

EL TERCER SECTOR: UNA APROXIMACIÓN DE DERECHO PRIVADO

The Third Sector: a Private Law Approach

MARÍA LUISA PALAZÓN GARRIDO*

SUMARIO:

I. El llamado “tercer sector”. II. Las entidades no lucrativas en el ordenamiento jurídico español: una figura transversal. III. Los requisitos sustantivos de las entidades no lucrativas. 1. Las asociaciones. En especial: las asociaciones de utilidad pública. 2. Las fundaciones. 3. Las organizaciones no gubernamentales. IV. Los requisitos para lograr un régimen fiscal favorable. 1. La persecución de fines de interés general. 2. Las prohibiciones y limitaciones impuestas a los asociados, fundadores, patronos y otros a ellos asimilados.

I. EL LLAMADO “TERCER SECTOR”

La estructura institucional de las sociedades industrializadas de economía de mercado se caracteriza por la existencia de tres grandes sectores: el sector público, el sector privado mercantil y el sector privado no lucrativo, denominado “tercer sector”¹.

* Profesora contratada doctora. Departamento de Derecho Civil. Universidad de Granada

¹ Advierte J.L. PIÑAR MAÑAS que el concepto de “tercer sector”, e incluso la propia denominación es puramente convencional y a veces confuso. En ocasiones se utilizan otros términos que no siempre coinciden en su contenido, como “sector no lucrativo” o “sector voluntario”. Además, no siempre es correcto ni posible trasladar o intentar hacer coincidir términos anglosajones y continentales. Así, por ejemplo, la Comunicación de la Comisión de 6 de junio de 1997 sobre el fomento del papel de las asociaciones y fundaciones en Europa [Com(97) 241 final, de 6 de junio de 1997] tiene en inglés el siguiente enunciado: *Promoting the role of voluntary organisations and foundations in Europe*. En algunos textos legales se utiliza la expresión ONG (organizaciones no gubernamentales) y, a veces, ciñéndose más a planteamientos económicos, se utiliza la expresión “organizaciones de economía solidaria”... (vid. “Tercer sector, sector público y fundaciones”, *Revista Española del Tercer Sector*, nº 1, oct-dic 2005, consultada en la web de la Fundación Luis Vives).

En España, la sentencia del Tribunal Constitucional 18/1984, de 7 de febrero, señalaba que “es propio del Estado social de Derecho la existencia de entes de carácter social, no público, que cumplen fines de relevancia constitucional o de interés general” y que “la configuración del Estado como social de Derecho viene así a culminar una evolución en la que la consecución de los fines de interés general no es absorbida por el Estado, sino que se armoniza en una acción mutua Estado-Sociedad que difumina la dicotomía Derecho público-privado y agudiza la dificultad tanto de calificar determinados entes como de valorar la incidencia de una nueva regulación sobre su naturaleza jurídica”.

El “tercer sector” es complejo y las entidades que lo componen suelen definirse por exclusión, es decir, por su no pertenencia a ninguno de los otros dos sectores: no son públicas, pero tampoco tienen fines lucrativos. La multitud de términos utilizados para denominarlas reflejan su enorme heterogeneidad y la dificultad de englobarlas en una sola definición. Así, para indicar su diferencia con el mercado, se habla de entidades no lucrativas (organizaciones *non profit*), y para separarlas del Estado, reciben el nombre de organizaciones no gubernamentales².

Puede vislumbrarse, pues, que el “tercer sector” sobrepasa lo privado-mercantil y ensancha lo público-estatal, participando de responsabilidades que tradicionalmente ha desempeñado el Estado e introduciéndose en el mercado para racionalizar el bienestar social, sobre todo el de los más desfavorecidos³.

Sin embargo, esta mera aproximación negativa al concepto ha sido objeto de duras críticas por parte de la doctrina, que ha señalado sus efectos perversos en la constitución de la nueva formación. En efecto, su conceptualización sobre la base de “lo que no son” ha condenado a las entidades no lucrativas a un estatuto meramente residual o marginal con respecto al binomio Estado – Mercado, considerándose al tercer sector como el resultado de la quiebra de ambos⁴.

² Cfr. M. CARPIO: *El sector no lucrativo en España. Especial atención al ámbito social*. Madrid, Ediciones Pirámide, 1999, pp. 82-83. En ocasiones se ha identificado también el “tercer sector” con el término “sociedad civil”, sin embargo, como aclaran M.A. CABRA DE LUNA y R. DE LORENZO GARCÍA (vid. “El tercer sector en España”, *Revista Española del Tercer Sector*, nº 1, oct-dic 2005, consultada en la web de la Fundación Luis Vives), tal equiparación no es acertada, ya que “tercer sector” es un concepto más restringido. “La sociedad civil comprendería, según PÉREZ DÍAZ, un ámbito más amplio, en concreto las organizaciones privadas, familiares o no, y los individuos en cuanto agentes sociales, mientras que los actores del Estado serían los políticos profesionales y todo el aparato institucional del Estado”.

³ Vid. A. GUTIÉRREZ RESA: *Acción social no gubernamental. Análisis y reflexiones sobre las organizaciones voluntarias*. Valencia, Tirant lo blanch, 1997, p. 221.

⁴ Cfr. J. GARCÍA ROCA: *Público y privado en la acción social. Del Estado de Bienestar al Estado Social*. Madrid, Editorial Popular, 1992, p.13. Vid. asimismo S. DI DIEGO, F. FRANGUELLI Y M. TARANTINO: *Le ONLUS*, Rimini, Maggioli S.p.A., 2002, pp. 18-19.

En otros términos, a las entidades no lucrativas no puede atribuirse la simple función de suplencia frente a las carencias del mercado y del Estado, sino que deben entenderse como expresión de la iniciativa individual, impulsada por la exigencia de satisfacer específicas necesidades sociales⁵. De aquí que, a grandes rasgos, puedan conceptuarse las organizaciones *non profit* como organismos jurídicos nacidos para producir bienes o servicios socialmente útiles y caracterizados, en términos generales, por el límite fundamental de no constituir fuente de riqueza, beneficio u otra utilidad de tipo económico para aquéllos que las crean, controlan o financian.

Sin embargo, la gran heterogeneidad de las entidades que componen el ámbito del *non profit* (desde pequeñas asociaciones de voluntariado a fundaciones de compleja estructura), así como la variedad de campos en los que operan (que van desde la pura beneficencia a la investigación científica, pasando por la educación, la sanidad, la cultura, el deporte...) suponen una dificultad añadida a la hora de aproximarse a la configuración jurídica y social de estas organizaciones. No obstante, la doctrina especializada coincide en señalar que una entidad pertenece al tercer sector cuando cumple los siguientes requisitos (son los elementos estructurales-operativos de L. Salamon y H. Anheier)⁶:

a) Organización formal: esto es, dotación de una mínima estructura organizativa, que suele traducirse en una fórmula jurídica de tipo asociativo o fundacional.

b) Naturaleza jurídica privada, lo que implica que no estén integradas en la Administración Pública⁷.

c) Autogobierno. Este requisito, íntimamente conectado con el anterior, significa que la estructura de la entidad no esté controlada por entes públicos o empresas que persigan fines económicos. Las ENL deberán disponer de sus propios órganos de gobierno⁸.

d) Ausencia de ánimo de lucro o ausencia de distribución de beneficios. Ello no quiere decir que se prohíba a la entidad producir beneficios, sino que los mismos no pueden ser repartidos entre sus miembros o titulares.

e) Carácter altruista: es decir, presencia de trabajo voluntario entendido en sentido amplio, bien sea porque la entidad canaliza el trabajo del voluntariado, bien porque la gestión de las mismas se hace de forma voluntaria

⁵ Vid. S. DI DIEGO, F. FRANGUELLI Y M. TARANTINO: *op. cit.*, p. 19.

⁶ Vid. M. CARPIO : *op. cit.*, pp. 92-93; S. DI DIEGO, F. FRANGUELLI Y M. TARANTINO: *op. cit.*, p.19 y ss. y M.A. CABRA DE LUNA y R. DE LORENZO GARCÍA: *op. cit.*

⁷ Quedan por ello excluidas aquellas entidades cuyos presupuestos se integren en los presupuestos públicos (organismos autónomos de las administraciones públicas, institutos y patronatos públicos, etc.).

⁸ Para verificar el respeto de este requisito es preciso observar la composición de los órganos de gobierno de la entidad; y en caso de que el número de personas nombrados por entes públicos o empresas lucrativas sea prevalente, la organización quedará excluida del tercer sector (S. DI DIEGO, F. FRANGUELLI Y M. TARANTINO: *op. cit.*, p. 20).

o el objetivo de su existencia sea de interés general. Este elemento, que puede identificarse con la misión, es el nudo gordiano de las entidades no lucrativas y su principal razón de ser⁹. Así pues, la solidaridad primaria, entendida como la promoción del bienestar social es la finalidad fundamental a la que tienden este tipo de organizaciones, lo que ha llevado a algunos a calificar el tercer sector como “sector solidario”¹⁰.

En consecuencia, y sobre la base de todas las apreciaciones anteriores, podríamos definir al tercer sector como el constituido por “aquellas organizaciones privadas de carácter voluntario y sin ánimo de lucro que, surgidas de la libre iniciativa ciudadana y regidas de forma autónoma, buscan responsablemente mediante el desarrollo de actividades de interés general, conseguir un incremento de los niveles de calidad de vida a través de un progreso social solidario, en cooperación con otras instancias públicas o privadas, beneficiándose en su caso, de un tratamiento fiscal específico, derivado del reconocimiento de su labor altruista”¹¹.

Es innegable, pues, la importancia de la función que cumplen las entidades no lucrativas tanto en el sistema de asignación de recursos para hacer frente a las demandas sociales dentro del Estado de bienestar, como en la vertebración social. A ello se ha referido la Comisión Europea en su Comunicación sobre “El fomento del papel de las asociaciones y fundaciones en Europa”¹², señalando que éstas “están desempeñando un importante papel en casi todos los ámbitos de la actividad social, contribuyendo a la creación de empleo, a la ciudadanía activa y a la democracia, proporcionando una amplia gama de servicios, desempeñando un papel de primera importancia en el deporte, representando los intereses de los ciudadanos ante las administraciones públicas, asumiendo una función muy importante para la salvaguarda de los derechos humanos y ejerciendo una actividad esencial en las políticas de desarrollo”.

Las ventajas o fortalezas del tercer sector suelen resumirse en las siguientes¹³:

- a) Innovación y creatividad (capacidad de ofrecer nuevas respuestas o de aplicar nuevas metodologías).
- b) Calidad en el servicio (personal muy vocacional: humanización).
- c) Eficiencia (mejor aprovechamiento de los recursos escasos y menor estructura administrativa).
- d) Flexibilidad y espontaneidad (facilidad de adaptación a las nuevas necesidades sociales).
- d) Capacidad de integración social.

⁹ Vid. M. CARPIO: *op. cit.*, pág. 93.

¹⁰ Cfr. A. SAJARDO: *Análisis económico del sector no lucrativo*, Valencia, Tirant lo blanch, 1996, p. 30 y ss.

¹¹ Vid. M. CARPIO: *op. cit.*, p. 100.

¹² COM(97) 341 final, de 6 de junio de 1997.

¹³ Vid. A. GUTIÉRREZ RESA: *op. cit.*, p. 225 y M. CARPIO: *op. cit.*, p. 94.

Sin embargo, no sería justo hablar en ellas sólo de luces, sino que deben señalarse sus sombras o debilidades como primer paso en el intento de eliminarlas. Respecto de éstas hay que destacar cinco puntos¹⁴:

- a) El peligro de la mercantilización, cada vez más presente.
- b) La burocratización, que puede aparecer en las grandes organizaciones.
- c) La dependencia gubernamental, por la financiación, ya sea vía subvenciones o vía contractual.
- d) La fragmentación, al ser un sector muy diversificado, al menos en los países del sur de Europa¹⁵.
- e) Y la corporatización o particularismo, por la defensa a ultranza de colectivos o situaciones específicas sin tener en cuenta el interés de los demás¹⁶.

Ciertamente, el flanco más débil de las entidades que componen el tercer sector es el de su gestión, en especial la económico-financiera, basada en subvenciones y ayudas públicas que pueden motivar que el ente solidario se mueva según la pauta marcada por la Administración con el fin de no perder su fuente de ingresos. Por otra parte, en ocasiones, la falta de preparación técnica de los trabajadores y gestores de la entidad supone otro obstáculo de considerable importancia. Por ello, ya se han alzado voces que reclaman un perfil profesional para los gestores, pues el gobierno de las entidades no lucrativas debe tener en cuenta los métodos empresariales, con el objeto de lograr la eficiencia, según el lema: “lo social como fin, la economía como medio”¹⁷.

II. LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL: UNA FIGURA TRANSVERSAL

A pesar de que la existencia de las entidades no lucrativas se remonta en el tiempo, su reconocimiento legislativo en España es muy reciente y tiene lugar en una norma de carácter fiscal, la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

¹⁴ Vid. M. CARPIO: *op. et loc. cit.*

¹⁵ Por este motivo, se ha dicho que constituyen entidades ineficaces y descoordinadas, compitiendo y duplicando servicios (A. GUTIÉRREZ RESA: *op. cit.*, p. 225).

¹⁶ Por su parte, A. GUTIÉRREZ RESA amplía el elenco de desventajas, citando como posibles: la falta de rigor en la programación y evaluación de sus actuaciones; la falta de democracia interna y paternalismo hacia los usuarios; la deficiente gestión, falta de transparencia, corrupción y lucro encubierto; particularismo, sirviendo sólo a los intereses de quienes representan; su carácter reivindicativo y falto de compromiso para la acción; su dependencia, al carecer de financiación propia suficiente; la falta de profesionalización y precaria situación laboral de sus trabajadores, etc. (*op. et loc. cit.*).

¹⁷ Vid. M.A. CABRA DE LUNA y R. DE LORENZO GARCÍA: *op. cit.*

Así pues, puede decirse que el origen de esta figura es fiscal y su contemplación por el legislador se concreta en la configuración de un tratamiento fiscal favorable para estas entidades, siempre que cumplieran determinadas exigencias legales.

La importancia alcanzada en los últimos tiempos por el “tercer sector”, propició que la regulación contenida en la norma del año noventa y cuatro quedara desfasada e insuficiente, lo que motivó la necesidad de “un nuevo régimen fiscal para las entidades sin fines lucrativos que, adaptado a la presente realidad, flexibilice los requisitos para acogerse a los incentivos que prevé esta Ley y dote de seguridad jurídica suficiente a tales entidades en el desarrollo de las actividades que realicen en cumplimiento de los fines de interés general que persiguen”¹⁸. Se promulga así la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Esta Ley, dictada al amparo del artículo 149.1.14ª de la Constitución española, y sin perjuicio de los regímenes tributarios forales, tiene una finalidad eminentemente incentivadora de la colaboración particular en la consecución de fines de interés general, en atención y reconocimiento a la cada vez mayor presencia del sector privado en la tarea de proteger y promover actuaciones caracterizadas por la ausencia de ánimo de lucro, cuya única finalidad es de naturaleza general y pública¹⁹.

Para aproximarnos al concepto legal de las entidades sin ánimo de lucro es preciso distinguir entre el plano sustantivo (requisitos subjetivos) y aquéllos requisitos necesarios para obtener el tratamiento fiscal favorable que prevé la Ley 49/2002.

Según dispone el artículo 2 de la Ley 49/2002, se considerarán entidades sin fines lucrativos:

- a) Las fundaciones.
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
- c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de cooperación internacional para el desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.
- d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.
- e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico español y el Comité Paralímpico español.
- f) Las federaciones y asociaciones de entidades sin ánimo de lucro a que se refieren los párrafos anteriores.

¹⁸ Vid. Exposición de Motivos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE 24 diciembre 2002).

¹⁹ *Ibidem*.

III. LOS REQUISITOS SUSTANTIVOS DE LA ENTIDADES NO LUCRATIVAS

De lo anteriormente expuesto se deduce que, desde el punto de vista sustantivo, las entidades no lucrativas o bien son personas jurídicas de tipo asociativo o lo son de tipo fundacional²⁰.

1. Las asociaciones. En especial: las asociaciones de utilidad pública

Se denomina asociación a la organización que surge de la agrupación de personas (físicas o jurídicas) que se unen para servir a un fin determinado, a la que el Derecho otorga personalidad.

En consecuencia, la asociación requiere²¹:

a) Una pluralidad de miembros (tres como mínimo, según el art. 5 de la LODA).

b) La existencia de un fin para cuya consecución las personas se unen y que ha de ser posible, lícito y determinado y estar presidido por la ausencia de ánimo de lucro (art. 22.1 CE, 1.2 y 5 LODA).

c) Una estructura y una organización asociativa. La organización surge del mismo hecho asociativo y representa el carácter estable de la unión.

d) La asociación exige, para tener personalidad jurídica, el reconocimiento por parte de la ley.

El derecho de asociación es un derecho fundamental recogido en el artículo 22 de la Constitución española de la forma siguiente: “1. Se reconoce el derecho de asociación. 2. Las asociaciones que persigan fines o utilicen medios tipificados como delito son ilegales. 3. Las asociaciones constituidas al amparo de este artículo deberán inscribirse en un registro a los solos efectos de publicidad. 4. Las asociaciones sólo podrán ser disueltas o suspendidas en sus actividades en virtud de resolución judicial motivada. 5. Se prohíben las asociaciones secretas y las de carácter paramilitar”.

El artículo 22 CE ha sido desarrollado por la L.O. 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación, que deroga la Ley de asociaciones de 1964. La nueva Ley deja a salvo la competencia propia de las comunidades autónomas en esta materia, al amparo de la cual han aprobado leyes propias el País Vasco (Ley 3/1988, de 12 de febrero, sobre normas reguladoras de las asociaciones en el País Vasco), Cataluña (Ley 7/1997,

²⁰ Las ONG deberán adoptar la forma jurídica de fundación o asociación, las federaciones deportivas son asociaciones, e igualmente lo son el COE y el CPE, que pueden definirse como asociaciones privadas declaradas de utilidad pública (art. 48 de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte). También son asociaciones las federaciones de entidades sin ánimo de lucro, pues jurídicamente la palabra “federación” denomina aquellas asociaciones cuyos miembros son personas jurídicas.

²¹ Vid. J.L. LACRUZ BERDEJO; F.A. SANCHO REBULLIDA y otros: *Elementos de Derecho Civil I. Parte General*, vol. segundo, *Personas*. Cuarta edición revisada y puesta al día por J. DELGADO ECHEVERRÍA, Madrid, Dykinson, 2004, pp. 284-285.

de 18 de junio, que regula y fomenta las asociaciones que son competencia de la Generalidad de Cataluña), Canarias (Ley 4/2003, de 28 de febrero, de asociaciones de Canarias) y Andalucía (Ley 4/2006, de 23 de junio, de asociaciones de Andalucía).

Desde el punto de vista objetivo, la L.O. 1/2002 tiene como ámbito de aplicación “todas las asociaciones que no tengan fin de lucro y no estén sometidas a un régimen asociativo específico” (art. 1.2 LODA)²². De este modo, no se registrarán por esta Ley otras entidades no lucrativas de tipo asociativo recogidas en la Ley 49/2002, como son las federaciones deportivas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español, que están regulados en la Ley del Deporte (Ley 10/1990, de 15 de octubre). Sí es aplicable la LODA a las federaciones de asociaciones (*vid.* arts. 3 y 5).

No es éste lugar para la realización de un análisis exhaustivo de la L.O. 1/2002, pero sí nos detendremos en el estudio de las llamadas “asociaciones de utilidad pública”, por el interés que presentan al objeto del presente trabajo.

Ya se ha dicho que la asociación para ser considerada tal no puede perseguir fin de lucro, mas excluido éste, las asociaciones podrán perseguir cualesquiera finalidades lícitas, tanto de interés general como particular (art. 5.1 LODA). Las asociaciones con fines de interés particular serán aquéllas cuya actividad “esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados”, por contraposición a aquéllas que realizan actividades abiertas “a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines”, que serían las que tienen finalidades de interés general. Pues bien, a estas últimas necesariamente habrán de pertenecer las asociaciones que aspiren a ser declaradas de utilidad pública²³.

Para ser declaradas de utilidad pública, la asociación deberá reunir unos requisitos objetivos recogidos en el artículo 32.1 de la LODA y que son los siguientes:

²² “Se registrarán por su legislación específica “los partidos políticos; los sindicatos y las organizaciones empresariales; las iglesias, confesiones y comunidades religiosas; las federaciones deportivas; las asociaciones de consumidores y usuarios; así como cualquiera otras reguladas por leyes especiales. Las asociaciones constituidas para fines exclusivamente religiosos por las iglesias, confesiones y comunidades religiosas se registrarán por lo dispuesto en los tratados internacionales y en las leyes específicas, sin perjuicio de la aplicación supletoria de las disposiciones de la presente Ley Orgánica”. “Quedan excluidas del ámbito de aplicación de la presente Ley las comunidades de bienes y propietarios y las entidades que se rijan por las disposiciones relativas al contrato de sociedad, cooperativas y mutualidades, así como las uniones temporales de empresas y las agrupaciones de interés económico” (art. 1 párrafos 3º y 4º LODA)

²³ *Vid.* J.L. LACRUZ BERDEJO; F.A. SANCHO REBULLIDA y otros: *op. cit.*, p. 298.

a) Que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general, en los términos definidos por el artículo 31.3 de esta Ley²⁴, y sean de carácter cívico, constitucionales, de promoción de los derechos humanos, de asistencia social, de cooperación para el desarrollo, de promoción de la mujer, de protección de la infancia, de fomento de la igualdad de oportunidades y de la tolerancia, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, de defensa de consumidores y usuarios, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales, económicas o culturales, y cualesquiera otros de similar naturaleza²⁵.

b) Que su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines.

Este requisito excluye de la declaración de utilidad pública a aquellas asociaciones dirigidas al beneficio “exclusivo” de sus asociados, lo cual significa que puede beneficiarles, mas no únicamente a ellos.

c) Que los miembros de los órganos de representación que perciban retribuciones no lo hagan con cargo a fondos y subvenciones públicas²⁶.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, y en los términos y condiciones que se determinen en los Estatutos, los mismos podrán percibir una retribución adecuada por la realización de servicios diferentes a las funciones que les corresponden como miembros del órgano de representación.

d) Que cuenten con los medios personales y materiales adecuados y con la organización idónea para garantizar el cumplimiento de los fines estatutarios.

e) Que se encuentren constituidas, inscritas en el Registro correspondiente, en funcionamiento y dando cumplimiento efectivo a sus fines estatutarios, ininterrumpidamente y concurriendo todos los precedentes requisitos, al menos durante los dos años inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud.

Al igual que las asociaciones, las federaciones, confederaciones y uniones de entidades contempladas en la Ley podrán ser declaradas de

²⁴ Posible errata o descuido del legislador, ya que el artículo 31.3 al que se remite el precepto en estudio no define nada.

²⁵ Como puede observarse, la enumeración legal no tiene carácter exhaustivo, pues admite otros fines además de los consignados. Por otra parte, señala F. LÓPEZ-NIETO Y MALLO que el cortejo de fines descritos en la Ley coinciden en su totalidad con los que constituyen propósitos fundamentales del Estado, para quien “nada de cuanto atañe a los intereses de la sociedad puede ser irrelevante” (*vid. La ordenación legal de las asociaciones. Doctrina, jurisprudencia, formularios, legislación*. 4ª edición, Madrid, Dykinson, 2004, p. 254).

²⁶ Hay que tener en cuenta que esta prohibición legal de retribución a cargo de fondos públicos no afecta a las personas que se ocupan de funciones subordinadas o gerenciales (*vid. F. LÓPEZ-NIETO Y MALLO: op. cit.*, p. 253).

utilidad pública, siempre que se cumplan los anteriores requisitos tanto por las propias federaciones, confederaciones y uniones, como por cada una de las entidades integradas en ellas (art. 32.2 LODA).

El procedimiento de declaración de utilidad pública se regula muy brevemente en el artículo 35 LODA, que está desarrollado por el RD 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública²⁷.

Según este Real Decreto, la solicitud de declaración de utilidad pública irá dirigida al organismo público encargado del Registro de Asociaciones donde se encuentre inscrita la entidad. En la solicitud de declaración de utilidad pública deberán constar los datos de identificación de la entidad solicitante, incluido el código de identificación fiscal, naturaleza jurídica, número de inscripción en el Registro de Asociaciones y fecha de la inscripción, y su contenido habrá de ajustarse a lo dispuesto en el artículo 70.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Deberá constar, además, claramente y de forma sucinta las razones de la petición e informe justificativo de los objetivos de la asociación para que sea considerada como de utilidad pública, con especial referencia a sus actividades de interés general (art. 2.1 RD 1740/2003)²⁸.

Seguido el procedimiento en todos sus trámites (vid. art. 3 RD 1740/2003), la resolución adoptará la forma de Orden del Ministro del In-

²⁷ BOE nº 11, de 13 de enero de 2004.

²⁸ A la solicitud de declaración de utilidad pública deberán acompañarse los documentos siguientes (art. 2.2 RD 1740/2003) :

a) Memoria, en la que se reflejen las actividades que haya desarrollado, ininterrumpidamente, como mínimo, durante los dos ejercicios económicos anuales precedentes a aquél en que se presenta la solicitud. Dicha memoria deberá ser firmada por los miembros de la junta directiva u órgano de representación de la entidad (vid. contenido de la memoria en el art. 2.4 RD)

b) Cuentas anuales de los dos últimos ejercicios cerrados, comprensivas del balance de situación, la cuenta de resultados y la memoria económica, que muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad. Dichos documentos se presentarán firmados por los miembros de la junta directiva u órgano de representación.

c) Certificación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que conste que se encuentra al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que no constan deudas con el Estado de naturaleza tributaria en período ejecutivo.

d) Certificación de la Tesorería General de la Seguridad Social de hallarse al corriente en sus obligaciones con la Seguridad Social.

e) Copia compulsada, en su caso, del alta en el epígrafe correspondiente del Impuesto sobre Actividades Económicas.

f) Certificación del acuerdo del órgano de la asociación que sea competente por el que se solicita la declaración de utilidad pública.

En los procedimientos cuya instrucción corresponda a la Administración General del Estado, no será precisa la aportación de las certificaciones mencionadas en los párrafos c) y d) del apartado anterior, si con la solicitud de declaración de utilidad pública se manifiesta expresamente el consentimiento para que estos datos sean recabados por el órgano instructor del procedimiento (art. 2.3).

terior, se notificará a la asociación solicitante y se comunicará al Ministerio de Hacienda, al instructor del procedimiento y a los demás ministerios o Administraciones públicas que hayan informado el expediente. Dicha Orden Ministerial pondrá fin a la vía administrativa y contra ella podrá interponerse recurso contencioso-administrativo y, en su caso, recurso potestativo de reposición (art. 3.7 RD 1740/2003).

Cuando la orden ministerial sea favorable a la declaración de utilidad pública, se publicará en el BOE. En tal caso, el organismo instructor procederá a inscribir el asiento de declaración de utilidad pública en el registro de asociaciones correspondiente. Cuando se trate de asociaciones autonómicas o regidas por Leyes especiales, el organismo instructor comunicará al Registro Nacional de Asociaciones la inscripción del citado asiento de declaración en el registro de asociaciones correspondiente (art. 3.8 RD 1740/2003).

Transcurrido un plazo de seis meses desde la recepción de la solicitud en el Registro del órgano competente para la instrucción del procedimiento, sin que se haya notificado resolución expresa, se podrá entender desestimada la solicitud de declaración de utilidad pública (art. 3.9 RD 1740/2003).

Las asociaciones declaradas de utilidad pública tendrán los derechos siguientes (art. 33 LODA):

1. Usar la mención “declarada de utilidad pública” en toda clase de documentos, a continuación de su denominación.
2. Disfrutar de las exenciones y beneficios fiscales que las leyes reconozcan a favor de las mismas, en los términos y condiciones previstos en el Título II de la Ley 49/2002.
3. Disfrutar de los beneficios económicos que las leyes establezcan a favor de las mismas.
4. Asistencia jurídica gratuita en los términos previstos en la legislación específica. De conformidad con el art. 2 de la Ley 1/1996, de 10 de enero, las asociaciones de utilidad pública tendrán derecho a asistencia gratuita cuando acrediten insuficiencia de recursos para litigar; circunstancia que se da cuando su base imponible en el Impuesto de Sociedades sea inferior a la cantidad equivalente al triple del salario mínimo interprofesional en cómputo anual (art. 3.6).

Por cuanto se refiere a sus obligaciones, las asociaciones de utilidad pública deberán rendir las cuentas anuales del ejercicio anterior en el plazo de los seis meses siguientes a su finalización y presentar una memoria de actividades. Asimismo, tendrán la obligación de facilitar a las Administraciones públicas los informes que éstas les requieran, en relación con las actividades realizadas en cumplimiento de sus fines (art. 34 LODA).

La declaración de utilidad pública podrá ser revocada, previa audiencia de la asociación afectada e informe de las Administraciones públicas competentes, por Orden del Ministro del Interior, cuando concurren las siguientes circunstancias:

1^a) Que las entidades declaradas de utilidad pública hayan dejado de reunir los requisitos necesarios exigidos legalmente.

2^a) Que dichas entidades no hayan rendido cuentas o no lo hayan hecho conforme a la normativa en vigor.

3^a) Que las entidades declaradas de utilidad pública no hayan facilitado a la Administración los informes sobre las actividades realizadas en cumplimiento de sus fines.

La resolución será notificada a la entidad y comunicada al Ministerio de Hacienda, al Registro donde se encuentre inscrita, que hará el correspondiente asiento, y a las Administraciones públicas que hayan informado el expediente. Pondrá fin a la vía administrativa y contra ella podrá interponerse recurso de contencioso-administrativo y, en su caso, recurso potestativo de reposición. La revocación se publicará en el BOE (*vid.* art. 35 LODA y 7 RD 1740/2003).

2. Las fundaciones

En el ordenamiento jurídico español, la fundación es una persona jurídica consistente en un patrimonio destinado establemente a un fin no lucrativo de carácter general²⁹. En la fundación, pues, lo esencial no es como en la asociación un conjunto de individuos agrupados y organizados, sino la voluntad individual de una persona (fundador) que, formulada en un momento, ha de durar acaso indefinidamente, reconduciendo a una determinada finalidad altruista las rentas o productos de unos bienes que a tal fin se entregan a la nueva persona jurídica³⁰.

La Constitución española consagra el derecho de fundación como derecho subjetivo público a cuyo ejercicio razonable no podrá oponerse el Estado. A tenor del artículo 34 CE: “1. Se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la ley. 2. Regirá también para las fundaciones lo dispuesto en los apartados 2 y 4 del artículo 22”³¹.

Advierten Lacruz y Sancho que la expresión “interés general” representa una especificación y aclaración del “interés público” a que se refiere el Código Civil. Será “interés general” aquél que no es individual o de un grupo de personas determinadas (aspecto negativo) y que representa un

²⁹ En este sentido, el artículo 2 LF define las fundaciones como “organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de un fin de interés general”.

³⁰ *Vid.* J.L. LACRUZ BERDEJO; F.A. SANCHO REBULLIDA, y otros: *op. cit.*, p. 307.

³¹ Este precepto no está ubicado, como ocurría con el art. 22 CE, en la sección primera del capítulo 2º del título I de la Constitución, sino en la sección segunda, por lo que no le alcanza la tutela especial prevista en el artículo 53.2 CE, consistente en el procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y el recurso de amparo, ni la reserva de ley orgánica. Por lo demás, “vincula a todos los poderes públicos” y su ejercicio se regulará por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial (art. 53.1 CE).

valor apetecible para el común (aspecto positivo). Pero, en rigor, el aspecto altruista de la fundación no viene impuesto por la expresión “interés general”, si no se la relaciona con el propio concepto de la fundación: ésta, en el ordenamiento jurídico español, con arreglo a su figura tradicional y legal es “benéfica”, y el legislador constitucional lo aceptó así, dirigiéndose el requisito del “interés general” a exilar del marco del artículo 34 a aquellas entidades cuyas prestaciones benéficas se limitan a un círculo de personas concreto y determinado³².

Las fundaciones se rigen por la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. Esta Ley es de ámbito general, aunque también existen leyes sobre fundaciones de ámbito autonómico, entre las cuales podemos citar:

- Ley 12/1994, de 17 de junio, de fundaciones (País Vasco)
- Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio (Navarra)
- Ley 1/1998, de 2 de marzo, de fundaciones (Madrid)
- Ley 2/1998, de 6 de abril, de fundaciones canarias.
- Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de las fundaciones (Comunidad Valenciana)
- Ley 5/2001, de 2 de mayo, de fundaciones (Cataluña)
- Ley 13/2002, de 15 de julio, de fundaciones de Castilla y León (reformada por Ley 12/2003, de 3 de octubre)
- Ley 10/2005, de 31 de mayo, de fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía
- Ley 12/2006, de 1 de diciembre, de fundaciones de interés gallego

La constitución de una fundación requiere acto fundacional, dotación patrimonial e inscripción (constitutiva) en el Registro de Fundaciones. Al igual que advertimos respecto de las asociaciones, no es propósito de este estudio un análisis pormenorizado de la persona jurídica de tipo fundacional, por lo que nos limitaremos a examinar sólo algunos aspectos.

Entre ellos, es digno de atención el de los fines fundacionales, al ser consustanciales al propio concepto de fundación y estar inmediatamente conectados con la caracterización del tercer sector. El artículo 3 LF, siguiendo la terminología constitucional dispone que “las fundaciones deberán perseguir fines de interés general”.

En esta línea, el Parlamento Europeo, en Resolución de 9 de marzo de 1994, sobre las fundaciones y Europa “considera que las fundaciones,

³² *Vid. op. cit.*, p. 314. La finalidad benéfica de interés general como requisito para la existencia de una fundación es opción del legislador español, así como del francés. Por el contrario, Alemania, Italia, Suiza, Suecia y Países Bajos han acogido un concepto formal de fundación. Así, conceptúan como persona jurídica fundacional a todo patrimonio adscrito a un fin determinado. Por tanto, en estos ordenamientos caben las fundaciones de interés particular y especialmente las de interés familiar (*vid.* T. GONZÁLEZ CUETO: *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 de diciembre*, Pamplona, Aranzadi, 2003, p. 57).

instrumentos de humanismo y progreso, y no un fin en sí mismas, deberían poder gestionar los bienes y beneficios como bien entiendan, a condición de que se conformara a su carácter de organismo sin fines lucrativos y a su proclamado objetivo de interés general” (apartado 11).

De la lectura del artículo 3 LF se deriva que la finalidad de la fundación debe ser altruista y genérica o impersonal³³.

Con relación a la primera de las características, el párrafo primero del artículo que comentamos, después de señalar, como hemos visto, que los fines perseguidos deben ser de interés general, concreta los mismos con una enumeración no taxativa: “como pueden ser, entre otros, defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, y de fomento de la economía social, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores constitucionales y de defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico”. El establecimiento de una lista no es novedad, porque ya estaba en la Ley 30/1994 (art. 2.1), pero la actual redacción es más prolija y clara³⁴, y viene a coincidir, con alguna variación en el orden, con la contenida en el artículo 3.1º de la Ley 49/2002.

En segundo lugar, “la finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas” (art. 3.2)³⁵, ello le impide destinar los beneficios a una persona concreta y determinada. Sí se permiten, sin embargo, las fundaciones laborales (art. 3.2 *in fine*), coherentemente con lo dispuesto en el art. 1 del Decreto 446/1961, de 16 de marzo: “Toda obra de carácter asistencial, organizada en el ámbito de una o varias Empresas en beneficio de los trabajadores que en ellas estén colocados y sus familiares, podrá acogerse al régimen de Fundaciones Laborales establecido

³³ Vid. J.L. LACRUZ BERDEJO; F.A. SANCHO REBULLIDA y otros: *op. cit.*, p. 317.

³⁴ El precepto anterior establecía: “Las fundaciones deberán perseguir fines de interés general: de asistencia social, cívicos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente o de fomento de la economía o de la investigación, de promoción del voluntariado, o cualesquiera otros de naturaleza análoga”. También el carácter no exhaustivo de la enumeración queda ahora más claro, pues la dicción legal “naturaleza análoga” había llevado a equívocos, ya que en algunas ocasiones se llegó a interpretar que la analogía se predicaba respecto de los fines enunciados y no del carácter de “interés general” (*vid.* T. GONZÁLEZ CUETO: *op. cit.*, p. 59).

³⁵ T. GONZÁLEZ CUETO citando a J. GARCÍA ANDRADE, aclara que en realidad no son los fines de la fundación los que benefician a una colectividad, sino sus actividades (*op. cit.*, p. 60).

en las presentes normas, estando, a los efectos de protección legal, equiparadas a las Instituciones de beneficencia particular, benéfico-docentes y de previsión social”.

El requisito de la impersonalidad de los fines exilia de la órbita de la fundación a las llamadas “fundaciones familiares”. En efecto, la LF las prohíbe expresamente, al decir que “en ningún caso podrán constituirse fundaciones con la finalidad principal de destinar sus prestaciones al fundador o a los patronos, a sus cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad, o a sus parientes hasta el cuarto grado inclusive” (art. 3.3).

Esta interdicción se hallaba también en la Ley 30/1994, pero con algunas diferencias³⁶. Así, la norma actual incluye también a los patronos y a sus parientes, inserción necesaria a juicio de la doctrina, toda vez que son aquéllos quienes dirigen efectivamente la fundación³⁷. Además se introduce junto al cónyuge al conviviente *more uxorio*.

Por otro lado, se concreta la prohibición, al considerarse que la finalidad de favorecer al círculo familiar tendrá entidad impeditiva cuando tenga carácter “principal”. Es decir, no se excluirán a los familiares como beneficiarios si concurren con otros que no tengan tal condición respecto del fundador o los patronos³⁸.

No obstante lo anterior, el apartado 4 del artículo 3 de la LF regula una excepción a la imposibilidad de la existencia de las fundaciones familiares: aquéllas “cuya finalidad exclusiva o principal sea la conservación y restauración de bienes del patrimonio histórico español, siempre que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes”. El fundamento de la excepción se basa en que una gran parte de los bienes del Patrimonio Histórico Español se encuentran en manos privadas y según el artículo 36 de la citada Ley, tales bienes deben ser conservados, mantenidos y custodiados por sus propietarios o, en su caso, por los titulares de derechos reales o por sus poseedores.

Por último, el inciso final del artículo 3.3 recoge otro supuesto prohibitivo: no podrán constituirse fundaciones con la finalidad principal de destinar sus prestaciones a “personas jurídicas singularizadas que no persigan fines de interés general”.

Además de los fines fundacionales y directamente conectado con ellos, otro aspecto en que merece la pena detenerse, por su conexión con el tema en estudio es la exigencia o no de la ausencia de beneficios o la gratuidad de las actividades de la fundación.

³⁶ “En ningún caso podrán constituirse fundaciones con la finalidad de destinar sus prestaciones a los cónyuges o parientes del fundador hasta el cuarto grado inclusive”

³⁷ Vid. T. GONZÁLEZ CUETO: *op. cit.*, p. 62.

³⁸ *Ibidem*.

En la concepción decimonónica, el fin de carácter general se asociaba a la gratuidad, de modo que las fundaciones no podían percibir remuneración alguna por sus prestaciones. Los planteamientos sociales y económicos actuales, sin embargo, permitieron abandonar ese modelo ruinoso, de manera que a la fundación se le abren legalmente dos vías posibles de ingresos: a) la realización de actividades económicas que les reporten beneficios, y b) el cobro por sus servicios³⁹.

a) El artículo 24 LF, en su párrafo primero, permite a las fundaciones desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias a las mismas. No está de más aclarar que la complementariedad o accesoriedad de esas otras actividades se predica respecto de la principal, no con referencia a los fines fundacionales, por lo que la relación con los fines resulta muy laxa⁴⁰.

Esta actividad económica de la fundación debe desarrollarse con sujeción a las normas reguladoras de la defensa de la competencia, así que la fundación actuará como un operador más en el mercado, sin beneficiarse de forma relevante de sus peculiaridades. Es decir, ha de vigilarse con especial intensidad que las fundaciones no se aprovechen de un régimen fiscal favorable y generoso para competir con ventaja en el mercado, pudiéndose así imponer al resto de operadores económicos⁴¹ [vid. SSTS (Sala III) 5 abril 2000 y 9 julio 2002].

Cuando las fundaciones quieran desarrollar actividades económicas no relacionadas con los fines fundacionales y, por tanto, con el objetivo de conseguir mayores recursos económicos, deberán hacerlo a través de sociedades interpuestas, con participación minoritaria o, incluso, mayoritaria, en cuyo caso deberán dar cuenta de esta circunstancia al Protectorado (vid. art. 24.1 y 2).

Empero, no será posible esta participación cuando venga referida a sociedades en las que se responda personalmente de las deudas sociales. Por ello, en el supuesto de que la fundación, bien como parte de la dotación inicial o bien en un momento posterior, recibiera por cualquier título alguna participación en sociedades personalistas, deberá enajenarla, salvo que en el plazo máximo de un año se produzca la transformación de dicha sociedad en otra en la que quede limitada la responsabilidad de la fundación (vid. párrafos 2 y 3, art. 24 LF).

b) El artículo 26 LF permite que las fundaciones puedan obtener ingresos por sus actividades “siempre que ello no implique una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios”. En consecuencia, el límite a la remuneración se sitúa en el supuesto en que las cantidades

³⁹ Vid. J.L. LACRUZ BERDEJO; F.A. SANCHO REBULLIDA y otros: *op. cit.*, p. 330.

⁴⁰ En este sentido, J.L. LACRUZ BERDEJO; F.A. SANCHO REBULLIDA y otros: *op. cit.*, p. 331; y T. GONZÁLEZ CUETO: *op. cit.*, p. 192.

⁴¹ Vid. T. GONZÁLEZ CUETO: *op. cit.*, p. 198.

exigidas impliquen la exclusión de algún posible beneficiario por falta de capacidad económica.

Algún comentario nos sugiere este precepto, y es que, a pesar de que concitó en su tramitación todos los beneplácitos y su redacción es idéntica a la norma precedente (art. 23 Ley 30/1994), ha suscitado duda en la doctrina. Así, dado que el artículo 26 consiente la retribución en la medida en que no constituya una “limitación injustificada” al ámbito de los beneficiarios, conviene preguntar, ¿cuándo será justificada tal limitación? Parece que la respuesta habrá de darse caso por caso. Seguramente las justificaciones existirán, normalmente ligadas al coste extraordinario de la actividad en unión de la incapacidad para atender todas las solicitudes. De todas formas, corresponde al Protectorado, como órgano de vigilancia y control, ponderar la existencia o no de la justificación en cada caso⁴².

3. Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo

No queremos terminar este apartado sin referirnos a las organizaciones no gubernamentales de desarrollo, aun advirtiendo que nos interesan exclusivamente como concepto, ya que en cuanto al ropaje jurídico tendrán que revestir el de tipo asociativo o fundacional estudiado con anterioridad.

Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo se rigen por la Ley 23/1998, de 7 de julio, reguladora de la cooperación internacional al desarrollo. Esta norma, en su artículo 32, considera organizaciones no gubernamentales de desarrollo aquellas entidades de Derecho Privado, legalmente constituidas y sin fines de lucro, que tengan entre sus fines o como objeto expreso, según sus propios Estatutos, la realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo.

Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo habrán de gozar de plena capacidad jurídica y de obrar, y deberán disponer de una estructura susceptible de garantizar suficientemente el cumplimiento de sus objetivos.

Para poder beneficiarse de las ayudas y subvenciones públicas, las ONG deberán inscribirse en el Registro de la Agencia Española de Cooperación Internacional o en el creado al efecto en las Comunidades Autónomas, en su caso. La inscripción será también necesaria a los efectos de gozar de los incentivos fiscales correspondientes (art. 33 Ley 23/1998).

⁴² Cfr. T. GONZÁLEZ CUETO: *op. cit.*, p. 216.

IV. LOS REQUISITOS PARA GOZAR DE UN RÉGIMEN FISCAL FAVORABLE

A pesar de que, como reza el título de este trabajo, nuestra aproximación al tema del tercer sector es desde el Derecho privado, no podemos ignorar la importancia que los beneficios e incentivos fiscales tienen para estas entidades, ya que, como se ha dicho *supra*, a menudo depende de ellos su subsistencia.

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, no concede el tratamiento fiscal beneficioso a las entidades citadas en el artículo 2 de forma automática, sino que es preciso que las mismas cumplan los siguientes requisitos previstos en el artículo 3:

- a) Que persigan fines de interés general.
- b) Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por ciento de determinados ingresos.
- c) Que la actividad principal realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.
- d) Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades.
- e) Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos.
- f) Que en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas en la Ley como entidades beneficiarias del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general.
- g) Que estén inscritas en el Registro correspondiente.
- h) Que cumplan sus obligaciones contables y de rendición de cuentas.
- i) Que elaboren anualmente una memoria económica.

Pasemos a analizar brevemente algunos de estos requisitos, sobre todo con el objeto de señalar en qué difieren de los estudiados desde el punto de vista sustantivo en relación con las asociaciones declaradas de utilidad pública y las fundaciones, suponiendo un plus para estas entidades.

1. La persecución de fines de interés general

La Ley 49/2002, en su artículo 3, número primero, detalla cuáles son estos fines con enumeración idéntica a la realizada por la Ley 50/2002 (art. 3) y, al igual que ésta, con simple carácter ejemplificativo (“como pueden ser, entre otros,...”). Tal enumeración ha motivado algunas observaciones doctrinales.

La primera se refiere precisamente al carácter abierto de la lista de fines, y si éste deja lugar a la analogía. Dado que esta técnica de aplicación del Derecho está prohibida en materia de exenciones (art. 14 LGT), se entiende que lo que permite la enumeración no taxativa es que mediante labor interpretativa sean incluidos otros fines.

En segundo lugar, puede observarse que en la relación hay fines que son servidos también por un interés marcadamente particular (sociedad de la información e, incluso, investigación científica y desarrollo tecnológico). El problema reside en delimitar cuándo prevalece el interés general. A juicio de Ruiz Garijo, para realizar tal concreción no hay que perder de vista cuál es la justificación del régimen fiscal beneficioso a favor de las entidades no lucrativas. Debemos recordar que aquéllas se declaran exentas porque con su actividad contribuyen, indirectamente, a financiar el gasto público en la realización de los principios rectores de la política social y económica. Por este motivo, el concepto de interés general debería definirse atendiendo a aquellos sectores en los que los entes públicos buscan la colaboración privada. De lo contrario, fuera de dichos sectores, cualquier fin podría tener una vertiente de interés general⁴³.

Por último, se ha objetado la gran disparidad existente entre las actividades que, sin embargo, son calificadas de igual forma a los fines del tratamiento fiscal. En este sentido, y por citar un ejemplo, parece que no tiene el mismo interés social la asistencia e inclusión social o la defensa de los derechos humanos que el desarrollo de la sociedad de la información. La necesidad y urgencia de unos fines y otros es distinta. Así, mientras unos van a favorecer a sujetos de escasa o nula capacidad económica o en situación social desfavorecida, el desarrollo de la sociedad de la información beneficiará a sujetos muy concretos de gran capacidad económica (sin perjuicio tratarse de un fin sumamente positivo). Sea como fuere, esta desigualdad viene matizada por partida doble. Por un lado, el legislador ha regulado las actividades de mecenazgo, lo que coadyuva a elevar la ayuda en relación a aquellos fines que se consideran más urgentes y necesitados de protección. Por otro lado, algunas leyes fiscales (vgr. Ley del IVA) discriminan entre los fines, declarando unos exentos y otros no⁴⁴.

2. *Las prohibiciones y limitaciones impuestas a los asociados, fundadores, patrono y otros a ellos asimilados*

En pro del principio de ausencia de ánimo de lucro, entendido como la imposibilidad de distribuir beneficios (no así de obtenerlos), la Ley

⁴³ Seguimos en este estudio desde el punto de vista fiscal el trabajo de M. RUIZ GARIJO: "Requisitos fiscales de las entidades sin fines de lucro para la obtención del régimen de exención", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 2/2004, Parte Estudio, consultado en la web Aranzadi, referencia del documento: BIB 2004/353.

⁴⁴ *Vid.* M. RUIZ GARIJO: *op. cit.*

49/2002 establece una serie de prohibiciones y limitaciones a determinadas personas.

La primera de ellas, regulada en el art. 3.4º, es que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado de los mismos no pueden ser los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

Hay que recordar que esta prohibición se encontraba también para los “asociados” en el art. 32.1 b) LODA, así como en el art. 3.3. LF para los fundadores, patronos y sus familiares, incluyéndose el conviviente *more uxorio*, no presente en la norma que comentamos. Igual que aquellas leyes, la Ley 49/2002 habla de “destinatarios principales”, por lo que surge el problema de determinar cuándo existe ese destino principal y cuándo no. ¿Debe medirse en términos cuantitativos o cualitativos? La doctrina ha considerado que dicho destino deberá apreciarse teniendo en cuenta cuál ha sido la intención del fundador o promotor de la asociación y, en definitiva, observar qué tipo de intereses generales son perseguidos por la entidad⁴⁵.

La Ley 49/2002 excluye de esta prohibición algunas actividades: investigación científica y desarrollo tecnológico, asistencia social o deportivas, así como las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español (excepción recogida también en el art. 3.4 LF). Asimismo, no se aplica ésta a las federaciones deportivas españolas o de ámbito autonómico, el COE y el CPE.

Respecto a las tres primeras actividades, la exclusión puede ser arriesgada, pues podría propiciar la vinculación de grandes empresas con fundaciones por ellas creadas que trabajan a cero, aprovechándose la empresa de los resultados obtenidos por la fundación (por poner un ejemplo, piénsese en la industria farmacéutica). En relación con esto, hay que insistir en que el estudiado art. 3 LF no permite la constitución de fundaciones con la finalidad principal de destinar sus prestaciones a los sujetos citados⁴⁶, ¿significa ello que la norma fiscal autoriza algo que no está permitido en la normativa sustantiva de fundaciones? Es claro que no, pues esta exclusión solamente tiene sentido en relación con entidades de naturaleza asociativa⁴⁷.

Otra limitación impuesta por la Ley 49/2002 es la gratuidad de los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno. Gratuidad que se predica para los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas se reintegren a la entidad que representen (art. 3.5º).

⁴⁵ Vid. M. RUIZ GARIJO: *op. cit.*

⁴⁶ Dicho precepto sólo admite la excepción de las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español.

⁴⁷ Vid. M. RUIZ GARIJO: *op. cit.*

Este límite tiene la misma justificación que el anterior: la no utilización de los servicios de la entidad como fuente de ingresos y, en definitiva, la extensión de la ausencia de lucro también a las personas que integran la entidad⁴⁸.

La doctrina ha coincidido en señalar el desacierto de esta prohibición, pues la falta de remuneración puede traducirse en una deficiente gestión de la entidad. Podría impedir, pues, que los cargos representativos y gestores sean ocupados por técnicos o profesionales, quedando en manos de personas con ingresos particulares suficientes y poco trabajo, que pese a su buena voluntad, no siempre serán las más aptas para el ejercicio de dicho cargo. Por este motivo, debería alcanzarse un justo equilibrio entre los dos intereses enfrentados, permitiendo remuneraciones moderadas para estas personas, con la corrección de posibles abusos que propicia la obligación de rendición de cuentas impuesta legalmente a estas entidades (y, para el caso de las fundaciones, el control ejercido por el Protectorado)⁴⁹.

No obstante, la Ley vuelve a establecer excepciones también a la prohibición que acabamos de analizar. Así, quedan excluidas las federaciones deportivas, el COE y el CPE y, además, se respetará el régimen específico establecido por la LODA para las asociaciones que hayan sido declaradas de utilidad pública. Al respecto, hemos visto que el artículo 32.1 c) contemplaba la posibilidad de que los miembros de los órganos de representación perciban retribuciones siempre que no lo hagan con cargo a fondos y subvenciones públicas⁵⁰.

La segunda excepción es que los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno pueden ser reembolsados de los gastos que les haya ocasionado el desempeño de su función y que estén debidamente justificados. En puridad de conceptos, esta exclusión no es tal, ya que estas cantidades tienen naturaleza indemnizatoria y no retributiva.

Por último, podrán los sujetos citados percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios profesionales, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación. Esta posibilidad desvirtúa el requisito analizado, pues aunque puede haber casos justificados (servicios personalísimos o que requieren una prestación especial que sólo o más perfectamente pueden hacer los fundadores o patronos que otro sujeto), la

⁴⁸ *Ibidem*. La Ley, sin embargo, no extiende la prohibición a otro tipo de cargos, como secretario del patronato de una fundación, gerentes y administradores, personal directivo y personal administrativo.

⁴⁹ Vid. M. RUIZ GARIJO: *op. cit.*

⁵⁰ Aunque sí podrán tener este origen si lo que se retribuye son servicios diferentes a las funciones que les corresponden como miembros del órgano de representación, según los términos y condiciones fijadas por los Estatutos [art. 32.1.c) *in fine*].

retribución permitida en la Ley puede ser una forma de burlar la gratuidad de tales cargos⁵¹.

RESUMEN:

El tercer sector, por contraposición a los sectores privado-mercantil y público-estatal, está compuesto por entidades privadas de carácter voluntario que no persiguen fines lucrativos. Desde el punto de vista del Derecho privado, las entidades no lucrativas o bien son personas jurídicas de tipo fundacional, o bien lo son de tipo asociativo, estas últimas con algunas particularidades en cuanto a su régimen y fines perseguidos, que configuran la llamada asociación de utilidad pública. Sobre esta base jurídica sustantiva, para que las entidades así constituidas gocen del especial y beneficioso tratamiento fiscal, deberán reunir además los requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley 49/2002.

Palabras clave: *Tercer sector - Entidades no lucrativas – Fundaciones - Asociaciones declaradas de utilidad pública - Organizaciones no gubernamentales - Beneficios fiscales para las entidades no lucrativas.*

ABSTRACT:

The third sector, in contrast to the private-commercial and the public-state sectors, is composed of voluntary, non-profit-making private organisations. From the point of view of Private Law, non-profit-making organisations are either foundations or associations with some particularities in their legal regime and purposes, which constitute the so called public interest associations. From this legal substantive base, non-profit-making organisations also have to fulfil some special requirements, laid down in Article 3 of Law 49/2002, if they want to have fiscal benefits.

Key words: *Third sector - Non-profit-making organisations - Foundations - Public interest associations - Non governmental organisations - Fiscal benefits for the non profit-making organisations.*

⁵¹ Vid. M. RUIZ GARIJO: *op. cit.*