



## Utilidad pública de las asociaciones. Revocación por la Administración y solución fundacional

Esteban Palacios Ronda<sup>1</sup>

Recibido: 21 de marzo de 2018 / Aceptado: 26 de junio de 2018

**Resumen.** La finalidad no lucrativa de las asociaciones puede encaminarse a la consecución de fines tanto de interés particular como de interés general. En este segundo caso, la búsqueda del bien común les hace merecedoras de una especial protección por parte de los poderes públicos que se concreta en su declaración legal como «asociaciones de utilidad pública». Sin embargo, tras la Ley Orgánica de Asociaciones, de 22 de marzo de 2002 (LODA), la administración se muestra renuente a otorgar la calificación de utilidad pública a aquellas asociaciones que, en aras a allegar recursos para el cumplimiento de sus fines, desarrollen una actividad económica.

A resultados de dicho proceder administrativo estas entidades se ven expulsadas -en la práctica- del acceso al régimen fiscal privilegiado establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (LRF-ENL), en detrimento, en última instancia, de los fines por ellas perseguidos.

En este contexto planteamos la conjunción de las figuras de la asociación y de la fundación como mecanismo para garantizar la seguridad jurídica en su actuar, permitiendo a las asociaciones el goce pacífico de sus derechos para la consecución de los fines de interés general que le son propios, soslayándose el complejo procedimiento de declaración de utilidad pública sin incrementar la carga fiscal indirecta, todo lo cual redundará en la transparencia de sus actividades y en la eficacia en la gestión de sus recursos.

**Palabras clave:** Economía Social; Entidades no lucrativas; Tributación; Asociacionismo; Fundaciones.

**Claves Econlit:** H21; H30; K34; L31.

### [en] Public utility of the associations. Revocation by the Administration and foundational solution

**Abstract.** The non-lucrative aim of associations can lead to the attainment of private interest as much as general interest. In the latter case, the search of common welfare makes them worthy of special protection by the public authorities, as specified in their legal declaration as ‘associations of public utility’. However, after the Organic law of Associations, 22nd March, 2002 (LODA), the Administration is unwilling to grant the classification of public utility to those associations which carry out an economical activity in order to ensure provision of resources to comply with their aims.

As a result of said proceedings these entities are, in practice, excluded from acceding to the privileged economical regime, laid down in the Law 49/2002, of 23rd December of the economic regime of non-

<sup>1</sup> Universidad de Valencia, España  
Dirección de correo electrónico: [esteban.palacios@uv.es](mailto:esteban.palacios@uv.es)

lucrative entities, as well as from the economic incentives of sponsorship (LRF - ENL) ultimately, to the detriment of the aim pursued by them.

In this context we suggest combining the concepts of association and foundation as a mechanism to guarantee legal certainty in its actions. In this way allowing associations peaceful enjoyment of their rights in order to fulfil their aims of general interest, which are individual.

Thus circumventing the complex proceeding of the public utility declaration without increasing the indirect economical charge, all of which will result in transparency of its activities and efficiency of resource management.

**Keywords:** Social Economy; Nonprofit organizations; Tax; Association; Foundations.

**Sumario.** 1. Introducción. 2. La declaración de utilidad pública. 3. Estado de la cuestión. 4. La consecución de los fines asociativos y el instituto de la fundación. 5. Conclusiones. 6. Anexo. 7. Referencias bibliográficas.

**Cómo citar:** Palacios Ronda, E. (2019) Utilidad pública de las asociaciones. Revocación por la Administración y solución fundacional. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, Primer Cuatrimestre, N° 130, pp. 99-121. DOI: 10.5209/REVE.60987.

## 1. Introducción

En el presente trabajo se analizan, doctrinal y jurisprudencialmente, los requisitos que deben cumplir las asociaciones para ser declaradas de utilidad pública en los términos establecidos en la Ley Orgánica de Asociaciones, de 22 de marzo de 2002 (LODA); la negativa de la administración, como veremos argumentada de forma inconsistente, a reconocer la utilidad pública de asociaciones que reúnen los requisitos legales; revocando indebidamente la calificación ya obtenida y plantearemos una solución que permita a las asociaciones obviar la sinrazón administrativa, cual es acudir a la figura de la fundación; examinando las ventajas que a nuestro juicio plantea la utilización por las asociaciones de la figura fundacional; entidades estas beneficiarias, en su caso, del régimen prevenido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (LRF-ENL) y en las que la noción de interés general se encuentra ínsita en su conceptualización.

Las asociaciones, expresión de la actividad humana, organizada por la libre voluntad de las personas y enderezada a un fin determinado, suponen una libre concurrencia de voluntades encauzadas al logro de un objetivo común (STS 5/1996, de 16 de enero). Como señala el Tribunal Constitucional el acto de incorporación a ella de sus miembros constituye «un acto por el cual el asociado acepta los estatutos y se integra en la unidad no sólo jurídica sino también moral que constituye la asociación» (STC 218/1988, de 22 de noviembre).

Pese a que a las asociaciones fueron reconocidas constitucionalmente por el art. 22 CE, no tuvieron su desarrollo normativo hasta la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación. Esta norma recoge los principios comunes a todas las asociaciones y regula íntegra y globalmente los aspectos relacionados con este derecho y su libre ejercicio, entrelazando de forma unitaria preceptos de naturaleza orgánica y ordinaria, y excluyendo de su ámbito de aplicación a las asociaciones con fin de lucro, atendiendo a su mejor acomodo en el desarrollo de la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado (art. 38 CE).

Aunque por definición las asociaciones deben perseguir una finalidad diferente de la lucrativa, la Ley no indica expresamente el tipo de actividades que pueden desarrollar. Para Gil del Campo (2010: 96) ello es debido a que dada «la indefinición de los fines asociativos, de interés general o particular, cualquiera podría ser válida, si respeta los principios constitucionales del artículo 22 CE que, curiosamente, sólo hacen referencia a la prohibición del ilícito penal y no al civil. En cambio, en las leyes específicas sí que concreta las actividades a realizar; por ejemplo, el artículo 32 de la Ley 23/1998, considera Organizaciones no Gubernamentales de Desarrollo aquellas entidades de Derecho Privado, legalmente constituidas y sin fines de lucro, que tengan entre sus fines como objeto expreso, según sus Estatutos, la realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo».

Ahora bien, el hecho de que las asociaciones no puedan perseguir fines lucrativos no obsta para que puedan desarrollar actividades lucrativas en aras a la consecución de sus fines. Como señala Pérez Escalona (2007: 63), «la legislación de asociaciones, así, tan sólo excluye a las entidades en las que se produzca una ganancia económica en sentido estricto para los asociados y, por tanto, prohíbe que se realicen atribuciones patrimoniales a los socios con cargo a lo obtenido en el ejercicio de la actividad económica necesaria para la consecución del fin común. Pero frente al panorama normativo anterior, el legislador admite expresamente que una asociación realice una actividad económica, incluso con carácter principal, siempre que los beneficios de dicha actividad no se repartan entre los socios».

Sentado lo anterior, el elemento fundamental de la materia vendrá constituido por la declaración de utilidad pública de la asociación, que la administración debe necesariamente conceder cuando, previa solicitud de la entidad, se cumplen los requisitos legales. Por su parte, la normativa tributaria atiende exclusivamente, como criterio general clasificatorio, al hecho de que la asociación haya obtenido o no la calificación de utilidad pública de acuerdo con lo establecido en el art. 32 de su norma sustantiva (desarrollado en el RD 1740/2003, de 19 de diciembre). Partiendo de esta declaración, el Cap. VI LODA anuda una serie de medidas de fomento para estas asociaciones a las que, dada su efectiva participación en la realización de actividades de interés general, el legislador les dispensa un tratamiento privilegiado. En este sentido, Rodrigo Ruiz (2017: 187), al plantear el posible establecimiento de un régimen tributario común para las entidades de la economía social<sup>2</sup>, indica que «carece de sentido detraer por vía impositiva parte de

---

<sup>2</sup> El Informe Chaves y Monzón (2001: 7-33) propone la siguiente definición de trabajo de la Economía Social: «Conjunto de empresas privadas organizadas formalmente, con autonomía de decisión y libertad de adhesión, creadas para satisfacer las necesidades de sus socios a través del mercado, produciendo bienes y servicios, asegurando o financiando, y en las que la eventual distribución entre los socios de beneficios o excedentes así como la toma de decisiones no están ligadas directamente con el capital o cotizaciones aportados por cada socio, correspondiendo un voto a cada uno de ellos, o se llevan a cabo en todo caso mediante procesos democráticos y participativos de toma de decisiones. La economía social también agrupa a aquellas organizaciones privadas organizadas formalmente con autonomía de decisión y libertad de adhesión que producen servicios no de mercado a favor de las familias, cuyos excedentes, si los hubiera, no pueden apropiarse los agentes económicos que los crean, los controlan o los financian». Por su parte Alarcón (2016: 94) define la economía social desde el enfoque del institucionalismo económico como «un conjunto de relaciones persistentes de empatía (redes de hábitos, instituciones), formalizadas en entidades productoras de bienes y servicios, que tienen como principio común la No Prioridad en el Ánimo de Lucro Personal y emiten Transferencias Sociales en Especie. Se trata de entidades que tienen una prioridad de valores altruistas,

los beneficios de una entidad, a fin de allegar ingresos para la cobertura de los gastos públicos, cuando la totalidad de las actividades y fondos de dicho ente están ya destinados a fines públicos, motivo que justifica la exención absoluta preconizada».

## 2. La declaración de utilidad pública

Mediante la declaración de utilidad pública se estimula la participación de las asociaciones en la realización del interés general, «supone una calificación especial, una declaración formal, por la que se reconoce oficialmente el beneficio para toda la colectividad de los fines perseguidos por dicha asociación y de las actividades encaminadas a su consecución. En este sentido...., en cuanto medida de fomento, constituye el reconocimiento administrativo de dicha cualidad, lo que implica una serie de derechos y de obligaciones, como, entre los primeros, los de gozar de beneficios fiscales, económicos, administrativos y procesales, de acuerdo con la normativa aplicable en cada caso» (Sentencia de la Audiencia Nacional -en lo sucesivo SAN- de 30 de mayo de 2012).

Veamos en primer lugar cuáles son los requisitos que deben cumplir las asociaciones para ser declaradas de utilidad pública. A tenor del art. 32.1º LODA, a iniciativa de las correspondientes asociaciones, podrán ser declaradas de utilidad pública aquellas asociaciones en las que concurren determinados extremos atinentes a: fines estatutarios (promoción del interés general), carácter de los mismos (cívicos, culturales, ... y cualesquiera otros de similar naturaleza), carácter abierto de sus actividades, retribución de sus órganos de gobierno, organización, inscripción registral y cumplimiento de sus fines. De todos ellos los requisitos objeto de controversia y en los que debemos centrar nuestra atención, son los relativos a la persecución de un interés general y a la pluralidad de sus destinatarios.

Sentado lo anterior, y debemos subrayar este aspecto, a pesar de que la LODA utiliza el término «podrá» no estamos ante un supuesto de discrecionalidad administrativa, a diferencia de lo que ocurría con la primigenia [Ley 191/1964, de 24 de diciembre, de Asociaciones](#) y discutidamente en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, sino que, cumpliéndose los requisitos legales, la Administración está obligada a conceder esta calificación, en virtud del carácter reglado del procedimiento que regula dicha declaración. Esta noción de obligatoriedad es resaltada por el Tribunal Supremo. Así, en el caso de la “Asociación de Artistas, Intérpretes o Ejecutantes, Sociedad de Gestión” el Alto Tribunal, precisamente tras rechazar la declaración de asociación de utilidad pública de esta entidad por entender que no concurrían en ella los requisitos legales, sentó que «el art. 32 de la LO 1/2002 no confiere a la Administración ninguna libertad de elección entre indiferentes jurídicos, entre soluciones igualmente justas. El carácter discrecional, desde luego, no puede derivarse de la

---

filantrópicos, cooperativistas, mutualistas y de promoción de inclusión socioeconómica y laboral, por encima del beneficio pecuniario de finalidad personal».

utilización del verbo “poder” (...). La naturaleza discrecional se deriva de la propia configuración o conformación de la decisión que la ley establece, y en este caso se configura como una decisión reglada, pues la declaración de utilidad pública se sujeta a una serie de requisitos [letras a) a e) ap. 1 del art. 32], a cuya concurrencia se anuda la indicada declaración. De manera que no resulta jurídicamente posible que ante la concurrencia de todos los requisitos relacionados legalmente se deniegue tal declaración, del mismo modo que ante el incumplimiento de alguna de tales exigencias se acuerde, no obstante, la declaración de utilidad mencionada» (SSTS, de 7 octubre de 2015 y 7 de octubre de 2011)<sup>3</sup>.

Sin embargo, no ha sido fácil llegar a esta conclusión, en la medida en que la desafortunadamente interpretable redacción del art. 32 de la LODA ha permitido que la Administración invoque una pretendida noción de discrecionalidad para negar la calificación de utilidad pública a asociaciones que reunían los requisitos necesarios para ello. Incluso algún sector doctrinal -Díaz Aguado (2016: 10)-, ha entendido que «tanto la LODA como las leyes autonómicas, comienzan diciendo “podrán ser declaradas”, (o “reconocidas” en el caso de la ley vasca), lo que indica -con cita a Salas Murillo- que “no basta con cumplir las condiciones señaladas, aunque sean indispensables para ello, sino que, en la concesión o no de la declaración operarán criterios de oportunidad administrativa”». La cuestión adquiere una especial gravedad si observamos que las asociaciones -siempre antes de que vean reconocido su derecho por el Tribunal Supremo- pueden encontrarse con soluciones judiciales diferentes según el órgano que, competencialmente, haya conocido del caso, a saber, la Audiencia Nacional o el Tribunal Superior de Justicia de la respectiva Comunidad Autónoma. Veamos los distintos recorridos judiciales de la “Asociación Forética” y del “Cercle d’Economia”.

La “Asociación Forética”, entidad dedicada a prestar servicios de formación a empresas y asociaciones en materia de evaluación de la gestión ética y socialmente responsable, vio denegada su condición de utilidad pública por la AN (5-11-2014) por entender este órgano que «la concesión de declaración no es automática, dado que sobre estos requisitos, que tienen el carácter de *conditio sine qua non*, operan otros de oportunidad administrativa, derivadas de la locución “podrán ser declaradas” que encabeza el art. 32. El TS (26-10-2017), tres años después de la resolución de la AN y cuatro desde que el Ministerio del Interior privara a la asociación de la calificación a la que legalmente tenía derecho, señaló: «esta sala ya ha declarado que pese a la utilización de la expresión podrán se trata de un procedimiento reglado, de tal forma que las asociaciones que cumplan los requisitos contemplados por la ley citada deben recibir la calificación señalada» (en el mismo sentido, STS de 6 de junio de 2017).

Por el contrario en el caso del “Cercle d’Economia” entidad dirigida estatutariamente a «contribuir a la modernización y dinamización de la sociedad mediante el fomento y la realización de estudios científicos» y, que en palabras del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, constituye «una iniciativa de la sociedad civil que conecta con las Sociedades Económicas de Amigos del País», la Administración catalana (30-05-2013) negó la solicitud de calificación de

---

<sup>3</sup> Vid. art. 2 del RD 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública. Vid. Orden INT/1089/2014, de 11 de junio, por la que se aprueba el modelo de memoria de actividades a utilizar en los procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública.

declaración de utilidad pública basándose en que sus actividades iban dirigidas a «un sector de élite tanto empresarial como económico (...) como demuestra el elevado importe de los ingresos de la asociación procedente de sus socios y colaboradores y el alto nivel de los ejecutivos empleados en la misma». El TSJ (S. de 31 de marzo de 2017) reconoce de manera clara la condición de asociación de utilidad pública al “Cercle d’Economia” atendiendo al carácter reglado de la potestad administrativa en esta materia.

Sentado el carácter reglado que reviste la declaración administrativa de utilidad pública, procede indicar que las Comunidades Autónomas, bien con carácter exclusivo bien de forma compartida, han asumido competencias en materia de asociaciones a través de sus respectivos Estatutos. Así, sin perjuicio de ser declaradas de utilidad pública con arreglo a lo dispuesto en la LODA, las asociaciones pueden obtener la declaración de utilidad pública con el alcance que establezca las correspondientes normativas autonómicas. Tal declaración no significa la aplicabilidad automática de la LRF-ENL, por cuanto este régimen fiscal privilegiado requiere de la previa declaración de utilidad pública en los términos establecidos en la LODA, quedando limitados los beneficios derivados de la declaración autonómica a dicho ámbito. De no ser así, es decir, si la competencia para declarar la utilidad pública a que se refiere el art. 32 LODA radicara en las Comunidades Autónomas «podría darse el caso de que alguna Comunidad Autónoma solicitara unos requisitos menos exigentes que los estatales para acceder a la condición de asociación de utilidad pública, con la ventaja fiscal que ello podría suponer frente a otras entidades de ámbito nacional. De ahí que consideremos lógico que para disfrutar de los beneficios estatales se solicite haber obtenido la declaración de utilidad pública en el ámbito estatal» (Pedreira 2003: 75)<sup>4</sup>.

Por su parte, el art. 9.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) previene la exención parcial del IS (en los términos establecidos en la LRF-ENL) a las asociaciones declaradas de utilidad pública. Por el contrario, las asociaciones no declaradas de utilidad pública o las que habiéndolo sido no hubieren optado por la aplicación del régimen privilegiado, gozarán de exención en el impuesto societario, si bien con las limitaciones establecidas en los arts. 109-111 LIS en relación con el art. 9.3.a) de la misma.

---

<sup>4</sup> En la actualidad únicamente han aprobado normas con rango de ley Canarias (Ley 4/2003, de 28 de febrero, de Asociaciones de Canarias), Andalucía (Ley 4/2006, de 23 de junio, de Asociaciones de Andalucía), País Vasco (Ley 7/2007, de 22 de junio, de Asociaciones de Euskadi), Cataluña (Ley 4/2008, de 24 de abril, del Libro Tercero del Código Civil de Cataluña, relativo a las personas jurídicas y la Ley 21/2014, del protectorado de las fundaciones y de verificación de la actividad de las asociaciones declaradas de utilidad pública) y la Comunidad Valenciana (Ley 14/2008, de 18 de noviembre de 2008, de Asociaciones de la Comunitat Valenciana, que tiene por objeto la regulación y fomento de las asociaciones de carácter docente, cultural artístico y benéfico-asistencial, de voluntariado social y semejantes). Como reseña Rojas Juárez (2016: 7) las restantes Comunidades Autónomas ejecutan la normativa estatal sin perjuicio de haber dictado, en algunos casos, normas específicas para los registros. Como recuerda el autor ahora citado, «la medida de fomento más intensa es la declaración de utilidad pública de las asociaciones, que se acuerda mediante Orden del Ministro del Interior, previa instrucción del procedimiento por parte del órgano estatal o autonómico al que le corresponda su inscripción. A modo de excepción, País Vasco, Cataluña y Galicia declaran la utilidad pública de las asociaciones de su respectivo ámbito territorial».

### 3. Estado de la cuestión

Pese al carácter reglado propio del procedimiento de declaración de utilidad pública, tanto el Ministerio del Interior como, en su caso, las distintas CC.AA. incoan, con Informe favorable del Ministerio de Hacienda, procedimientos de revocación de la declaración de utilidad pública (art. 7 RD 1740/2003) sobre asociaciones ya calificadas administrativamente como tales, argumentando bien que no persiguen los fines de interés general consustanciales a estas entidades [art. 32.1.a) LODA] bien que su actividad no está abierta a cualquier posible beneficiario que reúna las condiciones exigidas por la índole de sus propios fines [art. 32.1.b) LODA]. Este proceder resulta tanto más desacertado en la medida que la Administración afirma no estar obligada a motivar el cambio de criterio, trasladando a la asociación la carga de probar el mantenimiento de las condiciones que en su día permitieron, tras el oportuno expediente administrativo, la concesión de declaración de utilidad pública<sup>5</sup>. Lógicamente ambas pretensiones son rechazadas por los Tribunales.

En el caso de la “Asociación de Investigación para la Seguridad de Vidas y Bienes, Centro Nacional de Prevención de Daños y Pérdidas” -una asociación que organizaba seminarios a fin de «eliminar o reducir las pérdidas y daños en vidas, bienes y riqueza nacional»- sostuvo el Abogado del Estado que la Administración no tendría necesidad de justificar las razones que explicaran la revocación de una previa calificación de una entidad como de interés general. Por el contrario, el TS (01-04-2015) afirmó que «justo lo contrario es lo conforme a derecho, ya que dicha justificación resulta obligada ya sólo a partir de la obligación de motivación de los actos administrativos (...). En efecto, si en un determinado momento la Administración entiende que debe revocar la susodicha calificación, está obligada a motivar las razones que justifican dicha actuación, tanto más, como subraya la sentencia de instancia, cuanto que se trata de una revocación de una previa decisión administrativa que, hasta ese momento, contaba precisamente con una presunción de legalidad» (en el mismo sentido, SSTs de 15 de febrero de 2016 y de 03 de marzo de 2016).

Las consecuencias de esta arbitrariedad administrativa son obvias: se priva a las asociaciones de los derechos inherentes a dicha declaración y que, ex art. 33 LODA, conciernen a los ámbitos corporativo [usar la mención de «Declarada de Utilidad Pública» en toda clase de documentos -art. 33.a-], fiscal<sup>6</sup> [art. 33.b] y económico [art. 33 c) y d)]. A ello cabe añadir el descrédito que injustificadamente

<sup>5</sup> Vid. Art. 7 RD 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública; Artículo 7.º Procedimiento de revocación de la declaración de utilidad pública.

<sup>6</sup> En sede del Impuesto sobre Sociedades, la LRF-ENL regula, junto a otros extremos, el régimen de las rentas exentas (art. 6.), las explotaciones económicas exentas (art. 7º), la determinación de la base imponible (art. 8.), el tipo de gravamen (art. 10) y las rentas no sujetas a retención (art. 12). A los beneficios fiscales en el ámbito de los Tributos locales se refiere el art. 15. Por su parte el Título III de esta Ley 49/2002 atañe a los incentivos fiscales al mecenazgo; a saber: el régimen fiscal de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles (art. 17), las deducciones de la cuota del IRPF (art. 19), del IS (art. 20) y del IRNR (art. 21), las actividades prioritarias de mecenazgo (art. 22) y a la exención de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones (art. 23). Por último, el Capítulo III de este Título III concierne al régimen fiscal de otras formas de mecenazgo (Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general -art. 25-, Gastos en actividades de interés general -art. 26- y Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público -art. 27-).

puede verse sobre la actuación de los miembros de su órgano de representación. Este es un aspecto difícilmente cuantificable, pero de enorme importancia en determinadas asociaciones que precisan de la colaboración ciudadana para allegar fondos destinados al cumplimiento de sus fines y que deben informar a sus colaboradores de que, ante la pérdida de su calificación, el importe de, en no pocos casos, modestas colaboraciones, éstas ya no gozan en su imposición personal de los incentivos fiscales (disfrutados o a disfrutar) establecidos en la LRF-ENL. En el Anexo se da razón de que la duración media de los procedimientos necesarios para restaurar el derecho de las asociaciones es de aproximadamente cinco años.

Examinemos a continuación los dos grupos de consideraciones sobre los cuales la Administración pretende fundamentar su posición: la concurrencia del interés general y el carácter abierto de la actividad de la asociación.

### 3.1. El interés general (art. 31.1.a LODA)

Por definición, la constitución de una asociación requiere que la entidad carezca de ánimo de lucro, entendido éste como beneficio no distribuible. Ruiz Garijo (2005: 1551) tras definir la ausencia de ánimo de lucro como la «irreversibilidad de su patrimonio y rentas» subraya que lo importante «no es la obtención de rentas o ganancias en la realización de actividades diversas (lucro objetivo) sino el hecho de que dichas rentas o ganancias no se repartan entre sus asociados (lucro subjetivo); es decir, que se destinen a fines de interés general. Una cosa es que se actúe sin ánimo de lucro y otra muy diferente es que se persiga un fin de lucro».

Partiendo de la existencia de un ánimo no lucrativo, la calificación de la entidad como de utilidad pública exige, junto a otros extremos, que sus fines tiendan estatutariamente a promover el interés general, a cuya consecución han de ir encaminadas sus actividades [art. 32.1.a) LODA] ¿Qué debemos entender por interés general? Para Serra Rodríguez (1995: 35) la amplia expresión interés general «representa al “interés público” al que se refiere el Código Civil. Como interés general vale cualquier actividad que beneficie a un número indeterminado de personas, aunque sea reducido. Lo que se exige es la generalidad del interés en potencia, aunque *in actu* sean pocos los beneficiarios. Por interés general cabe entender cualquier interés social relevante».

Interés general se contrapone a interés particular. Piñar Mañas (2010: 92), observa que, a diferencia de las fundaciones, las asociaciones, «integrantes también del tercer sector, pueden cumplir fines de interés particular, ceñidos sólo a los propios socios, que pueden estar perfectamente definidos e identificables (por ejemplo, una asociación de antiguos alumnos). Por este motivo, el art. 22 CE, al reconocer el derecho de asociación, no añade exigencia alguna a la naturaleza o alcance de los fines perseguidos, que sólo son limitados negativamente al objeto de prohibir fines delictivos (además de prohibir las asociaciones secretas, las de carácter paramilitar y las que utilicen medios tipificados como delitos). Por eso no hay un derecho constitucional de las asociaciones a ser declaradas de utilidad pública, pues los fines de las asociaciones pueden ser privados». Las fundaciones, concluye este autor, no necesitan ser declaradas de utilidad pública, pues siempre son de interés general. En el mismo sentido, indica López-Nieto (2004: 251), «las asociaciones son de interés general cuando los fines que sirven van más allá de los



que persiguen sus miembros. Pero estos fines, que buscan un interés llamado público, pueden ser aún más ambiciosos y trasponer las fronteras que les conduzcan a promover el bien común, pues síntoma es de nuestro tiempo que la prestación de servicios públicos no se confíe sólo al Estado y entidades públicas, sino que puedan los particulares ser llamados a colaborar en las tareas de interés general. Cuando una asociación de tal naturaleza pretende colaborar en la consecución del bienestar social o bien común, no cabe duda de que está participando, siquiera mediatamente, en las funciones del Estado, y en tales razones debe buscarse la justificación legal de que las asociaciones sean reconocidas como de utilidad pública».

Sentado lo anterior, el interés general puede perfectamente ser obtenido mediante actividades mercantiles. Blázquez y Martín (2012: 52) ponen de manifiesto que «la investigación, la educación o la asistencia médica, aun siendo de interés general, también pueden ser perseguidas por las entidades mercantiles, por lo que el modo de llevarse a cabo -basado en el altruismo o la solidaridad- resulta fundamental para diferenciarlas. Esta diferenciación es básica cuando los fines de la entidad no lucrativa se desarrollan a través de una explotación económica. Solo si la explotación económica, a través de la que se instrumentalizan los fines, se beneficia a la sociedad, podrán ser consideradas de interés general». Como concluye Montesinos Oltra (2012: 18), «que una entidad sin ánimo de lucro persiga el interés general depende no sólo de que tenga algún fin legalmente calificado como tal, sino también de cómo lo realiza o, más concretamente, de cómo influye el modo de realización de sus actividades, significativamente su modo de financiación, sobre el ámbito potencial de sus beneficiarios».

Sin embargo, frente a lo expuesto, el Ministerio del Interior considera que dicho interés resulta conculcado cuando la asociación ejerce una actividad económica en la que medie contraprestación, y ello aunque su naturaleza fuere asistencial, entendiéndose que basta esta circunstancia, el hecho de ejercer cualquier tipo de actividad económica, para afirmar que la actividad desarrollada por la entidad tiene naturaleza privada y particular, y no de interés general, incumplándose el art. 32.1.a) LODA. Veamos algunos supuestos paradigmáticos.

La “Asociación Niño Jesús del Remedio”, asociación de utilidad pública dirigida estatutariamente a la atención de hijos de enfermos de lepra y dedicada en la actualidad «a la atención de la infancia, juventud y problemas derivados del retraso mental, minusvalías, drogas y otras». Esta asociación, deficitaria, se financiaba, además de los fondos públicos recibidos de la administración a través del correspondiente concierto educativo, mediante el alquiler de determinadas viviendas y locales. El Ministerio del Interior (12-05-2010) revocó la declaración de utilidad pública por entender que la prestación de servicios asistenciales mediante contraprestación consiste en una explotación económica de naturaleza privada, particular y no de interés general, lo que incumpliría el art. 32.1 LODA. La AN (06-03-2013) entendió, frente al Ministerio de Interior, que subsistían las razones que en su día determinaron el reconocimiento de la asociación como de utilidad pública. Sin embargo, el Abogado del Estado recurrió en casación ante el TS el cual concluyó que «no cabe entender que la prestación onerosa conduzca necesariamente a conceptuar que la asociación que lo presta carezca de interés general, por cuanto que para ello habrá de tener en cuenta las actividades que

realiza para el cumplimiento de su objeto social, si estas redundan en beneficio de la colectividad y del destino al que se aplican los ingresos que la entidad pudiera obtener». En definitiva, pues, «el hecho de que la Asociación obtenga ingresos en el desarrollo de su actividad no presupone el ánimo de lucro en su actuación ni implica necesariamente el menoscabo del interés general que debe perseguir y, en consecuencia, no es incompatible con su cualidad de asociación de utilidad pública» (STS de 27 de julio de 2015).

Veamos a continuación el caso del “Club Natació Manresa”, entidad concesionaria de la gestión de piscinas municipales, con precios fijados por el Ayuntamiento, en la que estatutariamente las rentas obtenidas debían aplicarse al fomento de la práctica deportiva. Pese a contar con los informes favorables del Consell Català del Esport y del Consejo Superior de Deportes, la administración denegó la calificación utilidad pública (22-01-2007) por considerar «que la asociación canaliza principalmente su actividad a través de prestaciones de servicios onerosas (...) lo que implica una actividad de índole privado y particular, que aunque legítima se enmarca más en el principio de empresa y no puede calificarse de interés general». Estos argumentos fueron asumidos por la Audiencia Nacional en su S. de 28-05-2008. Sin embargo, el TS (S. 22-11-2011) indicó que no cabe equiparar interés general con gratuidad o ausencia de ánimo de lucro, habida cuenta de que «no existe una equivalencia entre ánimo de lucro y contraprestación por servicios prestados en línea con lo dispuesto en la Ley 49/2002».

Especialmente interesante resulta el matiz aportado en el contencioso relativo a la “Associació Tramuntana d’Ajut i Reinserció del Toxicòman” (ATART), en la medida en que se planteó el posible conflicto entre la denominada «externalización» de determinados servicios públicos y la noción de interés general. En efecto, la Asociación ATART desarrollaba una actividad empresarial consistente en la prestación de servicios mediante contraprestación económica en libre competencia con otras empresas. El Ministerio del Interior (13-01-2011) revocó la declaración de utilidad pública por entender que su actividad principal era empresarial, hasta el punto de que el mantenimiento de los beneficios a ella aparejados situaba a la entidad en una posición tan ventajosa que podía incluso vulnerar las normas reguladoras del derecho de competencia. Estos planteamientos fueron asumidos por la AN (S. 23-10-2013) por entender que esta asociación había quedado integrada en la red de servicios sociales de atención pública desarrollando actividades propias de la Administración catalana la cual habría externalizado de esta manera servicios de interés general. Por el contrario, el TS (S. 15-02-2016) rectifica este criterio pues «el hecho de que una asociación esté desarrollando de forma externalizada funciones públicas de interés general, mediando o no convenio, en absoluto priva a la actuación de la asociación del carácter de interés general. Las actividades desarrolladas por la misma serán o no de interés general y cumplirán o no los requisitos contemplados en el art. 32 LODA en función de su propia naturaleza y desde luego no pierden en modo alguno ese carácter por el hecho de que estén realizando de forma externalizada funciones previstas en planes asistenciales de una administración pública» (en similares términos, STS de 3 de marzo de 2016 -ASPAMIS-).

A pesar de la claridad con la que el TS ha fijado su posición respecto a dicha externalización de los servicios públicos, la cuestión dista de ser pacífica. Veamos el caso de la “Asociación Imagina Más”, cuyo especial interés radica en que al tiempo de la conclusión del presente trabajo es la última sentencia dictada por la Audiencia Nacional que publica el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). Esta asociación se dedicaba a «la educación, formación, prevención, reducción del estigma, discriminación y exclusión social de personas con VIH». La AN insiste, en su Sentencia de 31 de marzo de 2017, en que la externalización de servicios públicos orientados al interés general no atribuye a la entidad privada que los ejecuta el interés general perseguido por la ley por cuanto su actuación en el tráfico jurídico viene generada por el interés particular de los réditos económicos que dimanen de la prestación del servicio asistencial.

Perfilado jurisprudencialmente el concepto de interés general, debe advertirse que éste, ante el silencio del legislador, no requiere para su adecuada conceptualización de remisión alguna a la ley fiscal. Esta remisión es, en justa lógica, imposible pues la LODA (LO 1/2002, de 23 de marzo) es anterior a la LRF-ENL (Ley 49/2002, de 23 de diciembre) por lo que difícilmente cabe buscar concordancia alguna con una ley inexistente. En definitiva, la LRF-ENL se circunscribe al ámbito tributario y su aplicación es, cumplidos los requisitos de su art. 3, opcional para las entidades potencialmente beneficiarias de la misma<sup>7</sup>.

### **3.2. Destinatarios de la actividad de la asociación (art. 31.1.b LODA)**

Partiendo de un ánimo no lucrativo (nota común a toda asociación) y del hecho de perseguir fines de interés general (nota característica de las asociaciones de utilidad pública), el segundo de los requisitos establecidos por la LODA (art. 32.1.b) como condición necesaria para la declaración de utilidad pública, consiste en que la actividad de la asociación esté abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones derivadas de la índole de sus propios fines. Esta segunda exigencia concreta la efectiva existencia de los fines de interés general del art. 32.1.a) de la LODA, y ello con independencia de la posible contraprestación por los servicios prestados por la asociación.

Tal afirmación no es novedosa. Salas Murillo (1996: 141), en relación a la hoy derogada Ley 30/1994, expuso que la norma «responde a una realidad social que ha superado la concepción (...) que parecía identificar búsqueda del interés general con total ausencia de actividad económica, y sociedad con lucro y desentendimiento del interés general. Ahora bien, el legislador sólo considera como de auténtico “*interés general*”, a las asociaciones que hayan obtenido esa declaración, puesto que sólo ellas disfrutaban de ese régimen privilegiado. Y para obtenerla, no basta con la persecución teórica de un fin calificable de interés público o general, sino que se ha de acreditar que, efectivamente la asociación

---

<sup>7</sup> Dichos requisitos del art. 3 de Ley 49/2002, recaen, en síntesis, sobre los extremos siguientes: Persecución de fines de interés general (3.1°); Destino de sus rentas e ingresos (3.2°); Actividades realizadas y objeto o finalidad estatutaria (3.3°); Destinatarios o beneficiarios principales de las actividades que realicen (3.4°); Gratuidad de los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno (3.5°); Destino del patrimonio en caso de disolución (3.6°); Inscripción registral (3.7°); Obligaciones contables (3.8°); Rendición de cuentas (3.9°) y Elaboración de una memoria económica (3.10°).

realiza sus actividades en ese sentido, con la nota específica de apertura a todos los posibles beneficiarios».

En la misma línea, como señala Gil del Campo (2010: 197), si los beneficiarios fueran personas concretas estas entidades tendrían ánimo de lucro entendido como «la intención o propósito común de obtención por los asociados de un beneficio repartible entre ellos a través precisamente de la actividad de la propia entidad. Ahora bien, está atribución patrimonial desde la entidad a los asociados, fundador, patronos, etc. puede producirse en dinero o bien en la entrega de bienes o prestación de servicios gratuitos o a un precio inferior al de mercado de la entidad a los asociados. Este ánimo de lucro no se producirá cuando la entidad preste servicios a sus asociados precisamente para compensar las carencias que estos puedan tener de cualquier índole (físicas, psíquicas, de integración social, etc.) que les coloquen en una situación de desventaja inicial respecto de la media de la sociedad».

Conceptuado de esta manera el alcance del art. 32.1.b), es decir, la inexistencia de barreras de entrada para cualquier potencial usuario que reúna las condiciones exigidos por la índole de sus propios fines, hay que resaltar que la Administración tributaria esgrime el incumplimiento del requisito expuesto para revocar o denegar la declaración de utilidad pública de determinadas asociaciones vinculadas, vg. a un sector productivo o que acogen a determinados profesionales. Veamos algunos ejemplos de ello.

El primero de ellos se refiere a la “Sociedad Española de Inmunología Clínica y Alergología Pediátrica”, asociación médico científica y profesional, sin ánimo de lucro, dedicada a promover el desarrollo de la inmunología clínica y alergología pediátrica, actuando como órgano asesor y consultivo de otras sociedades o de cualquier administración pública. Esta entidad vio denegada la declaración de utilidad pública «ya que los servicios prestados por la asociación están orientados fundamentalmente a la satisfacción de los intereses de los particulares asociados», es decir, por no respetar el art. 32.1.b) LODA. Tal argumentación fue rechazada por la AN, atendiendo a que «la Ley Orgánica no exige en ningún momento que la actividad de la asociación deba ir orientada a una colectividad genérica de personas. En este sentido, el mismo art. 32 de la Ley Orgánica no identifica utilidad pública con fines generales, sino que alude a una serie de ellos, entre los que expresamente menciona los de carácter sanitario» (SAN de 09-09-2009 confirmada por el STS de 13-03-2012).

El segundo supuesto que debemos contemplar atañe a la “Asociación Empresarial de Investigación Centro Tecnológico Agroalimentario de Extremadura” (CTAEX). Esta entidad estatutariamente dirigida a «satisfacer las demandas y necesidades sociales de desarrollo de métodos sostenibles de producción, conservación y transformación de productos agroalimentarios bajo un enfoque de desarrollo integrado rural buscando la conservación y el uso racional y sostenible de los recursos» y que en palabras del Informe evacuado por la Conserjería de Presidencia de la Junta de Extremadura «desarrollaba una actividad, tanto en beneficio de sus socios como de los no asociados que soliciten sus servicios, y, sobre todo, en beneficio de la totalidad del sector agroalimentario extremeño». A esta asociación le fue denegada su solicitud de declaración de utilidad pública por entender la AEAT que «la actividad principal y fundamental de

la asociación no va dirigida a una colectividad genérica de personas, sino a prestar un conjunto de servicios comunes a un sector empresarial concreto y a dar respuesta a los intereses particulares de las empresas que integran dicho sector, resultando especialmente interesadas las empresas asociadas a la entidad». La controversia fue resuelta por el TS (S. 07-10-2011), al considerar que la asociación «ha venido desarrollando una labor formativa, mediante cursos y jornadas, encuentros en materia de innovaciones tecnológicas, proyectos de investigación, entre otras actividades, que poseen una innegable proyección general y pública, que pone de manifiesto que dicha entidad no despliega una actividad subordinada o limitada únicamente a los intereses de sus asociados, sino que atiende a intereses generales, prestando unos servicios de investigación, formación e innovación tecnológica que favorece y beneficia el sector agroalimentario de Extremadura».

En definitiva, pese a la posición del Ministerio de Hacienda, la jurisprudencia establece indubitadamente que la LODA no exige en ningún momento que la actividad de las asociaciones vayan dirigidas a una colectividad genérica de personas; solamente -en lo que ahora concierne- que los potenciales beneficiarios no pueden hallarse limitados por condicionamiento alguno (STS de 7 de octubre de 2011). A mayor abundamiento, no cabe equiparar interés general con gratuidad o ausencia de ánimo de lucro como tampoco cabe entender que la prestación onerosa de un servicio conduzca necesariamente a conceptuar que la entidad que lo presta carezca de interés general, toda vez que para ello habrá que tener en cuenta las actividades que realiza para el cumplimiento de su fin social, si éstas redundan en beneficio de la colectividad, y del destino al que se aplican los ingresos que la entidad pudiera obtener (STS de 15 de diciembre de 2011).

#### **4. La consecución de los fines asociativos y el instituto de la fundación**

Demos un paso más en la aprehensión del actuar administrativo, trayendo a colación el caso de la denominada “Asociación Obra de María”, asociación asistencial dedicada al cuidado y atención de personas mayores «y entre ellas a quienes se encuentren en situación económica precaria». Esta entidad disponía de dos residencias de ancianos, que generaban el 95,9% de los recursos económicos que dedicaba a cubrir los gastos de explotación de la misma. El camino procesal que siguió esta asociación es el que ya podemos denominar habitual. El 17-10-1995 la Administración declaró de utilidad pública a esta entidad. Catorce años después, el 26-06-2009, el Ministerio del Interior revoca su declaración de utilidad pública. El 30-11-2009 la administración rechazó el recurso de reposición interpuesto contra esta revocación, obligándola a acudir a los Tribunales, los cuales, tanto la AN (13-06-2012) como posteriormente el TS (13-07-2015), desestimaron las pretensiones de la Administración con argumentos que nos son conocidos. Así, resuelve el Tribunal Supremo, el hecho de que la entidad dispusiera de dos residencias de ancianos y que los ingresos percibidos por la misma en concepto de prestación de servicios representaran la práctica totalidad de sus ingresos, no afecta al fin de promover interés general pues «la realidad social del tiempo actual determina que la prestación de un servicio de atención y cuidado de las personas mayores, mediante el funcionamiento de dos residencias para ellos,

sin ánimo de lucro (...) y cuya obtención de recursos económicos se circunscribe a cubrir los gastos de explotación, mantenimiento de los inmuebles y abono de las retribuciones del personal que trabaja en los centros, *prima facie* se configura como una actividad que va dirigida al interés general, en cuanto tiende a evitar el desamparo y abandono de las personas mayores, y por ello, puede atribuírsele la finalidad de fomento que integra el concepto jurídico esencial de las previsiones contenidas en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación».

Pero la verdadera importancia de este caso, la circunstancia que le confiere carácter ejemplificador del muro de realidad con la que, en tanta ocasiones se enfrentan las asociaciones radica, no en una mera discrepancia jurídica, por lo demás difícilmente comprensible dada la claridad y reiteración con que se pronuncian los tribunales, sino en el desacertado proceder de la Abogacía del Estado, la cual en su recurso ante la AN argumentó para justificar la pérdida de beneficios fiscales derivados de la declaración de utilidad pública, que la Asociación Obra de María no había optado por el régimen especial de la Ley 49/2002. Sin embargo, esta afirmación no se correspondía con la realidad. El mismo TS se vio obligado a afirmar que «no es cierto que dicha asociación dejara de optar por el régimen especial de la Ley 49/2002 sino que, precisamente a raíz de la revocación de la declaración de utilidad pública, fue la Administración Tributaria la que, habiendo conocido aquella revocación, le comunicó a la Asociación Obra de María que ya no cumplía los requisitos exigidos para poder optar por el mencionado régimen fiscal especial». Es decir, la Administración, previa tramitación del pertinente expediente, otorga la calificación de utilidad pública a esta asociación, catorce años después la revoca arbitrariamente, rechaza un recurso de reposición, obliga a la asociación a pleitear durante seis años para la restauración de su derecho y contumazmente tergiversa la realidad de los hechos en los términos que ha subrayado el Tribunal Supremo.

Partiendo de esta situación fáctica es necesario encontrar un mecanismo alternativo y podemos anticipar que la mejor solución estriba en acudir al instituto de la fundación, esto es «establecer una organización con personalidad a cuyo sostenimiento se afecta un patrimonio de forma permanente y cuyos fines han de ser necesariamente de interés general» (García de Enterría 1990: 237-238). Como inmediatamente examinaremos, utilizar la estructura de una fundación para conseguir los fines asociativos va a permitir una adecuada simbiosis entre el componente personal (propio de las asociaciones) y el patrimonial (característico de las fundaciones), entre la voluntad de los asociados y la del fundador, así como la convivencia entre la permanencia y destino del patrimonio fundacional manifestado estatutariamente y la vocación más democrática de la gobernanza asociativa.

Es cierto que en una primera aproximación la idea tradicional de fundación (patrimonio adscrito a un fin de interés general) se contraponen al propio concepto de asociación en tanto «agrupación de personas para lograr un fin de forma estable y sin ánimo de lucro». Sin embargo, la distinción efectuada entre ambos tipos de entidades decae en la actualidad en pro del elemento organizativo, en virtud del cual la organización estable de determinados elementos patrimoniales adscritos formalmente a la consecución de un fin de interés general constituye el elemento

esencial de la materia. En este sentido, recuerda López Nieto (2004: 70), «un sector de la doctrina ha puesto de relieve que la concepción de asociación como conjunto de personas, y la fundación como patrimonio destinado a un fin, es una idea superada, pues la fundación ha de ser concebida como la organización creada para el destino de un patrimonio». En similares términos Salas Murillo (1999) indica que «es tan importante la organización de personas que gestionan el patrimonio, como el patrimonio en sí, aunque es claro que sin éste no podría haber fundación y teóricamente, sin patrimonio, sí que podría haber asociación», y añade que en las fundaciones «el elemento personal de la figura (...), a saber, los gestores de la misma que componen el patronato, va cobrando una importancia cada vez mayor». Por su parte Blázquez Lidoy (2011: 49) conviene que las asociaciones deben acudir al instituto de la fundación para la consecución de sus fines. Así, este autor, abordando la cuestión desde el punto de vista de las asociaciones empresariales, señala que lo normal sería que éstas «acaben por constituir fundaciones en las que realizar estas actividades, produciéndose como resultado final el absurdo que la misma actividad, realizada en las mismas condiciones (en ambos casos con interés general) sí puedan ser realizadas por fundaciones y gozar de beneficios fiscales pero no por asociaciones declaradas de utilidad pública».

En definitiva, el íter expuesto nos lleva a plantear, como instrumento para soslayar el estado de hecho descrito, bien la transformación de la asociación en fundación (mediante un proceso de disolución y liquidación acordada por los asociados de acuerdo con lo establecido en los arts. 17 y 18 LODA), bien la constitución de esta figura, conservando la asociación su personalidad. Este proceder resultaría extensible, en ambos supuestos, no solo a asociaciones de profesionales o empresariales sino, en principio, al común de estas entidades; sean éstas culturales, científicas, educativas o cualesquiera otras «de naturaleza similar». La constitución de una fundación *ex novo* presenta evidentes ventajas que podemos sintetizar como sigue:

En primer lugar, la existencia de una fundación permite el asentamiento del principio de transparencia en las actividades desarrolladas. Este es indudablemente el ámbito que resulta más reforzado de la simbiosis entre las asociaciones y fundaciones. Cabe entender por transparencia «la capacidad de responder a las peticiones de información de unos ciudadanos cada vez más exigentes con el papel social que deben cumplir las organizaciones sociales» (Navarro 2014: 39). La transparencia, continúa este autor, «facilita el escrutinio de la coherencia ética de los compromisos y declaraciones públicas de las ONG, la medición del saldo entre lo que dicen y lo que hacen». Es usual perfilar la noción de transparencia acudiendo a la denominada metáfora de la casa de cristal. Galiana y Andreu (2014: 90), considerando los criterios a los que debe acomodar su actuación las administraciones públicas, la describe gráficamente en los siguientes términos: «dicha metáfora acarrea la necesidad de que el aparato público, cuya actividad estuviera tejida y trajeada con opacidad, se desnudara parcialmente delante del pueblo, que se levantara el clásico velo del secretismo que a menudo cubre la actividad que este realiza todo lo que fuera posible, para que los ciudadanos pudieran ver qué hay bajo el mismo. En extracto, la transparencia implica que la actividad del poder público, siempre que ello fuera posible, debería poder ser conocida por el público, y esta es la idea central sobre la que parece girar la

LTAIP<sup>8</sup>, que ya recuerda en su preámbulo que nuestro aparato público no vive a la sombra, pero que resulta necesario acercarlo más a la luz, y que la acción de los responsables públicos debe ser sometida a escrutinio público».

Circunscribiéndonos a la actuación en el ámbito fundacional, la búsqueda de un funcionamiento eficaz y transparente de una organización en su ámbito interno y en sus relaciones con los “stakeholders” de la sociedad adquiere especial relevancia pues, como señala Peñalosa (2014: 151), las fundaciones «i) son entidades de base patrimonial en las que no existe tal dueño, sino un fin al que la organización se debe; ii) como consecuencia de ello, y a pesar de que pueda existir un desdoblamiento orgánico a través de la delegación de funciones, las facultades de “gobierno” y “representación” -en terminología legal- están atribuidas al mismo órgano, el patronato, a diferencia de lo que ocurre en las asociaciones en las que, como en las sociedades, existe una asamblea o junta general y una junta directiva o consejo; iii) existe la figura del fundador, al que la ley atribuye ciertas facultades, distintas a las del accionista, pero cuya voluntad ha de guiar la misión fundacional y iv) todas están sujetas a la supervisión de los protectorados y, por tanto, de la Administración, en un equilibrio a veces difícilmente conciliable con su necesaria autonomía de gestión».

Desde el punto de vista de la autorregulación del sector no lucrativo, el Código de Buen Gobierno elaborado por la Asociación Española de Fundaciones (AEF: 2011) establece (Anexo: Principio 7) que «las fundaciones deben ser organizaciones transparentes, premisa para establecer relaciones de confianza y cooperación con la sociedad a la que sirven. Esta transparencia debe presidir los nombramientos de patronos y directivos, la toma de decisiones, la delegación de autoridad así como garantizar el exacto conocimiento de la trascendencia de la aportación de las fundaciones al interés general por las administraciones y la sociedad. Igualmente, esta transparencia ha de plasmarse en la apertura de sus instalaciones y proyectos a la sociedad, en la creación y sostenimiento de líneas activas y accesibles de comunicación con el medio, en la elaboración de memorias u otros documentos informativos de la actividad desarrollada por cada fundación, en el cumplimiento de las obligaciones informativas con los protectorados y en una escrupulosa rendición de cuentas a las autoridades, los donantes y los sectores a los que sirve la fundación».

Una segunda virtud del funcionamiento de una fundación es la eficacia en la gestión de sus recursos y que contrasta en la actualidad con las «dificultades de gobierno y escasos recursos para la acción de las fundaciones clásicas» (Jiménez Escobar: 2013, 165). La estructura que proponemos concilia la idiosincrasia del asociacionismo con la eficiencia en la gestión de los recursos, unidos a la mayor estabilidad y transparencia de las fundaciones. Así, el modelo de gestión democrático de la asociación convivirá con la voluntad del fundador permitiendo la prolongación de los fines asociativos a resultados de la estabilidad del acto de constitutivo fundacional. A este respecto puede considerarse, a título de ejemplo, y con las prevenciones y matizaciones a que en cada caso hubiere lugar, el modelo organizativo que vincula a la Asociación Orfeón Catalán con la Fundación Orfeón

---

<sup>8</sup> LTAIP: Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno.



Catalán<sup>9</sup>. Dicha asociación desarrolla sus objetivos a través de la Fundación Orfeón Catalán - Palau de la Música Catalana, concentrando la gestión y explotación económica integral de toda la actividad de los coros del Orfeón y del Palau de la Música Catalana en los términos establecidos en sus estatutos y en el convenio de colaboración que le vincula.

Precisamente la eficacia en la gestión de sus recursos, el hecho de que en numerosas ocasiones las fundaciones se configuren como verdaderos operados económicos ha llevado al legislador a construir un elaborado sistema de control de la actividad que realizan, en ocasiones superior al de las propias sociedades mercantiles. Así Embid Irujo (2003: 100), partiendo de la idea de que el derecho de las sociedades de capital «se ha convertido en fuente inspiradora básica del régimen jurídico de las organizaciones dotadas de personalidad jurídica al margen de sus fines específicos» subraya que la normativa sobre fundaciones «extrema e intensifica determinados requisitos característicos del derecho de sociedades de capital», en especial en materia del importe de la dotación fundacional (superior al exigido a la SRL), de responsabilidad de los patronos (sujetos al control del protectorado) y la llevanza de contabilidad impuesta a las fundaciones ejerzan o no actividades mercantiles. Concluye este autor que «era preciso buscar en las normas sobre sociedades anónimas de responsabilidad limitada criterios y modelos adecuados para articular con la debida precisión su vertiente interna (...) alcanzando en ocasiones rasgos llamativos, por la intensidad de la imitación, y en otros sorprendentes, por imponer el legislador requisitos más exigentes a las fundaciones –como verdaderos “operadores económicos” en el mercado– que a las sociedades mercantiles de capital, aunque aquéllas no sean titulares de actividades empresariales».

La tercera ventaja a obtener por la asociación ahora fundadora atañe a la persecución de fines de interés general. Así, con la adquisición de la personalidad jurídica por la nueva entidad, resultará improcedente cuestionar, en sede de la misma, la concurrencia del requisito del interés general pues tal declaración se encuentra ínsita en su misma definición (arts. 2 y 3 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones). Como subrayan Blázquez y Martín (2012: 51) «no hay unos fines de interés general incentivados fiscalmente, todos lo están. En este sentido, puede considerarse un requisito reiterativo que nada aporta, ya que para que pueda constituirse cualquiera de estos tipos de ENL ha de perseguir necesariamente un fin de interés general. Por este motivo, en nuestra opinión, la Administración tributaria no es competente para pronunciarse si un fin es de interés general. Se trata de una condición previa que ya ha sido resuelta por la Administración encargada de permitir la constitución de una ENL de esta clase».

Esta conclusión, la incompetencia de la administración tributaria en el ámbito fundacional para resolver acerca de la concurrencia o no de un interés general, es confirmada por la Dirección General de Tributos, al reconocer, en su Consulta V1773/2010, de 30 de julio, que: «por el correcto ejercicio del derecho de

---

<sup>9</sup> Vid. [Transparencia.cat](http://Transparencia.cat); [orfeocatala.cat/es](http://orfeocatala.cat/es); [Transparencia.palaumusica.cat](http://Transparencia.palaumusica.cat). Estatuts de l'Associació Orfeó Català. XVI. De la participació de la Asociación Orfeón Catalán en la Fundación Privada Orfeón Catalán-Palau de la Música Catalana. Artículo 64. Relaciones con la Fundación Privada Orfeón Catalán-Palau de la Música Catalana y Artículo 65. Participación de los miembros de la Junta Directiva del Orfeón Catalán en los órganos de gobierno de la Fundación Privada Orfeón Catalán-Palau de la Música Catalana.

fundación y por la legalidad de la constitución y funcionamiento de las fundaciones vela el protectorado; en el caso objeto de consulta, la Consejería competente calificó en 1998 a la fundación consultante como fundación benéfico docente, por lo que la administración competente en materia de fundaciones, según los documentos aportados por la consultante, considera que la fundación consultante persigue un fin de interés general benéfico docente, consideración de la que parte este Centro Directivo para dar contestación a la consulta planteada».

Por último, y en cuarto lugar, el acceso a la LRF-ENL no se verá sujeto a la complejidad intrínseca al procedimiento de declaración de utilidad pública ni sufrirá de diferimiento temporal alguno al no resultar de aplicación la exigencia establecida por LODA, para solicitar la declaración de utilidad pública propia de las asociaciones [art. 32.1.e)] y relativa a su constitución, su inscripción en el Registro correspondiente, su funcionamiento y el cumplimiento efectivo e ininterrumpido de sus fines estatutarios, durante al menos los dos años inmediatamente anteriores a la presentación de dicha solicitud. Paralelamente, y desde el momento de la constitución de la fundación -acogida a la Ley 49/2002-, a las aportaciones efectuadas les resultarán de aplicación los incentivos fiscales al mecenazgo recogidos en el Título III de la Ley 49/2002, cuyo Capítulo II (Régimen fiscal de las donaciones y aportaciones) regula, en particular, los donativos, donaciones y aportaciones deducibles, así como la exención de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones (arts. 17 y 23 LRF-ENL).

Adviértase que, el hecho de que una asociación constituya una fundación no supondrá -más allá de las obligaciones fiscales propias de ambas personas jurídicas- un incremento de la carga fiscal indirecta derivada de la aplicación de la Ley 49/2002 dado que los requisitos en ella establecidos para su aplicación son comunes (salvo las especialidades contenidas en sus Disposiciones Adicionales) para todas las entidades acogidas a la LRF-ENL, debiendo cumplir, en todo caso, las exigencias establecidas en el art. 3 de dicha norma y, en particular, la establecida en su ordinal 4º; a saber: «que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios». En definitiva, las ventajas que se derivan resultan tan palmarias que no permiten albergar duda alguna acerca de la validez de la solución fundacional propuesta.

## 5. Conclusiones

**Primera.-** El constitucional derecho de asociación supone la superación del recelo con que el Estado liberal contempló el fenómeno asociativo (STC 67/85, de 24-05). Garantiza la posibilidad de los individuos de unirse para el logro de todos los fines de la vida humana, de estructurarse y de actuar libres de toda indebida interferencia estatal (STC 115/87, de 07-07).

**Segunda.-** La normativa tributaria clasifica las asociaciones atendiendo al hecho de que hayan obtenido o no la calificación de utilidad pública de acuerdo con lo establecido en el art. 32 de la LODA. Esta consideración permite, junto con

la obtención de determinados beneficios económicos, administrativos y procesales, acogerse al régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002. Pese a alguna vacilación doctrinal, esta declaración, subraya el TS, tiene para la Administración carácter reglado; es decir, si concurren los requisitos legales y las asociaciones ejercen esta opción, la Administración debe conceder la calificación de utilidad pública, habilitándose así el acceso para estas entidades al régimen fiscal de la LRF-ENL.

**Tercera.-** No obstante lo anterior, la Administración, en base a los Informes evacuados por el Ministerio de Hacienda, rechaza o revoca la calificación de utilidad pública de determinadas asociaciones, bien por considerarlas ajenas al interés general bien por entender que sus actividades únicamente van dirigidas a atender a sus asociados. La Administración actuante llega incluso a afirmar que no está obligada a motivar el cambio de criterio que supone la revocación de declaración de utilidad pública por ella misma concedida.

**Cuarta.-** Partiendo siempre de la ausencia de ánimo de lucro, entendido como «la irreversibilidad de su patrimonio y rentas», el elemento que debe considerarse para obtener la calificación de asociación de utilidad pública es si se cumplen o no los requisitos establecidos por el art. 32 LODA; es decir, si la entidad tiende estatutariamente a promover el interés general [art. 32.1.a)] y si la actividad de la asociación está abierta a cualquier posible beneficiario que reúna los requisitos exigidos por sus propios fines [32.1.b)].

**Quinta.-** A pesar de las trabas impuestas por al Administración Tributaria, el interés general del art. 31.1.a) LODA puede perfectamente ser obtenido mediante la realización de actividades mercantiles, sin que el hecho de la asociación obtenga ingresos en el ejercicio de su actividad presuponga ánimo de lucro, ni implique menoscabo del interés general que debe necesariamente perseguir la asociación (STS 26-07-2015). En el mismo sentido, no cabe entender que la prestación onerosa de un servicio conduzca necesariamente a conceptuar que la asociación que lo presta carezca de interés general, por cuanto que para ello habrá que tener en cuenta las actividades que realiza para el cumplimiento de su objeto social, si éstas redundan en beneficio de la colectividad y el destino al que se aplican los ingresos que la entidad pudiera obtener (STS, de 22 de noviembre de 2011 y de 6 de junio de 2017).

**Sexta.-** Pese a la dicción del art. 32.1.b), esto es a la inexistencia estatutaria de barreras de entrada a cualquier usuario que reúna las condiciones estatutarias, la Administración deniega o revoca la declaración de utilidad pública a determinadas asociaciones vinculadas vg. a un sector productivo o que acogen a determinados profesionales. Sin embargo, reiteran nuestros tribunales, la LODA no exige en ningún momento que la actividad de la asociación vaya dirigida a una colectividad genérica de personas sino, por el contrario, su mandato concierne a que sus posibles beneficiarios no se hallen limitados por condicionamientos de ningún tipo.

**Séptima.-** Aunque sus pretensiones se vean sistemáticamente desestimadas por los tribunales, la posición de la Administración Tributaria es pertinaz: denegar o revocar, la concesión de la condición de utilidad pública a asociaciones que cumplen los requisitos legales, obligando a estas entidades a agotar las distintas instancias judiciales en defensa de sus derechos, con el riesgo que para la seguridad jurídica supone la existencia, en ocasiones, de posiciones divergentes entre la AN y el TS. Como se observa en el Anexo con que se finaliza este trabajo, la duración

media de los procesos desde que la Administración deniega o revoca la declaración de utilidad pública hasta que ven restaurados sus derechos por el Alto Tribunal es de cinco años.

**Octava.-** El íter expuesto nos lleva a plantear, como instrumento para soslayar el estado de hecho descrito, la constitución de una fundación conservando la asociación su personalidad jurídica. Utilizar la estructura de una fundación para conseguir los fines asociativos va a permitir una adecuada simbiosis entre el componente personal (propio de las asociaciones) y el patrimonial (característico de las fundaciones), entre la voluntad de los asociados y la del fundador así como la convivencia entre la permanencia y destino del patrimonio fundacional manifestado estatutariamente y la vocación más democrática de la gobernanza asociativa.

**Novena.-** Paralelamente, la estructura propuesta redundará en el asentamiento del principio de transparencia -base de las relaciones de confianza y cooperación con la sociedad a la que sirven-; incrementará la eficacia en la gestión de sus recursos derivada de su actuación como operados económicos; y no resultará cuestionable, en sede de la fundación, la concurrencia del requisito del interés general pues su declaración se encuentra ínsita en su misma definición de fundación; por último, permitirá simplificar el procedimiento de acceso al régimen fiscalmente privilegiado de la LRF-ENL.

**Décima.-** En definitiva, la utilización de la figura fundacional por parte de las asociaciones, ante la denegación o revocación de la declaración de utilidad pública, se revela como una alternativa eficaz que permite soslayar la sinrazón administrativa, sin necesidad de recabar el amparo de los tribunales y aprovechando las ventajas apuntadas en orden a la transparencia, eficacia en la gestión y mantenimiento del régimen fiscal privilegiado.

## 6. Anexo: Duración de los procedimientos

| Asociación                         | Fecha Denegación/revocación por la AN | Fecha SAN  | Estimación Utilidad Pública | Fecha STS  | Declarac. Utilidad Pública | Duración aproximada Procedimiento |
|------------------------------------|---------------------------------------|------------|-----------------------------|------------|----------------------------|-----------------------------------|
| Forética                           | 08-07-2013                            | 10-06-2015 | No                          | 26-10-2017 | No                         | 4 años y 3 meses y medio          |
| Afanas                             | 20-11-2012                            | 17-12-2014 | Sí                          | 26-06-2017 | Sí                         | 4 años y 7 meses                  |
| Desarrollo Ingeniería Conocimiento | 05-11-2012                            | 05-11-2014 | No                          | 06-06-2017 | Sí                         | 4 años y siete meses y medio      |
| Zaragoza Club de Tenis             | 31-05-2012                            | 08-10-2014 | No                          | 30-05-2017 | Sí                         | 5 años                            |
| Nuevo Futuro Sirio                 | 30-09-2010                            | 12-06-2013 | Sí                          | 19-07-2016 | Sí                         | 5 años y 9 meses y                |

|                                    |            |            |    |            |    |                           |
|------------------------------------|------------|------------|----|------------|----|---------------------------|
|                                    |            |            |    |            |    | medio                     |
| Acción Laboral                     | 17-02-2011 | 13-11-2013 | Sí | 01-04-2016 | Sí | 5 años y 1 mes y medio    |
| ASPAMIS                            | 06-10-2010 | 19-06-2013 | Sí | 03-03-2016 | Sí | 5 años y 2 meses          |
| Tramuntana                         | 13-01-2011 | 23-10-2013 | No | 15-02-2016 | Sí | 5 años y 1 mes            |
| Dllo. Comarca del Arlanza          | 01-02-2010 | 13-03-2013 | Sí | 11-11-2015 | Sí | 5 años y 9 meses          |
| Artistas Intérpretes o Ejecutantes | 22-07-2009 | 19-09-2012 | No | 07-10-2015 | No | 5 años y 2 meses y medio  |
| Patronato Niño Jesús Remedio       | 12-05-2010 | 06-03-2013 | Sí | 27-07-2015 | Sí | 5 años y dos meses        |
| Obra de María                      | 30-11-2009 | 13-07-2012 | Sí | 13-07-2015 | Sí | 5 años y 7 meses y medio  |
| SER                                | 26-06-2009 | 10-10-2012 | Sí | 30-06-2015 | Sí | 5 años                    |
| Progreso y Dirección               | 15-12-2009 | 19-09-2012 | Sí | 14-05-2015 | Sí | 5 años y 5 meses          |
| CEPREVEM                           | 12-05-2009 | 20-06-2012 | Sí | 01-04-2015 | Sí | 5 años y 10 meses y medio |
| Obras Cristinas Gibraleón          | 04-11-2008 | 30-05-012  | Sí | 30-01-2015 | Sí | 6 años y 3 meses          |
| Club Natació Manresa               | 22-01-2007 | 28-05-2008 | No | 22-11-2011 | Sí | 4 años y 10 meses         |

Fuente: CENDOJ

## 7. Referencias bibliográficas

- Alarcón Conde, M.A. (2016) La economía social desde el institucionalismo económico. Evidencia empírica. *Ciriec-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, Nº 86, pp. 61-100. Disponible en <http://www.ciriec-revistaeconomia.es/>.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES. (2011) Código de Buen Gobierno y Buenas Prácticas. Disponible en: [www.fundaciones.org](http://www.fundaciones.org).
- Argudo Pérez, J.L. (2003) Ley Orgánica del Derecho de Asociación: aspectos sociales y económicos. *Ciriec-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, Nº14, pp. 183-201. Disponible en: <http://www.ciriec-revistajurídica.es>.
- Aznar López, M. (1999). Las asociaciones de utilidad pública. Aspectos sustantivos y procedimentales. En: Carpio García, M. *El sector no lucrativo en España: especial atención al ámbito social*. Madrid: Ediciones Pirámide, pp. 25-74.

- Blázquez Lidoy, A. y Martín Dégano, I. (2012) *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*. 1ª. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- Blázquez Lidoy, A. (2011) Asociaciones que realizan explotaciones económicas: ¿Pueden ser de utilidad pública y gozar de beneficios fiscales? *RCyT CEF*, Nº 340, pp. 39-50.
- Calvo Ortega, R. (2005) *Fiscalidad de las entidades de economía social : cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo, empresas de inserción social*. 1ª. Madrid: Civitas. 723 p. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=8094>.
- Chaves Ávila, R. y Monzón Campos, J.L. (2001) Economía social y sector no lucrativo: actualidad científica y perspectivas. *Ciriec-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, Nº 37, pp. 7-33. Disponible en <http://www.ciriec-revistaeconomia.es/>.
- Díaz-Aguado Jalón, C. (2016) Las asociaciones. *Ciriec-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, Nº 29, pp. 1-36. Disponible: en <http://www.ciriec-revistajuridica.es>.
- Embid Irujo, J.M. (2003) Notas sobre el régimen jurídico de las entidades sin ánimo de lucro, su estructura interna y la responsabilidad de sus órganos gestores. *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, Nº 7, pp. 79-100.
- Galiana Saura, Á. y Andreu Llovet, R. (2014) Entre la oscuridad de la noche y la luz del día: transparencia, indeterminación y una casa de cristal en construcción. *Revista CEFLEGAL. CEF*, Nº 167, pp. 65-112.
- Gil del Campo, M. (2010) *Contabilidad y Fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y del mecenazgo*. 1. Valencia: Edición Fiscal CISS. 1494 p.
- Jiménez Escobar, J. (2016) Presupuestos, principios y medidas para la articulación de una reforma del régimen tributario del mecenazgo. *XVI Congreso de Investigadores en Economía Social y Cooperativa*. Valencia: CIRIEC. Disponible en: <http://ciriec.es/eventos/xvi-congreso-de-investigadores-en-economia-social-y-cooperativa>.
- Jiménez Escobar, J. (2013) Nuevas realidades en el Tercer Sector: Las aportaciones jurídico-organizativas de las fundaciones cívicas. *REVECO. Revista de Estudios Cooperativos, Primer Cuatrimestre*, Nº 110, pp. 163-191. DOI: 10.5209/rev\_REVE.2013.v110.41441. Disponible en: <http://revistas.ucm.es/index.php/REVE/>.
- La Casa García, R. (2003) El ejercicio de actividades económicas por fundaciones y asociaciones. *Derecho de los Negocios*, Nº 153, pp. 1-20.
- López Nieto y Mallo, F. (2004) *La ordenación legal de las asociaciones*. 4ª. Madrid: Dykinson. 805 p.
- Martin Bernal, J. M. (2005) *Asociaciones y Fundaciones*. 1ª. Madrid: Civitas.
- Martin Dégano, I. (1999) Una aproximación al concepto de entidad sin ánimo de lucro de la Ley de Fundaciones y al alcance de la exención de sus explotaciones económicas. *Revista de Información Fiscal*, Nº 35, pp. 9-71.
- Martín Pascual, C. (2003) *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*. 1ª. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Montesinos Oltra, S. (2012): Ley de Economía Social, interés general y regímenes tributarios especiales. *Ciriec-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, Nº 23, pp. 1-27. Disponible en: <http://www.ciriec-revistajuridica.es>.
- Navarro García, F. (2014) La transparencia y sus instrumentos básicos. *Revista Española del Tercer Sector*, Nº 26, pp. 39-61. Disponible en: <http://www.plataformatercersector.es/sites/default/files>.

- Paz-Ares Rodríguez, C. (1991) Ánimo de lucro y concepto de sociedad (breves consideraciones a propósito del artículo 2.2 de la LAIE). En: *Derecho Mercantil de la Comunidad Económica Europea, en homenaje a José Girón Tena*. Madrid: Cívitas, pp. 731-756.
- Pedreira Menéndez, J. (2003) *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*. 1ª. Madrid: Civitas. 456 p.
- Peñalosa Esteban, I. (2014) Transparencia y buen gobierno en el ámbito de las fundaciones. *Revista Española del Tercer Sector*, N° 26, pp. 151-159. Disponible en: <http://www.plataformatercersector.es/sites/default/files>.
- Pérez Escalona, S. (2007) *La asociación y el derecho de sociedades: una revisión en clave contractual*. 1ª. Navarra: Thomson Civitas-Editorial Aranzadi. 474 p.
- Piñar Mañas, J.L. (2010) Estado actual del modelo constitucional de fundaciones: revisión crítica. En: De Lorenzo García, R.; Piñar Mañas, J.L.; Sanjurjo González, T. *Tratado de Fundaciones*. Navarra: Aranzadi-Thomson Reuters, pp. 67-116.
- Rodrigo Ruiz, M.A. (2017) Consideraciones en torno al establecimiento de un régimen tributario común para las entidades de la economía social. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos, Tercer Cuatrimestre*, N° 125, pp. 187-212. DOI: 10.5209/REVE.57064.
- Rojas Juárez, J.R. (2016) Códigos electrónicos. Código de Asociaciones. Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado. Disponible en: [www.boe.es/legislacion/codigos](http://www.boe.es/legislacion/codigos).
- Ruiz Garijo, M. (2005) Tercer sector y teleología del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos. En: Tejerizo López, J.M. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*. Valladolid: Lex Nova, Tomo II, pp. 1531-1554. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=865544>. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2913952>.
- Salas Murillo, S. (1996) Notas sobre el nuevo régimen de las asociaciones de utilidad pública. *Derecho privado y Constitución*, N° 9, pp. 95-146. Disponible en: <https://dialnetrunirioja.es/descarga/articulo181976.pdf>.
- Santos Morón, M.J. (2007) *La responsabilidad de las asociaciones y sus órganos directivos*. Madrid: Iustel. 400 p.
- Serra Rodríguez, A. (1995) *Las fundaciones: elementos esenciales y constitución*. Valencia: Editorial Práctica del Derecho, SL. 97 p.