, 2019
- RUMINE, N.: “Le particolari categorie di enti del Terzo Settore: enti filantropici, imprese sociali, cooperative sociali, reti associative e società di mutuo soccorso”, en DONATI, F. y SANCHINI, F. (coords.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milán, 2019
- SACCHETTO, C.: “La capacità contributiva nella dimensione internazionale. Introduzione”, en SALVINI, L. y MELIS, G. (coords.): *L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, CEDAM, Padua, 2014
- SÁENZ DE OLAZAGOITIA DÍAZ DE CERIO, J.: “IVA, exenciones y distorsiones de la competencia (20.Uno.6º); o cómo la DGT parece manipular la jurisprudencia del TJUE”, en *Quincena Fiscal*, n. 8, 2014
- SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª edición, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993
- SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966
- SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, vol. II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962
- SALVATORI, G.: “L’Economia sociale e le istituzioni europee”, en FICI, A. (coord.), *Diritto dell’Economia Sociale*, Editoriale Scientifica SRL, Nápoles, 2016
- SÁNCHEZ GALLARDO, J.: *IVA para expertos*, Francis Lefebvre, París, 2019
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: “Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT”, en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n. 381, 2014
- SANCHINI, F.: “Principi generali, definizione di “enti del terzo settore” e attività di interesse generale”, en DONATI, F. y SANCHINI, F. (coord.), *Il Codice del Terzo Settore. Commento al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e ai decreti attuativi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milán, 2019
- SANTUARI, A.: *Manuale di diritto dell’economia degli enti non profit*, Bologna University Press, Bologna, 2020
- STEVANATO, D.: “Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte di Cassazione”, en *Giurisprudenza delle imposte*, fasc. 4, n. XCII, 2019
- TERRA, B. y KAJUS, J.: *A Guide to European VAT Directives*, vol. I, IBFD, Ámsterdam, 2023
- TESAURO, F. (edición actualizada por CONTRINO, A. y FREGNI, M. C.), *Istituzioni di Diritto Tributario. 2 -Parte Speciale*, UTET Giuridica, Milán, 2021
- TESAURO, F. (edición actualizada por FREGNI, M. C.; SARTORI, N. y TURCHI, A.), *Istituzioni di Diritto Tributario. 1 -Parte Generale*, UTET Giuridica, Milán, 2020

Bibliografia

- TESAURO, G.: *Diritto dell'Unione Europea*, 7ª ed., CEDAM, Padua, 2012
- UCKMAR, V.: "Introduzione", en VISINTINI, G. (coord.), *Gli enti non profit tra Codice Civile e legislazione speciale*, Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2003
- VERRIGNI, C.: "Le accise sull'energia elettrica non sono da includere nella base imponibile dell'IVA in assenza di traslazione sul consumatore finale", en *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, fasc. 2, 2020
- VISINTINI, G.: "Non profit e mercato", en ZAMBRANO, V. (coord.), *Non profit, persona, mercato*, Giuffrè Editore, Milano, 2005
- VITTORIA, D.: "Il problema della compatibilità tra gli enti del Primo Libro del codice civile e l'attività d'impresa", en VISINTINI, G. (coord.), *Gli enti non profit tra Codice Civile e legislazione speciale*, Edizioni Scientifiche Italiane SPA, Nápoles, 2003
- ZOPPINI, A.: "Profili evolutivi della fondazione nella moderna prassi nella legislazione speciale", en *Fondazione Italiana del Notariato*
- ZOPPINI, A.: "La disciplina delle associazioni e delle fondazioni dopo la riforma del diritto societario", en ZOPPINI, A. y MALTONI, M. (coords.), *La nuova disciplina delle associazioni e delle fondazioni. Riforma del diritto societario ed enti non profit*, Cedam, Padua, 2007
- ZOPPINI, A.: "Perché riformare il Libro primo del Codice Civile per la parte inerente alle associazioni e alle fondazioni", en ZAMBRANO, V. (coord.), *Non profit, persona, mercato*, Giuffrè Editore, Milano, 2005
- ZOPPINI, A.: "Relazione" en CARUSI, D. (coord.), *Associazioni e fondazioni. Dal Codice Civile alle riforme annunciate, Atti del convegno tenuto a Gardone Riviera, 23-34/6/2000*, Giuffrè, Milán, 2001
- ZOPPINI, A.: "L'autonomia statutaria nelle fondazioni di origine bancaria", en *Banca, Borsa, Titoli di credito: rivista di dottrina e giurisprudenza*, I, 2000
- ZOPPINI, A.: *Le fondazioni. Dalla tipicità alle tipologie*, Jovene, Nápoles, 1995

JURISPRUDENCIA

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 17 de noviembre de 2022, Asunto C-607/20.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 28 de febrero de 2023, Asunto C-695/20.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 15 de abril de 2021, Asunto C-846/19.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 21 de enero de 2021, Asunto C-501/19.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 10 de diciembre de 2020, Asunto C-488/18.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 5 de marzo de 2020, Asunto C-211/18.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 5 de octubre de 2016, Asunto C-576/15.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 2 de junio de 2016, Asunto C-263/15.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 12 de mayo de 2016, Asunto C-520/14.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2015, Asunto C-463/14.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 30 de abril de 2015, Asunto C-97/14.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 11 de diciembre de 2014, Asunto C-113/13.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 21 de febrero de 2013, Asunto C-18/12.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 30 de mayo de 2013, Asunto C-651/11.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 26 de abril de 2012, Asuntos C-621/10 y C-129/11.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 10 de noviembre de 2011, Asunto C-444/10.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 28 de julio de 2011, Asunto C-106/10.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 14 de julio de 2011, Asunto C-464/10.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 20 de mayo de 2010, Asunto C-228/09.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 23 de diciembre de 2009, Asunto C-305/08.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 22 de octubre de 2009, Asunto C-242/08.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 26 de mayo de 2005, Asunto C-498/03.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 20 de enero de 2005, Asunto C-412/03.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 27 de noviembre de 2003, Asunto C-497/01.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de abril de 2000, Asunto C-144/00.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 21 de marzo de 2002, Asunto C-174/00.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 22 de noviembre de 2001, Asunto C-184/00.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 29 de marzo de 2001, Asunto C-404/99.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 29 de junio de 1999, Asunto C-158/98.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 17 de junio de 1997, Asunto C-70/95.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, de 23 de abril de 1991, Asunto C-41/90.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, de 1 de abril de 1982, Asunto 89/81.
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, de 5 de febrero de 1981, Asunto 154/80.

JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL ITALIANA

Sentencia del Tribunal Constitucional n. 300/2003

Sentencia del Tribunal Constitucional n. 301/2003

TRIBUNAL SUPREMO ITALIANO

Sentencia del Tribunal Supremo italiano, de 4 de julio de 2017, n. 16409.

Sentencia del Tribunal Supremo italiano, de 10 de julio de 1979, n. 3969.

CONSEJO DE ESTADO ITALIANO

Adunanza della Commissione speciale del Consiglio di Stato del 31 de mayo de 2017



**MANTÉNGASE INFORMADO
DE LAS NUEVAS PUBLICACIONES**

**Suscríbase gratis
al boletín informativo
www.dykinson.com**

Y benefíciense de nuestras ofertas semanales