

ASOCIACIONES QUE REALIZAN EXPLOTACIONES ECONÓMICAS: ¿PUEDEN SER DE UTILIDAD PÚBLICA Y GOZAR DE BENEFICIOS FISCALES?

ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

Extracto:

EL Ministerio del Interior está revocando la utilidad pública, con informe favorable del Ministerio de Economía y Hacienda, a aquellas asociaciones que realizan actividades económicas en el mercado, bajo el argumento de que una explotación económica realizada en el mercado donde exista competencia no puede tener interés general sino privado. Y si dicha entidad gozara de los beneficios fiscales de la Ley 49/2002 podría vulnerar la competencia con las empresas mercantiles. En consecuencia, no puede tener utilidad pública ni gozar de los beneficios fiscales.

A efectos prácticos, esto supone excluir a las asociaciones que son autosuficientes y obligarles a constituirse bajo la forma de fundación, que sí pueden realizar explotaciones económicas. El objeto de este estudio es analizar los argumentos del Ministerio del Interior para revocar la utilidad pública, entendiendo el autor que la interpretación mantenida por el mismo no es correcta.

Palabras clave: Ley 49/2002, explotación económica y utilidad pública.

PARTNERSHIPS THAT PERFORM ECONOMIC OPERATIONS: CAN THEY BE OF PUBLIC UTILITY AND ENJOY TAX BENEFITS?

ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

Abstract:

THE Ministry of Interior is revoking the public utility with a favorable report from the Ministry of Economy and Finance, to those associations which make economic activities on the market, under the argument that economic running carried out in the market where competition exists can not be but private interest. And if that entity shall enjoy the tax benefits of Law 49/2002 could undermine competition with commercial companies. And if that entity shall enjoy the tax benefits of Law 49/2002 could undermine competition with commercial companies. Thus it can not be of public utility or to enjoy the tax benefits. In practical terms, this means excluding associations that are self-sufficient and force them to constitute under the form of foundation, which are able to perform economic operations. The purpose of this study is to analyze the arguments of the Ministry of Interior to revoke the public utility, understanding the author that this interpretation is not correct.

Keywords: Law 49/2002, economic exploitation and public utility.

Sumario

1. Entidades que pueden acogerse al régimen de la Ley 49/2002.
2. La revocación de la utilidad pública por realizar actividades económicas.
 - A. Las explotaciones económicas en la Ley 49/2002.
 - B. Fines de interés general y actividades económicas.
3. Conclusiones.

Bibliografía.

1. ENTIDADES QUE PUEDEN ACOGERSE AL RÉGIMEN DE LA LEY 49/2002

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, regula en su artículo 2 qué entidades pueden acogerse al régimen de privilegio de dicha norma ¹. Además, en distintas disposiciones adicionales se recogen otras entidades, como la ONCE, Cruz Roja, o la Iglesia, que presentan especialidades en cuanto a su régimen ².

Dentro de las entidades que pueden acogerse a este régimen de privilegio se están plateando problemas fundamentalmente en el ámbito de las asociaciones declaradas de utilidad.

En primer lugar, en lo que afecta a las Organizaciones No Gubernamentales (ONG) de desarrollo. Conforme a la letra c) del artículo 2 pueden optar por el régimen de privilegio «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». Las formas jurídicas a las que hace mención los anteriores párrafos son, precisamente, las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública, lo que había llevado a mantener a que dicha letra c) suponía una redundancia y era un precepto sin contenido real ³. Sin embargo, la Dirección General de Tributos (DGT) ha mantenido en su Contestación de 22 de enero de 2009 (Consulta núm. V0126/2009, NFC031775) que estas entidades no hace falta que

¹ El artículo 2 establece que las entidades que se pueden acoger al régimen de la Ley 49/2002 son:

- 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 aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores».

² Por ejemplo, la Obra Pía de los Santos Lugares (disp. adic. sexta) y las Fundaciones de entidades religiosas se les aplica (disp. adic. octava) solo tienen que cumplir con lo establecido en el artículo 3.5 (gratuidad de los representantes) para aplicar la Ley 49/2002. Cruz Roja Española, la Organización Nacional de Ciegos Españoles (disp. adic. quinta) solo tienen que cumplir con el último párrafo del artículo 3.5. La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español (disp. adic. novena) no tienen que cumplir con ningún requisito.

³ *Vide* PEDREIRA MENÉNDEZ (2003) y CRUZ AMORÓS y LÓPEZ RIBAS (2004, pág. 16).

sean asociaciones de utilidad pública sino que basta, con arreglo a lo establecido en la Ley 23/1998 de Cooperación Internacional para el Desarrollo, que estén inscritas en el Registro de ONG de Desarrollo de la Agencia Española de Cooperación Internacional y Desarrollo con independencia de su forma jurídica ⁴. Y de una manera menos taxativa ya se pronunciaba así la DGT en Contestación de 18 de enero de 2006 (Consulta núm. V0098/2006, NFC021696). La DGT no argumenta cómo se puede soslayar el requisito que impone la letra c) de que las ONG de desarrollo puedan acogerse a la Ley 49/2002 «siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores». Y precisamente el problema es legal. Interpretar que las ONG de desarrollo no requieren la forma jurídica de fundación o asociación declarada de utilidad pública daría sentido a la existencia de la letra c), lo que sería acorde con un criterio de interpretación lógico de un sistema sin redundancias. Pero, el texto legal es taxativo y conduce a un tipo jurídico determinado. Si se quiere forzar esa interpretación sería necesario al menos algún argumento jurídico por parte de la DGT que en este caso no existe. En cualquier caso, la letra c) del artículo 2 de la Ley 49/2002 debería ser objeto de reforma legislativa, bien sea mediante su supresión, bien mediante una desvinculación de la forma jurídica de fundación o asociación declarada de utilidad pública.

Pero, sobre todo, el problema se está planteando en la propia declaración de utilidad pública de las asociaciones, en tanto el Ministerio del Interior, con informe favorable del Ministerio de Economía y Hacienda, está manteniendo que una asociación que realiza explotaciones económicas en competencia con otras entidades no puede tener utilidad pública en tanto los beneficios fiscales de los que gozan supondría una competencia desleal y, además, se perderían los fines de interés general ⁵.

2. LA REVOCACIÓN DE LA UTILIDAD PÚBLICA POR REALIZAR ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Con ánimo de centrar el análisis sobre una argumentación concreta, pero que tiene una dimensión general, durante 2010 a una asociación declarada de utilidad pública con un volumen de operaciones significativo, el Ministerio del Interior inició un procedimiento de revocación de la utilidad pública basándose en el siguiente argumento (es transcripción literal) ⁶:

⁴ El artículo 32 de la Ley 23/1998 dispone que «A los efectos de la presente ley se consideran 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».

⁵ Conforme se establece en el Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, el informe del Ministerio de Economía y Hacienda es preceptivo tanto para la concesión de la utilidad pública (art. 3.4) como para la revocación (art. 7.2). En concreto, el artículo 3.4 párrafo segundo determina que «En particular, cada uno de los órganos informantes deberá valorar, desde el punto de vista de sus competencias, en qué medida considera que los fines estatutarios tienden a promover el interés general, y que la actividad de la asociación no está 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 los fines de la asociación de que se trate».

⁶ El procedimiento ha sido cedido al autor por cortesía de la entidad.

- i) Para «que una Asociación pueda ser declarada de utilidad pública o mantener ese status, es esencial que *estas fines estén destinados a promover el interés general*, según lo dispuesto en el artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002, reguladora del derecho de Asociación».
- ii) «Aun cuando los fines básicos pudieran ser de carácter educativo y cultural, *no puede entenderse que tiendan a promover el interés general, ya que a tenor de lo dispuesto en el artículo 3 apartado 3.º párrafo 2.º*, de la Ley 49/2002, de 23 de noviembre, de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo referida anteriormente, la *actividad principal* desarrollada por la Asociación solicitante es *la realización de una actividad de carácter empresarial consistente en la prestación de servicios mediante contraprestación económica*. En esta situación, el mantenimiento de la condición de la utilidad pública con los beneficios y ayudas que ello conlleva, *supondrá situar a la entidad en una posición en el mercado ventajosa frente a aquellas entidades que desarrollen la misma actividad*, pudiendo vulnerar las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con estas entidades».
- iii) La «entidad *desarrolla una actividad empresarial* consistente en la prestación de servicios educativos y culturales mediante contraprestación económica, *articulándose dichos servicios mediante la celebración de convenios y contratos* con entidades públicas y centros educativos, de lo que se desprende que la *actividad que desarrolla la entidad consiste en una explotación económica de naturaleza privada y particular, y no de interés general*, no cumpliéndose con el requisito establecido en el artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación».

El argumento empleado, con informe del Ministerio de Economía y Hacienda en el mismo sentido, se puede resumir de la siguiente manera: una asociación que realiza su fin mediante la solitud de un precio realiza una explotación económica. Y una explotación económica realizada en el mercado donde exista competencia no puede tener interés general sino privado. Si dicha entidad gozara de beneficios fiscales podría vulnerar la competencia. Por tanto, no puede tener utilidad pública. Esta argumentación, llevada a un extremo, supondría que toda asociación de utilidad pública por el hecho de actuar en el mercado en competencia con otras no puede tener utilidad pública y, en consecuencia, perdería los beneficios fiscales de la Ley 49/2002. Hay que tener en consideración que cualquier beneficio fiscal a una entidad puede en teoría vulnerar las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con estas entidades ⁷.

⁷ Con relación a la defensa de la competencia en la Ley 30/1994, que era la anterior a la Ley 49/2002, la STS de 9 de diciembre de 2009 (rec. núm. 4714/2003, NFJ037669) ha precisado que: «cuando la Ley 30/1994 acude al *concepto de "competencia desleal"* no atiende a una noción estricta, propia de la Ley 3/1991, de 10 de enero (BOE de 11 de enero), esto es, limitada a aquellas conductas anticompetitivas realizadas en contra de las exigencias de la buena fe (art. 5, en relación con el 1), sino a otra más amplia, la de la Ley 16/1989, de 17 de julio (BOE de 18 de julio), comprensiva de todos aquellos actos susceptibles de impedir, restringir o falsear la competencia (art. 1), perspectiva adoptada en la actualidad por la Ley 15/2007, de 3 de julio (BOE de 4 de julio), porque difícilmente puede encontrarse el componente volitivo que exigen los artículos 5 y siguientes de la Ley 3/1991 en las alteraciones de la competencia susceptibles de derivarse del reconocimiento de un beneficio fiscal regulado en la ley. Así pues, entendemos que lo que quiso el legislador de 1994 *fue dejar al margen de la exención aquellos rendimientos derivados de las actividades económicas realizadas por las entidades sin ánimo de lucro relacionadas con su objeto social o finalidad específica, cuya exención del impuesto sobre sociedades es capaz de alterar las reglas de la libre competencia*. Este entendimiento se corrobora si acudimos a la Ley 49/2002, actualmente vigente en la materia, que, con mayor rigor, exige para la viabilidad de la exención que las actividades ajenas al objeto o actividad estatutaria no vulneren el desarrollo de las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen el mismo giro empresarial (art. 3.3).

Sin embargo, la tesis propuesta creemos que debe ser objeto de revisión ⁸.

A. Las explotaciones económicas en la Ley 49/2002

Un primer argumento esgrimido para el inicio de la revocación de la utilidad pública se fundamenta en la Ley 49/2002. Sin embargo, no se debe vincular la no existencia de fines de interés general en la Ley de Asociaciones con la Ley 49/2002. En ningún lugar de la Ley de Asociaciones existe dicha relación y, de hecho, la Ley Orgánica 1/2002 es previa a la Ley 49/2002. Son leyes que tienen distinto ámbito. La utilidad pública de las asociaciones opera de manera independiente de la norma fiscal. Una entidad puede tener utilidad pública y no cumplir con los requisitos de la Ley 49/2002 o, incluso, no querer incorporarse a la misma. No debería ser posible legalmente vincular la utilidad pública y los fines de interés general de una ley orgánica, sustantiva, a una norma fiscal sin que exista ningún mandato legal al efecto. Y, en todo caso, sería necesario justificar y motivar la causa de dicha vinculación. Sin embargo, la razón principal que parece subyacer en la argumentación es que la declaración de utilidad pública se vincula al goce de beneficios fiscales, de tal manera que se revoca dicha declaración para que no pueda acceder a los mismos.

Con independencia de lo anterior, creemos que la interpretación que se hace de la norma fiscal y su relación con la Ley de Asociaciones no es correcta. En concreto, no se puede sostener que una actividad no puede considerarse de «interés general», ya que con arreglo al artículo 3.3 párrafo 2 de la Ley 49/2002 se desarrolla «una actividad de carácter empresarial consistente en la prestación de servicios mediante contraprestación económica». La Ley 49/2002 distingue en su artículo 3 varios requisitos para el acceso al régimen de privilegio. Y, más en concreto, diferencia como algo distinto el hecho de tener «fines de interés general» (en su apartado 1) y lo que afecta a los límites para la realización de «las explotaciones económicas» (apartado 3) ⁹. Jurídicamente se reconoce que no hay

Así las cosas, no basta para denegar la dispensa con que la Administración se limite a alegar que con su reconocimiento se generaría "competencia desleal", sino que resulta indispensable expresar las razones por las que así se concluye, describiendo el mercado afectado, su estructura y modo de funcionamiento, así como la posición del beneficiario dentro del mismo, pues no de otro modo se puede saber si la circunstancia de que los rendimientos que obtenga queden fuera de tributación es susceptible de quebrar el funcionamiento del mercado, rompiendo el equilibrio entre los competidores».

⁸ No obstante, parece que es también aceptada por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 21 de mayo de 2008 (rec. núm. 66/2007).

⁹ El artículo 3.1 enumera los siguientes fines «los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico». En la actualidad, este precepto está en proceso de reforma en el Proyecto de Ley de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, donde en su disposición final cuarta se añaden como fines los de «desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial».

Pero se trata de un precepto de carácter abierto. En el ámbito sustantivo, de una redacción pareja a la fiscal, puede consultarse GONZÁLEZ CUETO (2007, pág. 59) y GARCÍA-ANDRADE (2005, pág. 52). En el ámbito fiscal puede verse MÁRQUEZ SILLERO (2007, págs. 147 y ss.) quien considera que el artículo 3.1 es redundante, en tanto no constituye más que una mera reiteración de lo que constituye la Ley 50/2002, y reiterativo e innecesario, en tanto no aporta nada ni afecta a su régimen fiscal.

inconveniente en que una entidad tenga fines de interés general y pueda, a la vez, realizar explotaciones económicas. Es más, el propio artículo 3.3 dispone en su párrafo 1 que no excluye del régimen la realización de «explotaciones económicas [no] ajenas a su objeto o finalidad estatutaria». Por tanto, si el artículo 3.1 establece que la entidad debe tener fines de interés general y, por su parte, se pueden realizar actividades económicas coincidentes con los fines de las entidades, *eso solo puede implicar que es jurídicamente posible que una entidad tenga fines de interés general y realice actividades económicas coincidentes con los fines*. Eso no hace que una actividad se convierta en «una explotación económica de naturaleza privada y particular».

Es más, en el caso de explotaciones económicas, el artículo 7 determina que «Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las siguientes explotaciones económicas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica». Es decir, las explotaciones económicas coincidentes con los fines no excluyen la aplicación del régimen fiscal sino que, además, pueden estar exentas si están reguladas en la lista cerrada del artículo 7 de la Ley 49/2002.

Abundado en este sentido, es necesario hacer referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2009 (rec. núm. 3191/2003, NFJ035817). En el fundamento de derecho tercero se afirma que:

«Se trata, pues, de indagar si una actividad enderezada a satisfacer los fines de interés general definidos en el artículo 2.1 deja de ser tal si, como sostiene el abogado del Estado, se instrumentaliza mediante la realización de operaciones mercantiles sujetas al impuesto sobre actividades económicas. En otras palabras, para el defensor de la Administración no pueden acogerse al beneficio fiscal las fundaciones que, como la recurrida, pese a tener por fines la asistencia social a las clases más desfavorecidas facilitándoles el acceso a una vivienda en condiciones más favorables de las que suministra el mercado libre, operan en un sector claramente sometido a las reglas empresariales y de la libre competencia.

No podemos compartir la tesis del abogado del Estado, por las razones que pasamos a exponer:

En primer lugar, porque una mirada a la realidad nos enseña que no hay prácticamente ningún sector de las actividades dirigidas a satisfacer necesidades de interés general que no constituya en nuestro tiempo objeto de empresas con ánimo de lucro. La tesis maximalista del defensor de la Administración dejaría extramuros de beneficio fiscal, por ejemplo, a una fundación que regentara un centro para personas con minusvalías físicas o psíquicas por la sencilla razón de que opere en un mercado en el que existen entidades que actúan con aquel ánimo. Otra muestra: en el ámbito de los servicios culturales también se busca obtener beneficios, por lo que una asociación de interés general dedicada a prestar tales servicios se vería privada del régimen querido por el legislador. Podríamos repetir los ejemplos hasta la saciedad. La posición de la Administración dejaría sin contenido el Título II de la ley, privándole de todo su efecto útil, resultado que evidencia su sinrazón (...)

Finalmente, la interpretación que sostenemos se encuentra ratificada por la vigente Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al

mecenazgo (BOE de 24 de diciembre), sucesora del Título II de la Ley 30/1994 (disp. derog. única), que exige a las organizaciones a las que se aplica que la actividad que desarrollen no consista en operaciones económicas "ajenas a su objeto o finalidad estatutaria", entendiéndose cumplido el requisito cuando "el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no exceda del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad". *Como se ve, el simple hecho de que para cumplir los fines fundacionales actúe con criterios económicos no excluye a una entidad sin ánimo de lucro del ámbito de la aplicación de la ley».*

La importancia de la presente sentencia del Tribunal Supremo en el supuesto que se plantea parece clara. Lo que se cuestiona por la Administración es si el mero hecho de se cobre una contraprestación por la realización de la actividad que coincide con los fines hace que se pierda la condición de «fines de interés general». Y la respuesta del Tribunal Supremo es negativa.

B. Fines de interés general y actividades económicas

En la Ley 50/2002, de fundaciones, se definen los fines de interés general de una manera casi análoga a cómo se hace en el artículo 31.1 a) de la Ley Orgánica de Asociaciones. En ambos casos se hace mención a que dichas entidades deban promover o perseguir «fines de interés general». Y parece que el tratamiento de la consideración de fines de interés general y el desarrollo de actividades económicas en cumplimiento de los mismos debe ser idéntica, pues no debería ser posible, por un principio de igualdad y con criterios interpretativos de coherencia y unidad del sistema jurídico, que los fines de interés general de una fundación sí permitieran la realización de actividades económicas y los fines de interés general de una asociación declarada de utilidad pública no. Esto es necesario, además, vincularlo con el artículo 34 de la Constitución Española, donde se hace mención a los fines de interés general¹⁰.

La Ley de Fundaciones en el artículo 24.1 determina que «Las fundaciones podrán *desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales* o sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia». Se trata del reconocimiento legal de que una actividad de interés general se puede realizar mediante la realización de una explotación económica. El Reglamento de Fundaciones, Real Decreto 1337/2005, ha dado un paso adelante y señala en su artículo 23 que:

«1. Las fundaciones podrán desarrollar actividades propias y actividades mercantiles.

A estos efectos, *se entiende por actividad propia la realizada por la fundación para el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro*, con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación.

¹⁰ El concepto de interés general es un concepto jurídico indeterminado de difícil definición. GARCÍA DE ENTERRÍA (1996, pág. 72) ha señalado que el interés general en la Constitución está definido con una intención delimitadora pero efectiva, en tanto el interés general o público son guías claras que utiliza el constituyente para organizar instituciones o actuaciones públicas.

2. Las fundaciones podrán, además, *desarrollar directamente actividades mercantiles cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios para obtener lucro, siempre que su objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de aquellas, con sometimiento a las normas reguladoras de defensa de la competencia*».

Hay que recordar que en la primera concepción de las fundaciones en el siglo (XIX) sí se hacía mención a la imposibilidad de que las fundaciones realizaran actividades de carácter lucrativo. Sin embargo, esta interpretación está totalmente superada. PÉREZ ESCOLAR (2008, págs. 33 y 34) advierte que la ausencia de ánimo de lucro «ha dejado de confundirse con la gratuidad de las prestaciones para pasar a relacionarse estrechamente con el fin perseguido a través de la realización de tales prestaciones». Por su parte, LA CASA GARCÍA (2009, págs. 146 y 147) sostiene que la realización de los fines de interés general son compatibles con el ejercicio de actividades económicas, debiéndose entender el ánimo de lucro en el sentido de que los beneficios obtenidos se destinen a fines particulares. EMBID IRUJO (2007, págs. 43 y ss.) hace mención a la existencia de un fin de interés general que concurre con el interés de la empresa fundacional, siempre que la actividad de la empresa coincida con los fines fundacionales. En definitiva, y al menos para las fundaciones, legalmente y constitucionalmente está aceptada la existencia de una actividad con fines de interés donde se puedan cobrar contraprestaciones económicas y donde se actúe mediante una explotación económica que coincida con los fines o esté relacionados con ellos.

Y precisamente en este sentido, la correcta interpretación de la existencia de fines de interés general del artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002, reguladora del derecho de Asociación, no tiene relación con el hecho de que una entidad preste servicios mediante contraprestación. La nota característica del interés general de las asociaciones debe entenderse, como señalan GONZÁLEZ PÉREZ y FERNÁNDEZ FARRETES (2002, pág. 386), en el sentido de que son asociaciones abiertas, a las que pueden tener acceso cualquier beneficiario y no solo sus asociados ¹¹. Como advierte el Tribunal Supremo en su Sentencia de 4 de abril de 2003 (RJ 2003\3672) «El examen de las citadas normas reguladoras de los Estatutos de la Asociación permiten, en definitiva, concluir que la misma está restringida a beneficiar a sus asociados y no abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines por lo que, en definitiva, los fines de la misma tampoco tienden, con el carácter de generalidad que exige la ley, a la promoción del interés general puesto que late en los preceptos citados la idea, confirmada expresamente en el artículo 20 de los Estatutos, de que los fines de la Asociación están dirigidos esencialmente a contribuir al logro de los objetivos de sus miembros» ¹².

3. CONCLUSIONES

Considerar que la realización de actividades económicas en competencia con otras entidades hace perder la utilidad pública a una asociación por motivos fiscales o por carecer de interés general es

¹¹ DE PRIEGO FERNÁNDEZ (2003), recogiendo la doctrina existente sobre el interés general, señala que es interés general aquel que no es individual, donde existan unos beneficiarios determinados y donde existe un valor para la sociedad.

¹² En el mismo sentido se ha pronunciado la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de junio de 2002 (RJCA 2002\1284).

más que dudoso jurídicamente. Las afirmaciones vertidas por la Administración están más en los razonamientos apodícticos que en hermenéutica jurídica. Pero es que en el ámbito material se va a apartar del sistema precisamente a las asociaciones declaradas de utilidad pública que son autosuficientes y se va a permitir esta utilidad pública para entidades que quizás no la necesiten¹³. El efecto inmediato de esta tesis es que estas asociaciones empresariales 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) si puedan ser realizadas por fundaciones y gozar de beneficios fiscales pero no por asociaciones declaradas de utilidad pública.

Desde un punto de vista técnico, la revocación de la utilidad pública plantea problemas aplicativos graves desde el punto de vista fiscal. Si dicha revocación no tiene efectos suspensivos, estas asociaciones no podrán estar dentro de la Ley 49/2002 y perderán, entre otras cosas, el acceso al mecenazgo. El problema se plantea si en fase de recurso las asociaciones ven estimadas sus demandas y los tribunales entendieran que deben conservar la utilidad pública. Desde el punto de vista fiscal nos encontramos en una situación compleja en tanto no ha habido un acto tributario de revocación de beneficios fiscales que sea susceptible de recurso. La cuestión es cómo se ve resarcida la asociación por los daños causados al no poder gozar de los beneficios fiscales.

Por último, quiero terminar este comentario manifestando una intuición personal: quien está detrás de estas revocaciones no es el Ministerio del Interior o los órganos correspondientes de las comunidades autónomas. Quienes mueven los hilos son el Ministerio de Economía y Hacienda y Defensa de la Competencia, que buscan que estas entidades no gocen de beneficios fiscales al actuar en el mercado. Sin embargo, como su ámbito de actuación está limitado, ya que la Ley 49/2002 sí permite la realización de explotaciones económicas, el camino que se ha encontrado es mediante la revocación de la utilidad pública a través del Ministerio del Interior.

Bibliografía

CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S. [2004]: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, Cideal, Madrid.

DE PRIEGO FERNÁNDEZ, V. [2003]: «Interés General e indeterminación de los beneficiarios en las Fundaciones», *Revista de Derecho Privado*, núm. 6.

¹³ En el ámbito del Tercer Sector es frecuente la realización de actividades en competencia directa con entidades mercantiles. Son, por ejemplo, residencias de ancianos, centros de día, guarderías, colegios, etc. El ejercicio de estas actividades empresariales gozando de beneficios fiscales en competencia con sociedades mercantiles es precisamente lo que se ha cuestionado en el ámbito de las asociaciones declaradas de utilidad pública pero no para las fundaciones. Sin embargo, y como señala MÁRQUEZ SILLERO (2007, pág. 255), en un contexto socio-económico como el actual cualquier institución necesita autofinanciarse para poder sobrevivir, y las fundaciones que solo viven de la caridad cada día no tienen lugar en los tiempos modernos. O como mantiene ESEVERRI (2007, pág. 702) estas entidades tienen que converger en el mercado de bienes y servicios muchas veces, por lo que negarles el ejercicio de actividades mercantiles sería tanto «como amputar la posibilidad de crearlas».

- EMBID IRUJO, A. [2007]: «El ejercicio de actividades empresariales por las fundaciones (fundación-empresa y fundación con empresa): su significado en el régimen jurídico de las Cajas de Ahorro en España», *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 91.
- ESEVERRI, E. [2007]: «Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos», en AA.VV., *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, CEU Universidad San Pablo-Dykinson, Madrid.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. [1996]: «Una nota sobre el interés general como concepto jurídico indeterminado», *Revista española de Derecho Administrativo*, núm. 89.
- GARCÍA-ANDRADE, J. [2005]: *Comentarios a las leyes de fundaciones y mecenazgo*, en AA.VV., dirigido por RAFAEL DE LORENZO, MIGUEL CRUZ y MUÑOZ MACHADO, Iustel-ONCE, Madrid.
- GONZÁLEZ CUETO, T. [2007]: *Tratado de Fundaciones*, en AA.VV., Bosch, Barcelona.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J. y FERNÁNDEZ FARRERES, G. [2002]: *Derecho de Asociación*, Civitas, Madrid.
- LA CASA GARCÍA, R. [2009]: *La Fundación-Empresa*, Marcial Pons, Madrid.
- MÁRQUEZ SILLERO, C. [2007]: *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, Madrid.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. [2003]: *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, Thomson-Civitas, Madrid.
- PÉREZ ESCOLAR, M. [2008]: *La actividad económica de las Fundaciones. Tensiones Legislativas e Interés General*, Thomson-Civitas, Pamplona.